

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Natália de Azevedo Morsch

**JUSTIÇA FISCAL E NEUTRALIDADE FISCAL:
A QUESTÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Porto Alegre
2006

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Natália de Azevedo Morsch

**JUSTIÇA FISCAL E NEUTRALIDADE FISCAL:
A QUESTÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Caliendo

Porto Alegre
2006

NATÁLIA DE AZEVEDO MORSCH

**JUSTIÇA FISCAL E NEUTRALIDADE FISCAL:
A QUESTÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Porto Alegre,

BANCA EXAMINADORA:

*Agradeço aos professores, familiares, colegas
e amigos o apoio recebido para a realização
deste trabalho.*

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a tributação do ICMS nas operações interestaduais, buscando apontar as principais características que deve ter um sistema de tributação de operações interjurisdicionais capaz de atender aos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, tendo como resultado o fortalecimento da Federação brasileira. Estuda os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, abordando a capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Resgata o histórico dos impostos sobre o valor agregado, do qual o ICMS é espécie. Trata da Federação brasileira, mercado integrado, dotado de desequilíbrios verticais e horizontais. Cuida da autonomia estadual, do papel exercido pelo ICMS e da competição fiscal danosa entre Estados, apontando as propostas de alteração constitucional relativas a esse imposto. Apresenta os princípios de imposição na origem e no destino como elementos de conexão nas operações interjurisdicionais. Traça paralelo com a experiência vivida pela União Européia, desde a entrada em vigor do mercado comum, quanto à tributação do Imposto sobre o Valor Agregado nas operações intracomunitárias, demonstrando as vantagens e desvantagens do sistema lá adotado. Discorre sobre o histórico de tributação de operações interestaduais na Federação brasileira. Apresenta o sistema misto previsto na Constituição Federal de 1988, de tributação na origem e compensação de receitas com o Estado de destino, através de alíquotas interestaduais diferenciadas, analisando os problemas resultantes dessa opção, especialmente sob o prisma do princípio da justiça fiscal e da neutralidade fiscal. A partir da preocupação em equacionar, na tributação das operações interestaduais, os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal com o aprimoramento da Federação e redução de suas desigualdades, conclui pela necessidade de tributação no Estado de origem, própria de um mercado integrado como a Federação brasileira, assim como de alocação da receita do tributo para o Estado de destino, consequência da natureza de imposto sobre o consumo do ICMS. Analisa, também, os modelos para mudança da tributação das operações interestaduais formalizados através de Propostas de Emenda Constitucional.

Palavras-chave: ICMS – Justiça fiscal – Neutralidade fiscal – Operações interestaduais – Federação – União Européia – Imposto sobre Valor Agregado

ABSTRACT

This paper aims to analyze the ICMS (state VAT) taxation in interstate operations, pointing out the main characteristics that an interjurisdictional operation taxation system able to comply with the principles of tax justice and tax neutrality should have, thus resulting in a stronger Brazilian Federation. It studies the principles of tax justice and tax neutrality, approaching the tax-paying ability and extrafiscal incentives, and redeems the history of value-added taxes, which include the ICMS. It discusses about the Brazilian Federation, an integrated market with vertical and horizontal unbalances, and is concerned with the state autonomy, the role played by the ICMS tax, and the harmful tax competition among states, pointing out the proposals of constitutional changes related to this tax. It also presents the taxation principles in the origin and in the destination as connection elements in the interjurisdictional operations. It draws a parallel with the European Union experience, since when the common market came into effect, concerning the Value-Added Tax levy on the intracommunity operations, showing the advantages and disadvantages of the system adopted there. It discourses about the interstate operation taxation history in the Brazilian Federation and presents the mixed system set forth in the Federal Constitution of 1988, which includes taxation in the origin and revenues offsetting with the destination state through differentiated interstate tax rates, by analyzing the problems resulting from this option, specially from the tax justice and tax neutrality principle standpoint. From the concern with solving and arranging the tax justice and tax neutrality principles, in the interstate operation taxation, with improvement of the Federation and reduction of its inequalities, it concludes for the need of taxation in the origin state, proper to an integrated market such as the Brazilian Federation, as well as for the tax revenue allocation to the destination state, a consequence of the consumption tax nature of the ICMS tax. It also analyzes the models for changing the interstate operation taxation formalized through Constitutional Amendment Proposals.

Key words: ICMS – Tax justice – Tax neutrality – Interstate operations – Federation – European Union – Value-Added Tax

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO: JUSTIÇA FISCAL, NEUTRALIDADE FISCAL E AUTONOMIA ESTADUAL.....	11
1.1 ICMS: justiça fiscal e neutralidade fiscal.....	23
<i>1.1.1 O princípio da justiça fiscal</i>	<i>23</i>
<i>1.1.2. O princípio da neutralidade fiscal</i>	<i>35</i>
<i>1.1.3 Breves considerações sobre o ICMS.....</i>	<i>50</i>
1.2 A Federação brasileira, a autonomia estadual e o ICMS	61
<i>1.2.1 Breves considerações sobre o federalismo.....</i>	<i>62</i>
<i>1.2.2 O federalismo fiscal no Brasil e o ICMS.....</i>	<i>68</i>
<i>1.2.3 As propostas de alteração no ICMS.....</i>	<i>77</i>
2 TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES INTERJURISDICIONAIS: PRINCÍPIO DA ORIGEM, PRINCÍPIO DO DESTINO E ALOCAÇÃO DE RECEITAS	89
2.1 O IVA europeu e as operações intracomunitárias	99
<i>2.1.1 A formação da União Européia.....</i>	<i>100</i>
<i>2.1.2 A harmonização fiscal dos impostos sobre o consumo – o IVA</i>	<i>105</i>
<i>2.1.3 O sistema transitório de tributação das operações intracomunitárias.....</i>	<i>115</i>
2.2 O ICMS e as operações interestaduais	128
<i>2.2.1 Breve histórico sobre a tributação das operações interestaduais.....</i>	<i>128</i>
<i>2.2.2 O sistema de tributação das operações interestaduais previsto a partir da Constituição de 1988.....</i>	<i>133</i>
<i>2.2.3 As propostas de alteração na tributação das operações interestaduais.....</i>	<i>146</i>
CONCLUSÃO.....	160
REFERÊNCIAS.....	168

INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar a tributação do ICMS nas operações interestaduais, sob a perspectiva dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal. Intrinsecamente relacionado ao tema, uma vez que é condição necessária para sua existência, está o princípio federativo.

De fato, a Constituição Federal de 1988, marco da redemocratização do País, mantendo a tradição já existente, consagrou a forma federativa de Estado. Outorgou aos Estados-membros, como expressão de sua autonomia financeira, a competência para a instituição do ICMS. Surge, então, o problema da tributação das operações realizadas entre diferentes Estados, nas quais se constata a ocorrência de fato tributável conectado a mais de uma ordem jurídica, de sorte a exigir o estudo dos princípios de imposição tributária na origem ou no destino e os desdobramentos decorrentes da alocação do produto dessa arrecadação.

Este tributo, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, desempenha relevante papel no sistema tributário, sendo inegável sua imprescindibilidade para as finanças públicas estaduais. A expressividade de sua arrecadação já justificaria, por si só, seu estudo. No ano de 2004, a carga tributária bruta brasileira atingiu 35,91% do Produto Interno Bruto (estimado em R\$ 1.766,62 bilhões). O ICMS, por sua vez, representou 21,80% dessa carga, o que correspondeu a 7,83% do Produto Interno Bruto, resultando em R\$ 138.275 milhões.¹ No Rio Grande do Sul, a arrecadação do chamado ICMS tributário², no ano de 2004, chegou a R\$ 9.360.613.794,04, o que consiste em 88% da receita tributária estadual e 72,3% da receita orçamentária total.³

¹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários*, Brasília, n. 14, 2005. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 06 mar. 2006.

² De que são excluídos os valores arrecadados a título de multas, juros de mora, dívida ativa e adjudicações.

³ RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Contadoria e Auditoria-Geral. *Balanco geral 2004*. Porto Alegre, 2005.

Dessa forma, os temas que dominam os debates da atualidade, relativos à carga tributária, ao equilíbrio orçamentário, às desigualdades existentes na Federação e aos incentivos fiscais, reveladores de uma preocupação com a ética da tributação,⁴ estão todos relacionados com o funcionamento do maior imposto da Federação – o ICMS.

Nesse contexto, é relevante a preocupação com a tributação das operações interestaduais, cujo modelo influencia tanto as relações entre Fisco e contribuinte, como entre os próprios Estados da Federação, não devendo funcionar como empecilho ao livre comércio interestadual, nem como fator de agravamento do desequilíbrio de receitas entre os entes federados.

Assim, o problema posto consiste em estabelecer quais são as características que deve ter um modelo de tributação do ICMS em operações interestaduais para atender aos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal.

A questão demanda, portanto, a análise do conteúdo dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, bem como do papel que exercem no sistema tributário. Requer, ainda, o exame do modelo federativo brasileiro e da função nele desempenhada pelo ICMS. Importa, igualmente, verificar as características do atual modelo de tributação, suas vantagens e desvantagens, e eventuais necessidades de mudança, face aos referidos princípios.

A solução do problema apresentado passa também pela verificação da forma como tema muito semelhante está sendo enfrentado pela União Européia. De fato, o mercado comum europeu originou questão similar, relativa à tributação sobre o consumo nas operações comerciais realizadas no interior do mercado integrado. Essencial, a fim de melhor responder à indagação formulada, é a análise do sistema de tributação do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – nas operações intracomunitárias, objetivando, uma vez compreendido em que consiste o mercado comum europeu e quais suas origens, constatar as vantagens e desvantagens, lá existentes, em relação aos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal.

Esclarece-se, no entanto, que o tema passa pela possibilidade de alterações constitucionais, não sendo exclusivamente técnico-tributário, mas dependendo, isto sim, de opções políticas e econômicas, dotadas de potencial apto a produzir sérias conseqüências tanto para os Fiscos estaduais quanto para os contribuintes.

Certamente, não se busca definir um modelo completo, que preveja o mecanismo exato de implementação da tributação de operações interestaduais. Essa proposta desbordaria do problema proposto e demandaria análises políticas, econômicas e tecnológicas, haja vista a

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A reforma tributária da Emenda Constitucional 42/2003. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 372, p. 149-157, 2004a, p. 151.

atual relevância dos sistemas de informação para a Administração Tributária. Procura-se, isto sim, apresentar algumas características para o modelo adotado, a fim de se preservar a justiça fiscal e a neutralidade fiscal, no que se refere ao princípio impositivo e à destinação da receita do imposto relativo à operação interestadual. O estudo cinge-se, nesse item, a apresentar os modelos já formalizados através de Propostas de Emenda Constitucional, sublinhando, sob o ponto de vista dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, as vantagens e desvantagens de cada uma.

O trabalho compõe-se de duas partes, contendo cada uma dois capítulos.

No início da primeira parte, serão apresentados alguns pressupostos teóricos.

O primeiro capítulo cuidará dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal e de suas relações com o ICMS. Objetiva-se descrever o conteúdo e o papel exercido por esses princípios no sistema tributário, assim como as origens históricas e as características do ICMS.

O segundo capítulo tratará do princípio federativo e de sua relação com o ICMS, evidenciando-se as características essenciais do federalismo, as distorções decorrentes de seus desequilíbrios e o papel desempenhado pelo ICMS na Federação brasileira.

Na segunda parte, será abordado o tema específico das operações interestaduais, identificando-se, inicialmente, os sistemas de imposição em operações com fatos tributáveis conectados a mais de uma ordem jurídica, a fim de apresentar as características dos sistemas impositivos na origem e no destino.

O primeiro capítulo tratará do problema do IVA nas operações intracomunitárias na União Européia, preocupando-se com as bases do processo de integração europeu, descrevendo, posteriormente, o estágio de harmonização do IVA e as vantagens e desvantagens do sistema hoje vigente.

O segundo capítulo versará sobre a tributação do ICMS nas operações interestaduais, resgatando as origens históricas do atual modelo de tributação, para, após, analisar a forma atual de tributação do ICMS nas operações interestaduais e suas vantagens e desvantagens, apresentando-se, ao final, as propostas de alteração constitucional já formuladas.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO: JUSTIÇA FISCAL, NEUTRALIDADE FISCAL E AUTONOMIA ESTADUAL

O primeiro capítulo desta parte tratará dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, sendo feitas, ainda, breves considerações sobre o ICMS. O segundo capítulo tratará da Federação brasileira, enfatizando a questão da autonomia estadual, especialmente em relação ao ICMS. Assim, esta parte apresenta os conceitos que serão aplicados na segunda parte para a análise do tema específico da tributação das operações interjurisdicionais.

Inicialmente, apresenta-se o conceito de ordenamento jurídico como sistema, bem como suas características, a fim de se situar o sistema tributário, no qual estão inseridas as operações interestaduais.

Passa-se, então, ao estudo dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, os quais deverão nortear a tributação do ICMS, maior imposto sobre o consumo no Brasil.

Posteriormente, em razão de estar-se tratando de imposto de competência estadual na Federação brasileira, caberá estudar alguns aspectos de nosso federalismo, com ênfase nas relações entre os Estados, destacando-se o problema da extrafiscalidade no ICMS. Com efeito, analisa-se o equilíbrio federativo horizontal, seara na qual a opção acerca das operações interestaduais repercute diretamente.

A análise do problema proposto requer, no entanto, que sejam antes traçados alguns pressupostos teóricos.

Assim, iniciando-se pela concepção de ordenamento jurídico como sistema, deve-se buscar fundamentos em Canaris. De fato, o autor alemão, ao discorrer sobre as diferentes definições de sistema, esclarece que, em todas, destacam-se duas características: a da ordenação e a da unidade.⁵ Na ciência do direito, a necessidade de ordem está relacionada ao próprio postulado da justiça, de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas diferenças, devendo o intérprete do sistema proceder com adequação valorativa.⁶ A unidade, por sua vez, conduzindo também para o princípio da igualdade, traduz-se na realização da tendência generalizadora da justiça, superando diversos aspectos do caso concreto em favor de alguns poucos princípios, abstratos e gerais. Garante, desse modo,

⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste, 2002, p. 12.

⁶ *Ibidem*, p. 18.

que a ordem do direito não se dissipe em uma gama de valores singulares desconexos.⁷ Assim, a unidade permite que se chegue, da multiplicidade do singular, a alguns poucos princípios constitutivos,⁸ portadores de unidade e, por isso, sistematizadores.⁹ Com efeito, a adequação valorativa diz com a característica da ordem teleológica, enquanto a unidade interna relaciona-se com os princípios gerais.¹⁰

Portanto, sintetiza Canaris, a “idéia do sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente do princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização”, apontando na mesma direção o valor supremo da segurança jurídica.¹¹

Propõe, assim, que se deva entender o sistema como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de direito,¹² que deve ter a abertura como característica, em razão de sua incompletude, capacidade de evolução e modificabilidade.¹³

Igualmente, Norberto Bobbio demonstra sua preocupação em estudar, não apenas a norma jurídica, que não existe isoladamente, mas o ordenamento jurídico, que é o conjunto dessas normas. De fato, ao tratar da unidade do ordenamento, Bobbio discorre sobre as fontes do direito e a hierarquia da norma fundamental. Argumenta que somente existirá unidade se houver uma norma fundamental com a qual todas as outras normas do ordenamento possam relacionar-se. Indagando se o ordenamento é uma unidade sistemática, sustenta que um sistema é composto por normas coerentes entre si, definindo a regra de coerência como o dever de não existência de antinomias.¹⁴

Destaca-se, portanto, a idéia de ordenamento jurídico como um sistema dotado de ordenação e de unidade, formando um todo coerente.

⁷ CANARIS, 2002, p. 20- 21.

⁸ Ibidem, p. 76.

⁹ Ibidem, p. 79.

¹⁰ Ibidem, p. 78.

¹¹ Ibidem, p. 22.

¹² Ibidem, p. 103. Explica que os princípios estão em um grau de concretização maior que os valores, ocupando um ponto intermediário entre os valores e os conceitos. Ibid., p. 87.

¹³ Ibidem, p. 104. Essas são características do próprio pensamento científico, que é provisório e dinâmico. Ademais, a própria ordem jurídica é modificada com o tempo, devido à alteração dos valores fundamentais de uma dada sociedade – fenômeno situado no processo da história.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1994, p. 71 e p. 110. O autor, na mesma obra, analisa ainda a questão da completude do ordenamento jurídico e as relações entre os diversos ordenamentos jurídicos. Todavia, Bobbio não chega a desenvolver plenamente a questão da abertura do sistema, sendo, porém, essa a característica que permitirá a preexistência de possíveis soluções para as lacunas e antinomias, inevitáveis em um sistema entendido como completável e não completo. (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 49-50.)

Paulo de Barros Carvalho, em exposição sobre o tema, argumenta que o direito posto possui a condição de sistema, na medida em que, tratando-se de um conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre as condutas interpessoais, há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários. Destaca, então, a noção de sistema como partes orientadas por um vetor comum. Ou seja, a “conjunção de elementos governados por uma idéia comum”.¹⁵ No caso do sistema do direito, tem-se a peculiaridade de as normas estarem dispostas em uma estrutura hierarquizada, em que cada unidade normativa está fundamentada, material e formalmente, em normas superiores, o que vem a imprimir caráter unitário ao conjunto.¹⁶

Com efeito, a formulação de sistema proposta por Canaris, como ordem axiológica ou teleológica, fundada nas idéias de adequação valorativa e unidade, fazendo os princípios funcionarem numa combinação complementar ou de restrição recíproca, apresenta diversas qualidades. Traduz coerência valorativa, permite pensar a completude e a coerência do sistema como processos abertos, resguarda o papel da interpretação sistemática e enaltece a função da interpretação ponderada, através do manejo concertado de princípios no interior do sistema jurídico.¹⁷

Por sua vez, Juarez Freitas, propondo a síntese da tópica com a sistemática, passa a definir sistema jurídico como:

uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido lato, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição.¹⁸

Constata-se, então, a relevância da compreensão da noção de ordenamento jurídico, como um sistema aberto, composto por princípios, regras e valores, cuja hierarquização, que ocorrerá topicamente, terá um papel fundamental na atividade do intérprete.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 130-132.

¹⁶ *Ibidem*, p. 136. Busca-se, aqui, unicamente apresentar características gerais do sistema do direito, razão pela qual se deixa de analisar a teoria positivista e a questão do fundamento de validade da norma fundamental. O autor caracteriza o sistema jurídico como um sistema proposicional (constituído por proposições – linguagem), nomoempírico (proposições com referências empíricas) e prescritivo (em oposição ao descritivo, dirigindo-se, então, à conduta social com o objetivo de alterá-la.) (*Ibidem*, p. 133)

¹⁷ FREITAS, 2002, p. 53.

¹⁸ *Ibidem*, p. 54.

Princípios fundamentais são os critérios ou diretrizes basilares do sistema jurídico, ou seja, as linhas mestras que conduzem o intérprete para a solução de antinomias.¹⁹ Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, os princípios “iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.”²⁰ São imediatamente finalísticos, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser buscado. Quando impõem a realização de um ideal mais amplo, englobando outros então mais restritos, está-se diante dos chamados sobreprincípios. Já as regras são normas imediatamente descritivas de comportamento, possuindo uma rigidez maior.²¹ Deve-se falar, ainda, nos postulados, ou seja, condições essenciais sem as quais o objeto cultural não pode ser sequer apreendido. No caso de postulados normativos aplicativos, tem-se as chamadas metanormas, que traduzem critérios de aplicação de outras normas localizadas no plano do objeto de aplicação. Ou seja, princípios e regras são normas objeto de aplicação. Por sua vez, “os postulados são normas que orientam a aplicação de outras.”²² Princípios e regras dirigem-se primariamente ao Fisco e aos contribuintes. Postulados têm como destinatário o intérprete do direito. Não são finalísticos, mas metódicos, conforme esclarece Humberto Ávila. De fato, há postulados hermenêuticos, tais como o da unidade do ordenamento jurídico, o da coerência e o da hierarquia. Existem igualmente, postulados normativos aplicativos, dos quais são exemplo a proporcionalidade, a razoabilidade e a proibição de excesso.²³

Sob o ponto de vista axiológico, elucida Juarez Freitas, os princípios são superiores hierarquicamente às normas estritas (regras) e aos próprios valores, que se apresentam mais genéricos e indeterminados. Os princípios fundamentais diferenciam-se das regras por qualidade argumentativa superior, conforme destacado pelo autor, o qual sustenta que, dada a

¹⁹ FREITAS, 2002, p. 56.

²⁰ CARVALHO, 2004, p. 130-147.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38-40. Ver também, ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

Sobre esse tema muito contribuiu Dworkin. Com efeito, criticando a visão positivista, que entendia o ordenamento jurídico composto apenas por normas ou regras, formadas por um enunciado prescritivo que relacionava uma consequência jurídica a uma circunstância fática bem determinada, e que seguiam um teste de validade, o autor propôs que também os princípios faziam parte do ordenamento jurídico. Esses não estabeleciam uma consequência jurídica precisa. Segundo Dworkin, as regras seguem o chamado “*tudo-ou-nada*”. Assim, ou a regra é válida e, portanto, deverá ser aplicada, solucionando, desse modo, a questão. Ou não é válida, em nada contribuindo para a decisão. Portanto, havendo duas regras em conflito, uma delas não será válida. Os princípios, todavia, têm a dimensão de peso ou importância. Dessa forma, o intérprete, diante do intercruzamento de princípios, terá de levar em conta a força relativa de cada um. (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36-43). Em que pese a importância da distinção traçada por Dworkin, diversas críticas foram feitas ao autor. A esse respeito, ver: GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 282-284.

²² ÁVILA, 2004, p. 41.

²³ *Ibidem*, p. 41-44.

primazia da fundamentalidade, tanto no conflito entre princípios, quanto entre regras, venha a ser eleito como preponderante um princípio. Isso porque, por trás de todo conflito de regras, há um conflito de princípios, razão pela qual todo conflito de regras poderá ser resolvido através dos princípios.²⁴ Assim, as normas estritas (regras) devem harmonizar e dar concretude aos princípios fundamentais. Os valores, por sua vez, têm quase o mesmo sentido que os princípios. Porém, os princípios, sendo encarnações de valores e funcionando como justificadores do sistema, apresentam-se sob a forma mais concentrada de diretrizes.²⁵

Dessa forma, Zagrebelsky, sustentando que os princípios precisam do caso concreto para ganharem significado operativo, destaca que caberá ao intérprete buscar a otimização possível de todos os princípios, ponderando-os com prudência.²⁶

Daí a relevância dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, que irão nortear o aperfeiçoamento da legislação do ICMS, buscando dar maior ética e eficiência à tributação, influenciando a opção acerca do sistema impositivo para as operações interestaduais.

Com efeito, a interpretação sistemática deve ser entendida em consonância com a própria idéia de sistema jurídico. Assim, conforme conceitua Juarez Freitas, baseia-se na operação de:

atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação.²⁷

Adota-se, portanto, o princípio de hierarquização axiológica, proposto por Juarez Freitas. Trata-se de metaprincípio, que, aspirando à universalização, não se contradiz, formulando-se de modo formal, distinguindo aspectos e escalonando princípios, regras e valores.²⁸

Deve-se ter presente que a escolha de uma forma de tributação nas operações interestaduais demanda a hierarquização axiológica de diversos princípios no ordenamento.

²⁴ FREITAS, 2002, p. 56. Entendendo que, no caso de um conflito entre regras e princípios, prevalece a regra, por tratar-se de decisão parlamentar preliminar a respeito de um conflito de interesses, posiciona-se ÁVILA, 2004, p. 52.

²⁵ FREITAS, op. cit., p. 58.

²⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. 3.ed. Madrid: Trotta, 1999, p. 111 e p. 125.

²⁷ FREITAS, op. cit., p. 80.

²⁸ *Ibidem*, p. 113.

De fato, os princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal terão de ser sopesados frente à autonomia dos Estados, decorrência do princípio federativo.

Efetivamente, o presente trabalho trata do ICMS, imposto geral sobre o consumo, não-cumulativo, de competência estadual, e a tributação das operações interestaduais. São todos temas previstos no texto constitucional. Assim, vale referir as lições de J.J. Gomes Canotilho sobre a interpretação constitucional, estreitamente relacionada à interpretação sistemática. O autor expõe que interpretar uma norma constitucional é atribuir significado a um ou vários signos lingüísticos escritos na Constituição, compreendendo, investigando e mediatizando o conteúdo semântico dos enunciados lingüísticos do texto constitucional.²⁹ Para tanto, propõe alguns princípios de interpretação constitucional. São eles: a) o *princípio da unidade da Constituição*, segundo o qual o intérprete não pode considerar as normas constitucionais como normas isoladas e dispersas, mas, sim, integradas em um sistema interno unitário de normas e princípios, destinados a evitar e/ou resolver antinomias; b) o *princípio do efeito integrador*, segundo o qual se deve dar preferência aos critérios favoráveis à integração política e social e ao reforço da unidade política; c) o *princípio da máxima efetividade*, o qual determina que a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que lhe dê maior eficácia; d) o *princípio da justeza ou da conformidade funcional*, que busca impedir, em sede de concretização constitucional, a modificação da repartição de funções constitucionalmente estabelecida; e) o *princípio da concordância prática ou da harmonização*, que determina a coordenação e combinação dos bens jurídicos em conflito a fim de evitar o sacrifício de uns em relação aos outros e f) o *princípio da força normativa da constituição*, de acordo com o qual devem preferir as soluções hermenêuticas que, considerando a historicidade das estruturas constitucionais, permitam a atualização normativa, garantindo, ainda, sua eficácia e permanência.³⁰ Verifica-se, portanto, que os princípios apontados por Canotilho são, isto sim, princípios de interpretação sistemática, vindo ao encontro da idéia de que o intérprete sistemático é sempre um intérprete constitucional.³¹

Com efeito, deve-se entender que para interpretar é preciso hierarquizar, o que somente poderá ocorrer no caso concreto. Portanto, qualquer antinomia poderá ser solucionada através da hierarquização axiológica, que funcionará como metacritério unificador e sistematizante na busca da máxima justiça possível.³²

²⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1184 e p. 1190.

³⁰ Ibidem, p. 1207-1210.

³¹ FREITAS, 2002, p. 221.

³² Ibidem, p. 145.

Discorrendo sobre a interpretação constitucional e a ponderação de bens, Canotilho argumenta que a ponderação reconduz, efetivamente, a uma hierarquia axiológica móvel entre princípios conflitantes. Ao hierarquizar-se, dá-se maior peso ou valor a um princípio em detrimento de outro. Chama-se móvel, pois é instável, valendo para determinado caso e podendo modificar-se em outro. Por fim, o mestre português sintetiza que, dada a tendência principal de muitas normas constitucionais, bem como a dimensão de ponderabilidade dos princípios, a ponderação passa a justificar-se como método de solução de conflitos. Todavia, há a necessidade de justificação e motivação na escolha, devendo observar-se especialmente os princípios da igualdade, justiça e segurança jurídica.³³

Ainda no campo do direito constitucional, impõe-se prestar atenção, também, às duas falácias apontadas por Laurence Tribe. De fato, o autor americano, preocupando-se com a adequada leitura da Constituição, critica os fenômenos por ele chamados de desintegração (*dis-integration*) e hiperintegração (*hyper-integration*). Por *dis-integration*, deve-se entender o equívoco de considerar a Constituição um feixe desconectado de dispositivos com histórias diferentes, ignorando que as partes da Constituição são ligadas a um todo. Na *hyper-integration*, por sua vez, há a desconsideração das peculiaridades de cada parte da Constituição, resultado das circunstâncias históricas e do pluralismo político.³⁴

Assim, se na desintegração se desconsidera a idéia de sistema, na hiperintegração corre-se o risco de acreditar que a Constituição seja a expressão de uma idéia só, o que é errado. Não é salutar negar a natureza plural e internamente dividida da Constituição. Muito pelo contrário. Conforme ensina Tribe, talvez seja essa sua grande força, pois, sendo ampla, abrange multidões.³⁵ A interpretação constitucional deverá observar, portanto, estes limites. Sem desconsiderar a unidade do sistema, deve-se aceitar o pluralismo presente na Carta Fundamental.

Desse modo, admitindo-se o ordenamento jurídico como sistema, formado, não só por regras, mas também por princípios e valores, compreendendo a necessidade de harmonizar segurança jurídica e correção, bem como de interpretar de forma sistemática, observando a hierarquização axiológica, é que se passa a estudar o sistema tributário brasileiro e o problema da tributação do ICMS nas operações interestaduais.

³³ CANOTILHO, 2002, p. 1224-1225.

³⁴ TRIBE, Laurence H.; DORF, Michael C. *On reading the constitution*. Cambridge: Harvard University, 1991, p. 20.

³⁵ *Ibidem*, p. 25 e p. 30.

De fato, trata-se de questão relativa à análise das características do ICMS e da atenção que se deve prestar aos princípios da justiça e da neutralidade fiscal, que importarão no devido equilíbrio entre os interesses do fisco e do contribuinte.

Igualmente, o problema passa pelo equacionamento das relações entre os diversos Estados da Federação e pelo ajuste de nosso federalismo, a fim de resolver os conflitos entre Estados produtores e Estados consumidores. Destaca-se aqui o princípio federativo e a conseqüente autonomia estadual.

Como será visto, a ponderação desses princípios será necessária para o devido ajustamento dos interesses dos contribuintes, do fisco e dos diversos entes federativos no problema da tributação das operações interestaduais do ICMS.

Contudo, a superação dessa questão passa por alterações constitucionais e legislativas, demandando a compreensão de que não há, no ordenamento jurídico, uma única resposta correta. Existe, isto sim, a melhor, observadas as circunstâncias do caso.³⁶

Surge, então, a necessidade da argumentação jurídica, através da qual será possível uma decisão racionalmente fundamentada sobre regras, valores e princípios, na busca, não da única solução correta, mas da melhor. No caso, não da única solução acerca de tributação de operações interestaduais, mas da melhor dada a hierarquização das diversas normas, valores e interesses envolvidos.

³⁶ A respeito do debate sobre a existência de uma única resposta correta no ordenamento jurídico, é relevante discorrer brevemente sobre os entendimentos de Kelsen e Dworkin. Com efeito, ao tratar da interpretação jurídica, Kelsen adverte que é uma ficção imaginar que uma norma jurídica possa permitir, sempre e em todos os casos, uma só interpretação, que seria então a única correta. Com efeito, tendo em vista a pluralidade de sentidos das normas, o ideal da segurança jurídica somente é realizável aproximativamente. Kelsen sustenta que os métodos de interpretação conduzem apenas a resultados possíveis, nunca a uma resposta jurídica que seja a única correta. Dessa forma, a linguagem vaga do Direito e a possibilidade de antinomias fazem com que existam casos cuja solução será encontrada pelo juiz somente fora do Direito. Não há, portanto, vinculação do juiz ao sistema jurídico, o que amplia sua margem de discricionariedade, já que decide por fundamentos extrajurídicos. Dito isso, e recordando que Kelsen entende a interpretação como ato de vontade, não se deve falar de uma única resposta correta (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 392 e p. 396).

Já Ronald Dworkin, criticando os positivistas, defendeu a idéia da resposta correta. Vislumbrando o sistema jurídica composto, não só por regras, mas também por princípios, a ponderação desses levaria a uma resposta correta dentro do sistema. Utiliza para tanto a figura ideal do juiz *Hercules*, dotado de “*sabedoria, paciência e sagacidade sobre-humanas*”. (DWORKIN, 2002, p. 165.) Todavia, o próprio Dworkin adverte que, embora o juiz tenha o dever de, mesmo nos casos difíceis, encontrar os direitos das partes, sem inventar novos direitos, sua teoria não pressupõe qualquer procedimento mecânico para demonstrar os direitos das partes nos casos difíceis. Muito pelo contrário, os juristas e juizes irão discordar sobre os direitos jurídicos, da mesma forma que cidadãos e Estado divergem quanto aos direitos políticos. Portanto, embora Dworkin lance mão de um juiz ideal para encontrar a resposta correta no ordenamento jurídico, admite que, na realidade, haverá respostas diferentes para os casos difíceis. (Ibidem, p. 128). Assim, em sua obra *Uma questão de princípio*, Dworkin irá combater, isto sim, aqueles que entendem não haver NENHUMA resposta correta para os casos controversos. Sustenta que a inexistência de resposta correta só poderá amparar-se “*na idéia de ceticismo, ou de indeterminação na teoria moral, que torne plausível supor que nenhuma de tais teorias pode ser preferida em detrimento de outra com base na moralidade política*”. (Idem, *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 216.)

Alexy irá destacar dois aspectos da justificação relacionada aos discursos jurídicos: a justificação interna e a justificação externa. A interna consiste no silogismo jurídico decorrente da lógica dedutiva. Ou seja, da validade de uma inferência a partir das premissas dadas. Já a justificação externa trata da escolha e correção das premissas.³⁷

A argumentação preocupa-se, portanto, com a justificação das decisões. Cabe, então, distinguir entre justificação formal dos argumentos, que diz com a lógica formal dedutiva, e justificação material, que se preocupa com a aceitação do argumento, sendo esta a verdadeira preocupação da teoria da argumentação jurídica.³⁸

De fato, a lógica dedutiva, que diz com a justificação interna de uma decisão, tratando de critérios de correção formal, só resolve problemas relativos às falácias formais.³⁹ No entanto, é preciso ir além da lógica em sentido estrito. Deve-se justificar a escolha das premissas. Dessa forma, a justificação externa é momento anterior à interna. Através das diferentes teorias da argumentação, o intérprete terá de estabelecer a premissa fática e/ou a premissa normativa cabível.⁴⁰

Quanto à justificação interna, o problema apresentado no presente trabalho pode ser resolvido sob a forma dos seguintes silogismos – relativos ao local da imposição do tributo e ao destino da respectiva receita. Dá-se como exemplo, portanto: A. 1) Premissa maior: “mercados integrados devem tributar na origem”. 2) Premissa menor: “o Brasil é um mercado integrado”. Logo, “o Brasil deve optar pela imposição na origem”. B. 1) Premissa maior: “a receita de impostos sobre o consumo deve ficar com o Estado do destino (em que ocorre o consumo)” 2) Premissa menor: “o ICMS é um imposto sobre o consumo”. Logo, “a receita do ICMS deve ficar com o Estado do destino”.

Todavia, cada uma das premissas terá que ser justificada, o que se chama justificação externa, e será feita ao longo do trabalho. Salienta-se, ainda, que o objeto da argumentação jurídica é exatamente o estudo da escolha e correção das premissas. Assim, a justificação externa traduz-se no conjunto de argumentos utilizados para a escolha das premissas. É, em

³⁷ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2001, p. 218.

³⁸ Efetivamente, a argumentação pode ocorrer em três diferentes campos jurídicos. O primeiro é o da produção de normas jurídicas, que se subdivide em fase pré-legislativa, na qual os argumentos têm caráter mais político e moral, e fase legislativa, em que se sobressai o argumento técnico-jurídico. O segundo é o da aplicação das normas jurídicas à solução de casos. Aqui se destaca o papel do intérprete. O terceiro âmbito de aplicação da argumentação é o da dogmática jurídica, que tratará da elaboração de critérios para produção e aplicação do direito, bem como da ordenação e sistematização de um setor do ordenamento jurídico. (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito*. 3. ed. São Paulo: Landy, 2003, p. 18.)

³⁹ *Ibidem*, p. 29.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 40.

realidade, uma metajustificação da decisão: são os argumentos trazidos para fundamentar a escolha da premissa maior (norma) e da premissa menor (qualificação do caso particular).⁴¹

Ademais, para elucidação do caso, deve-se atentar para a exigência de consistência e de coerência da decisão, bem como para suas conseqüências. De fato, MacCormick manifesta grande preocupação com o argumento conseqüencialista, referindo que os juízes devem avaliar as conseqüências que irão advir da opção por uma ou outra alternativa apresentada, quando presentes problemas de relevância, interpretação ou classificação. Para o autor, a avaliação dessas conseqüências dependerá, não só de um critério de justiça e senso comum, como também da consistência com os princípios constitucionais e com o bem comum.⁴² Igualmente, Guastini refere a tendência ao argumento pragmático ou conseqüencialista, em oposição ao modelo deontológico ou normativo na análise das decisões judiciais.⁴³ A abordagem normativa preocupa-se em verificar se a decisão é fundada em uma norma e em qual norma. Já o modelo conseqüencialista exige que se observe, não os fundamentos normativos da decisão, mas, antes, que se atente para suas conseqüências políticas, sociais ou econômicas, havendo que se destacar os resultados práticos da decisão tomada, assim como os interesses ou classe de interesses por ela tutelados. Não se trata, contudo, conforme bem adverte o autor, de abordagens reciprocamente excludentes, sendo possível uma análise integrada.⁴⁴ Deve-se referir, ainda, que a adoção do modelo conseqüencialista impõe uma investigação sociológica e econômica, favorecendo a análise das decisões sob a ótica da alocação de custos e benefícios⁴⁵, razão pela qual é de especial importância neste trabalho. Assim, tratando-se de direito tributário, não é possível a opção por determinada solução sem uma análise criteriosa de sua repercussão, seja em relação aos Estados, seja em relação ao contribuinte.

Desse modo, passando-se da análise centrada no fenômeno normativo para a verificação da argumentação jurídica, afere-se a correção das soluções propostas com o

⁴¹ GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 244.

⁴² MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon, 1978, p. 129 e p. 151.

⁴³ GUASTINI, 2005, p. 237. A teoria da argumentação jurídica irá preocupar-se, especialmente, com as decisões judiciais, o que não impede que se aplique o mesmo critério para justificação da melhor escolha legislativa, observado o sistema jurídico posto. Em um sistema de *common law*, a decisão judicial produzirá o direito, devendo considerar as conseqüências do precedente, assim como no sistema continental, o legislador tem de atentar para as conseqüências de suas opções. Refere-se, ainda, que o próprio Guastini, na obra citada, esclarece que o conseqüencialismo pode ser usado como modelo para análise também da doutrina.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 238-239. O autor refere que a análise pragmática há muito vem sendo praticada pelo que chama de ala instrumentalista da cultura jurídica norte-americana, sendo hoje muito adotada pelos adeptos da análise econômica do direito.

⁴⁵ *Ibidem*, 2005, p. 249.

auxílio dos conceitos de consistência e coerência do discurso jurídico, bem como suas conseqüências.⁴⁶

Portanto, havendo diversos argumentos, com forças diferentes, mostra-se imprópria a idéia de uma única resposta correta. Desse modo, cumprindo com uma função instrumental, as diferentes teorias da argumentação jurídica devem “poder oferecer um método que permita reconstruir o processo real da argumentação, além de uma série de critérios para fazer um julgamento sobre a sua correção”.⁴⁷

Assim, caracteriza-se o ordenamento jurídico como sistema aberto, dotado de ordem e unidade. Adota-se a interpretação sistemática, compreendendo-se a importância da hierarquização axiológica para ponderação de regras, valores e princípios. Acredita-se, igualmente, na inexistência de uma única solução correta no sistema. Portanto, a opção feita pelo operador do direito deverá ser justificada através de argumentos.

Relativamente ao tema proposto, deve-se considerar que a tributação é um “fenômeno intersistêmico que envolve a Política, a Economia e o Direito”. Portanto, o sistema tributário aparece como resultado do intercâmbio, que há de ser equilibrado, entre os subsistemas da sociedade, de modo a ponderar os ditames da justiça e da eficiência econômica.⁴⁸

Além disso, o próprio ordenamento jurídico vigente abarca outros subconjuntos, entre eles a Constituição brasileira, que, por sua vez, contém o subsistema constitucional tributário, formado pelas normas tributárias previstas no texto constitucional.⁴⁹ Deve-se considerar, igualmente, que as normas tributárias previstas no texto constitucional relacionam-se com toda a Carta, especialmente com os princípios e com os direitos fundamentais, destacando-se as garantias da propriedade e da liberdade. Evidenciam-se os chamados princípios sistematicamente fundamentais, quais sejam o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade, que vinculados ao poder de tributar, dão significado normativo a outros princípios.⁵⁰

⁴⁶ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 29, p. 159-196, 2005b, p. 162.

⁴⁷ ATIENZA, 2003, p. 224-225.

⁴⁸ Com efeito, Paulo Caliendo explica que se deve evitar a imposição do código binário próprio de um subsistema sobre o de outro. Isto é, a partir da idéia de que a Política tem o código poder/não-poder, a Economia ter/não-ter e o Direito, lícito/ilícito, não deve ocorrer a prevalência da Economia sobre o jurídico, que poderia advir da opção pela eficiência econômica sobre a justiça. (CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.) *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 508 e p. 512.)

⁴⁹ CARVALHO, 2004, p. 130-142. As normas constitucionais possuem tanto regras de estrutura, quanto de conduta, consubstanciadas as últimas nos modais deonticos “permitido”, “obrigado” e “proibido”. (Ibidem)

⁵⁰ ÁVILA, 2004, p. 21.

Ricardo Lobo Torres discorre sobre o pluralismo de sistemas existentes. Dessa forma, o sistema jurídico é composto pelos sistemas de Direito Público e de Direito Privado. O primeiro compreende os sistemas de Direito Penal, de Direito Financeiro, de Direito Processual, etc. O Direito Financeiro é formado pelos sistemas monetário, orçamentário e tributário e, mesmo este último, também é dividido em sistema tributário nacional, sistema tributário federado (ou sistema do federalismo fiscal) e sistema internacional tributário. O sistema tributário nacional é formado pelo conjunto de tributos cobrados em todo o território nacional, independentemente da titularidade do ente público, sendo considerada apenas a incidência sobre a riqueza. O critério de sistematização é a base econômica do tributo, completando-se o sistema com a legislação ordinária editada pela União, Estados e Municípios. Esse sistema tem de afinar-se com os princípios da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico e economicidade, harmonizando-se, igualmente, com os demais sistemas. O sistema tributário federado consiste no conjunto de tributos organizados de acordo com a distribuição de poder tributário dado à União, aos Estados e aos Municípios. Deve pautar-se pela equidade entre os entes públicos, através da distribuição equilibrada de recursos financeiros, proporcionais aos serviços e gastos que também lhe sejam reservados e pela autonomia dos entes públicos. Já o sistema internacional tributário é composto pelo conjunto de tributos incidentes sobre a riqueza internacional, sendo partilhados entre Estados soberanos de acordo com critérios previstos na Constituição e nos tratados e convenções internacionais. Soma-se, ainda, o sistema de partilha de receita, que, ultrapassando a relação entre fisco e contribuinte, não é um sistema tributário, mas sim, financeiro, por regular as relações intergovernamentais decorrentes da partilha do produto da arrecadação de tributos.⁵¹

Desse modo, observado que todas essas relações serão objeto do trabalho, passa-se a analisar a questão da justiça fiscal, da neutralidade fiscal e da autonomia estadual, quanto ao ICMS, observados os pressupostos teóricos destacados e os sistemas jurídicos tributários existentes em nosso ordenamento jurídico.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 319-323.

1.1 ICMS: justiça fiscal e neutralidade fiscal

Neste capítulo serão tratados os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, introduzindo-se o ICMS a partir do histórico do IVA, imposto concebido para atender ao ideal de neutralidade.

1.1.1 O princípio da justiça fiscal

A questão da justiça fiscal tem raízes na análise do poder de tributar. Efetivamente, o direito tributário pode ser compreendido como: a) expressão de poder, próprio do pensamento conceitual; b) como sistema jurídico, relacionado ao pensamento normativo, e c) como sistema de direito, sintonizado com o pensamento sistemático e fundado em uma ética material.⁵²

Na primeira hipótese, o tributo é considerado expressão da soberania, fazendo com que a tributação consista unicamente em uma transferência de recursos de particulares para o Erário, vinculada à noção de poder-dever e não de crédito e débito do Direito Privado. Contudo, tal visão, limitada à idéia de explicar a realidade através de conceitos, padece, igualmente, das fragilidades ínsitas ao próprio conceito de soberania, hoje muito discutido.⁵³

Em contraposição a esse pensamento, os positivistas substituíram o conceito de soberania pelo de competência. Passaram a ver na norma a justificação para o fenômeno tributário. Portanto, a obrigação tributária, que nasce da norma, caracteriza-se como uma relação patrimonial. Desse modo, o tributo é um conceito normativo, devendo-se verificar sua estrutura normativa: antecedente e conseqüente. Porém, o sentido da norma não é um problema jurídico, podendo ser político ou ético, mas, de qualquer forma, fora dos limites do direito.⁵⁴

De notar que ambas as visões carecem de uma justificação ética. Assim, exsurge o pensamento sistemático, que busca fundamentar o discurso jurídico em uma ética material. Dessa forma, conforme esclarece Paulo Caliendo, a justiça fiscal “irá atuar com um critério

⁵² CALIENDO, 2005b, p. 170.

⁵³ Ibidem, p. 171.

⁵⁴ Ibidem, p. 172-173.

seletor de proposições normativas possíveis de compor a estrutura sintática da norma jurídica.”⁵⁵ De fato, não se pode olvidar que o princípio da justiça é uma diretriz suprema, razão pela qual pode ser alçado à categoria de sobreprincípio, no qual ocupa o lugar preeminente.⁵⁶

Klaus Tipke, um dos grandes expoentes do estudo da justiça fiscal, introduz o tema, destacando que o dever de pagar impostos é um dever fundamental. Ou seja, o imposto não é apenas um sacrifício exigido do contribuinte, mas, isto sim, uma contribuição necessária para que o Estado tenha recursos suficientes para realizar suas tarefas em proveito do convívio de todos os cidadãos.⁵⁷

De fato, Casalta Nabais propõe que direitos e deveres sejam colocados no mesmo plano constitucional, pois ambos fazem parte do estatuto constitucional do indivíduo. Assim, ganha relevo o dever fundamental de pagar tributos, haja vista o custo dos direitos fundamentais. Destaca:

Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito.⁵⁸

O autor refere, ainda, que dado o Estado fiscal em que se vive, no qual todos os direitos são suportados por meios financeiros públicos, são os impostos o principal suporte financeiro do Estado, instrumento de realização dos direitos fundamentais e de respeito à dignidade da pessoa humana⁵⁹. Isso quer dizer que os impostos atuais são o preço que todos,

⁵⁵ CALIENDO, 2005b, p. 173. O autor cita como exemplo de autores que preconizam essa idéia Klaus Tipke, Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

⁵⁶ CARVALHO, 2004, p. 130, p. 147-148.

⁵⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15-16.

⁵⁸ NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005b, p. 21.

⁵⁹ Sobre esse assunto, adota-se o conceito proposto por Ingo Sarlet para dignidade da pessoa humana, como sendo “a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para um vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.” (SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 62)

na qualidade de integrantes de uma dada comunidade organizada, são chamados a pagar, por usufruir de uma sociedade baseada na liberdade e em um mínimo de solidariedade. Os impostos são, portanto, um dever de cidadania presente no Estado fiscal, em que todos os seus membros possuem a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos, observada sua respectiva capacidade contributiva.⁶⁰ Trata-se, contudo, de um dever-direito, pois confere também o direito de exigir do Estado que todos sejam, de fato, sujeitos ao cumprimento desse dever,⁶¹ respeitando-se, assim, um critério de igualdade.

Portanto, em um Estado de Direito, o direito tributário não é simples técnica jurídica, esvaziada de qualquer conteúdo, mas um ramo do Direito enraizado em valores, dizendo respeito não apenas à relação do cidadão com o Estado, mas também dos cidadãos uns com os outros. Logo, há a obrigatoriedade de criação, não só de um direito justo, mas de um direito tributário justo. Isso porque o objetivo de um Estado de Direito não pode se esgotar em seu aspecto formal, que é a garantia de segurança jurídica aos cidadãos. Impõe-se, também, a edição de leis materialmente justas.⁶²

Com efeito, o sentido de justiça poderá ser variável, observada a época e a sociedade, mas existirá um mínimo de sentido próprio à noção de justiça fiscal. Ou seja, a justiça poderá assumir inúmeros sentidos, mas não todos ou quaisquer sentidos. Assim como em qualquer interpretação, o sentido de justiça fiscal não está limitado a uma única resposta correta. Há, porém, limites, sob pena de incorrer-se em discricionariedade pura. Assim, o conceito, conteúdo e alcance da justiça deverá estar fundamentado nos valores da sociedade, buscando-se sempre um equilíbrio dinâmico de coerência no sistema jurídico.⁶³

Para ser justo, o direito exige critérios, especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações serão repartidos entre os membros de uma comunidade. Assim, qualquer repartição sem critério, sem princípios, sem padrões, é arbitrária, pois há falta de uma medida uniforme. Porém, a existência desses critérios traduz apenas a justiça formal. De fato, mesmo tratando a todos de igual modo, não haverá justiça se o critério ou princípio adotado não for justo. Como salienta Tipke, “justiça material exige orientação por princípios”. Por conseguinte, qualquer violação de princípios justos requer justificativa especial por um outro princípio de igual ou superior valor, pois violações injustificadas levam a privilégios ou discriminações.⁶⁴

⁶⁰ NABAIS, 2005, p. 24-26 e p. 34.

⁶¹ NABAIS, 2005, p. 39.

⁶² TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15-16.

⁶³ CALIENDO, 2005b, p. 174.

⁶⁴ TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 20.

Logo, o tratamento isonômico, como corolário da justiça, exige um critério adequado de comparação, orientado na justiça. Todavia, não há um critério uniforme para todo o direito, razão pela qual Tipke refere a expressão “justiça adequada à matéria”, destacando que o direito tributário segue o princípio da capacidade contributiva. Desse modo, o conceito indeterminado de justiça é concretizado por meio de um tratamento isonômico, segundo um critério adequado à matéria, que somente pode ceder diante de um princípio de igual valor.⁶⁵

Victor Uckmar sustenta que a igualdade, relativamente aos gravames fiscais, comporta dois sentidos: um jurídico e um econômico. O jurídico diz respeito à paridade de posição, devendo ser excluído qualquer privilégio de classe, religião e raça. Assim, os contribuintes em idênticas situações recebem o mesmo tratamento fiscal. Trata-se, isto sim, do princípio da generalidade da imposição. O sentido econômico refere-se ao dever de contribuir igualmente quanto aos encargos públicos, o que está relacionado à capacidade contributiva dos indivíduos.⁶⁶

O legislador está vinculado ao princípio da igualdade, devendo tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, de acordo com suas peculiaridades.⁶⁷ Haveria, portanto, violação quando não fosse encontrado um motivo razoável para a diferenciação. Porém, essa posição permite que qualquer razão que não seja absolutamente inadequada dê origem a uma diferenciação. Assim, Tipke, analisando decisões do Tribunal Constitucional Alemão, prefere o entendimento de que “não é suficiente qualquer motivo objetivo, mas deve ocorrer uma ponderação de valores entre o princípio que serve de critério de comparação e o princípio que fundamenta a norma, a qual não observa o critério de comparação e, conseqüentemente, determina o tratamento desigual.”⁶⁸ O autor alemão lembra, ainda, que não é suficiente que as leis façam uma repartição isonômica da carga tributária. É preciso também que o legislador institua dispositivos procedimentais que viabilizem a aplicação do direito material.⁶⁹

Uckmar sintetiza:

1. A igualdade perante a lei consiste em dever a lei ser igual para todos aqueles que se encontrem em situações idênticas e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam, a favor de um, aquilo que é imposto a outros em idênticas circunstâncias.

⁶⁵ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 21-22.

⁶⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67.

⁶⁷ De referir que a igualdade não deve ser apenas perante a lei, em que é destinatário o aplicador do direito, mas também na lei, uma vez que o legislador não pode introduzir desigualdades injustificadas. (ÁVILA, 2004, p.350.)

⁶⁸ TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 24.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 25.

2. A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto eqüitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo.⁷⁰

Humberto Ávila, analisando decisões de nosso Supremo Tribunal Federal,⁷¹ refere que o princípio da igualdade não estará sendo violado quando:

(a) a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontram na mesma situação; b) o tratamento diferenciado não violar nenhum direito fundamental; c) nenhuma pretensão decorreria do igual tratamento; (d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador.⁷²

Assim, é importante examinar o tratamento desigual, que somente poderá ser justificado para a promoção de outra finalidade constitucional, operando-se o controle através do postulado da proporcionalidade. Deve-se constatar, portanto, se o meio escolhido era adequado e necessário à consecução do fim, sendo necessária igualmente a ponderação dos efeitos negativos advindos da quebra da igualdade, com os efeitos positivos, provenientes do alcance da finalidade constitucional almejada.⁷³

A justiça fiscal pode ser concebida, destarte, como um modo de tratamento que observa critérios isonômicos, respeitando a diferença e restabelecendo uma correta relação entre cidadão e esfera pública.⁷⁴

Sobre o papel da justiça no direito tributário, cabe transcrever Tipke:

[...] A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de

⁷⁰ UCKMAR, 1999, p. 68-69. Trata-se de conclusão a que chega o autor após análise de decisões da Suprema Corte Argentina. De referir que tais conceitos servirão para embasar a crítica à utilização indiscriminada do ICMS para fins extrafiscais, o que leva à competição fiscal danosa entre Estados, tema que será abordado posteriormente. De fato, o mesmo autor relata que, de acordo com a Suprema Corte Italiana, são legítimas as isenções que encontrem uma finalidade fiscal, sendo concedidas em razão da fragilidade econômica de certos sujeitos, que de outro modo não conseguiriam suportar a carga tributária normal, caracterizando falta de capacidade contributiva do sujeito. (Ibidem, p. 73.)

⁷¹ O autor faz referência aos Recursos Extraordinário nº 203954, Rel. Ministro Ilmar Galvão, D.J.07.02.97 e Recurso Extraordinário nº 236931, Rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 10.08.99.

⁷² ÁVILA, 2004, p. 338.

⁷³ Ibidem, p. 345.

⁷⁴ CALIENDO, Paulo. A COFINS nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: FISCHER, Octavio Campos e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005a, p. 296.

contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas.

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.⁷⁵

Com efeito, é através de critérios de justiça fiscal que se pode vislumbrar a forma mais correta de contribuição do indivíduo para a preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Desse modo, pode-se dizer que, atendida a justiça fiscal, a tributação ultrapassa o simples sentido de entrega de dinheiro ao Estado para financiamento de suas despesas. A tributação passa a inserir-se, então, no próprio núcleo essencial da cidadania, através do qual o próprio cidadão adquire esta condição, na medida em que contribui livre e isonomicamente para a manutenção de sua liberdade e igualdade. Desse modo, o princípio da justiça fiscal ressalta o sentido público da tributação e de seus valores essenciais.⁷⁶

Tipke enfatiza que a justa repartição da carga tributária total entre os indivíduos é imperativo ético para todo Estado de Direito. Efetivamente, é possível apontar-se três bens tributáveis, ou seja, grandezas indicadoras de riqueza econômica de alguém, através dos quais é possível a contribuição para o financiamento da esfera pública: a renda, o patrimônio (renda acumulada) e o consumo (renda despendida).⁷⁷ Daí, a importância do princípio da capacidade contributiva, pois o princípio da igualdade exige um critério adequado de comparação. No caso do direito tributário, tem-se firmado como critério adequado o princípio da capacidade contributiva.⁷⁸

Com efeito, Victor Uckmar relaciona a capacidade contributiva com o sentido econômico de igualdade, na medida em que a carga tributária deve ser distribuída em função da capacidade contributiva do cidadão, frente ao dever tributário de prover as necessidades da coletividade.⁷⁹

⁷⁵ TIPKE; YAMASHITA, 2002, 18.

⁷⁶ CALIENDO, 2005b, p. 297.

⁷⁷ TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 109. O mesmo autor enfatiza, ainda, que não se deve confundir bem tributável, pressuposto de fato, com o fato gerador do tributo.

⁷⁸ Devem ser afastados, portanto, o princípio do imposto 'per capita' e o princípio da equivalência. O primeiro por desconsiderar o mínimo existencial, isto é, aqueles direitos básicos sem os quais não se pode falar em dignidade humana. O segundo, por entender o imposto como preço pelos serviços prestados pelo Estado a um grupo ou indivíduo, seguindo a máxima de que, quanto menos alguém tem por si mesmo, quanto mais recebe do Estado, maior seria o imposto a pagar. (TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 27-29.)

⁷⁹ UCKMAR, 1999, p. 84.

Casalta Nabais expõe entendimento semelhante, asseverando que a capacidade contributiva é o critério de igualdade em sede de impostos. Porém aponta que “a intensidade de vigência deste princípio não pode ser idêntica em relação a todos os impostos, havendo, pois, graus ou níveis de afirmação bem diferentes consoante o tipo de imposto”.⁸⁰ Quanto aos impostos sobre o consumo, dos quais o ICMS é exemplo, adverte que:

O que é particularmente visível em relação a estes últimos, em que a vigência do princípio da capacidade contributiva sofre sérios entraves derivados do facto de tais impostos se integrarem no preço dos bens e serviços. É que, sendo preços fixados pelo mercado e não pelo estado, não há a possibilidade de garantir que tais impostos atinjam efectivamente a capacidade contributiva dos consumidores finais ou dos utentes de serviços como é característica dos impostos sobre o consumo, em relação aos quais, não raro, a lei prevê mesmo uma obrigação de repercussão.⁸¹

Tipke e Yamashita, como será visto posteriormente, propõem que, mesmo neste tipo de imposto, a capacidade contributiva, que diz respeito ao contribuinte indireto, o consumidor, possa ser alcançada através da diminuição do efeito de repercussão e pela seletividade na tributação de bens de primeira necessidade.⁸²

De fato, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com o mandamento através do qual todos devem concorrer para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade), atendendo-se ao critério da capacidade contributiva. Desfaz-se, desse modo, a idéia de contraprestação e benefício. Ou seja, o fundamento da tributação, que observa critérios de capacidade contributiva, não é a contraprestação pelo uso de um serviço público, mas o concurso de todos para as despesas do Estado, enquanto coletividade organizada. Advém daí o carácter solidário do concurso de todos (não necessariamente daquele que usará o serviço), diretamente relacionado com a característica da generalidade da tributação. Há, portanto, uma repartição dos encargos públicos entre os componentes da coletividade.⁸³

Todavia, a capacidade contributiva não espelha apenas o dever de solidariedade de contribuir para as despesas públicas. Funciona, igualmente, como um limite aos deveres do contribuinte e ao poder de imposição do Estado, garantindo ser legítimo apenas o tributo imposto em razão de um fato indicador de capacidade contributiva.⁸⁴

⁸⁰ NABAIS, 2005b, p. 62.

⁸¹ Ibidem, p. 63.

⁸² TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 103-112.

⁸³ FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: UTET, 2003, p. 33-35.

⁸⁴ TESAURO, Francisco. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Torino: UTET, 2005, v. 1, p. 65.

Pode-se dizer que a capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”.⁸⁵ Essa assertiva vale para todos os impostos de finalidade fiscal, diretos e indiretos, independentemente da técnica de tributação, cuidando, desse modo, da unidade do ordenamento do sistema.⁸⁶ Tendo uma dimensão de justiça individual, ajusta-se às condições individuais do contribuinte, afastando-se, dessa forma, da idéia utilitarista.⁸⁷ Prende-se a um princípio de realidade, referindo-se à capacidade existente e não presumida. Permite alíquotas progressivas, mas não as exige.⁸⁸ Além disso, protege o mínimo existencial. Isto é, a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial. De fato, a capacidade contributiva não indaga pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, mas simplesmente pelo *quantum* com que ele pode contribuir para o financiamento das tarefas estatais, observada sua renda disponível.⁸⁹ Funciona, portanto, como parâmetro, justo, de comparação para aplicação do princípio da igualdade.

Trata-se de fator de discriminação legítima, servindo, também, como critério para a gradação dos tributos. De fato, a capacidade contributiva, afastando qualquer critério extra-econômico, tais como sexo, raça, religião, nacionalidade, evita a arbitrariedade, servindo para a defesa das liberdades públicas e do direito dos cidadãos. Paulo Caliendo sintetiza:

Portanto, tudo que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.⁹⁰

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva está consagrado em nosso texto constitucional no art. 145, § 1º, relacionando a gradação dos impostos à capacidade

⁸⁵ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31.

⁸⁶ Ibidem, p. 32.

⁸⁷ Ibidem, p. 32.

⁸⁸ É discutida a questão de a tributação progressiva configurar capacidade contributiva. Há quem sustente que sim, pois com isso objetiva-se igualar o sacrifício dos contribuintes, obtendo-se igualdade vertical. Outra corrente, majoritária inclusive no Supremo Tribunal Federal, entende que a progressividade é, em realidade, instrumento extrafiscal, utilizado para redução de desigualdades econômicas e sociais. (Ibidem, p. 72.) De fato, os limites entre a utilização progressiva da tributação, a fim de obter a igualdade material, permitida pela capacidade contributiva, e a intervenção na economia para distribuição de renda (extrafiscalidade), são bastante tênues. Todavia, assim como se pode entender o tratamento diferenciado dado às micro e pequenas empresas como atenção ao princípio da capacidade contributiva, e a própria seletividade nos impostos sobre o consumo como forma de diminuição da regressividade do imposto, deve-se concluir, igualmente, que a progressividade de alíquotas pode ser concebida como atendimento à capacidade contributiva na igualdade de sacrifício.

⁸⁹ Ibidem, p. 32.

⁹⁰ CALIENDO, 2005b, p. 177.

econômica do contribuinte. Pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva tem um aspecto objetivo e um aspecto subjetivo. O primeiro apresenta dois planos: o vertical, no qual o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, isto é, a carga tributária individual tem de aumentar em proporção superior ao incremento da riqueza disponível, e o horizontal através do qual se exige que contribuintes com a mesma capacidade econômica recebam a mesma tributação. Já a capacidade contributiva subjetiva diz respeito à repartição da carga tributária, que deve observar a igualdade entre os contribuintes no dever de participar do financiamento da esfera pública através de tributos.⁹¹ Esse preceito está previsto no art. 150, inc. II, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A doutrina alemã entende que o princípio se aplica apenas em relação às pessoas físicas, únicas a poderem exercer plenamente este direito. Isso porque as pessoas jurídicas devem ser protegidas através de seu âmbito objetivo. Contudo, Paulo Caliendo adverte que, mesmo no plano subjetivo, é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva para pessoas jurídicas, citando como exemplo o tratamento privilegiado das pequenas e microempresas.⁹² De ressaltar que isso foi consagrado pela Emenda Constitucional nº 42, que introduziu a alínea “d” ao inciso III, do art. 146 da Carta da República, outorgando à lei complementar o estabelecimento de norma geral definindo tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. De salientar, todavia, que o art. 170, inc. IX, da Constituição Federal, ao tratar da ordem econômica, já previa como princípio o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tivessem sua sede e administração no País.

Contudo, o princípio da capacidade contributiva não é absoluto, podendo haver justificativas de sua violação. O interesse da unidade do próprio sistema, caso ponderado em relação a outro princípio do ordenamento jurídico, seria um exemplo. Igualmente, há relativização do princípio da capacidade contributiva em razão da necessária praticabilidade do sistema. Ou seja, a lei pode tipificar casos medianamente comuns, abstraindo todos os desvios do caso concreto. Assim, as normas de simplificação devem partir da normalidade

⁹¹ CALIENDO, 2005b, p. 177.

⁹² *Ibidem*, p. 177.

média, mas não podem resultar em excessivo prejuízo da justiça do caso concreto.⁹³ Entretanto, o caso mais interessante de violação justificada à capacidade contributiva é a das normas extrafiscais. Ou seja, aquelas normas de natureza intervencionista, dirigista, regulatória, instrumental, que, em razão de política econômica, cultural, sanitária, ambiental, afastam-se da idéia de capacidade contributiva. Elas favorecem apenas certos contribuintes, do que são exemplos os chamados incentivos fiscais ou subvenções fiscais.⁹⁴ Também aqui deveria haver a exigência de que os benefícios fossem concedidos segundo princípios adequados ao objeto, tal como a necessidade ou o mérito, a fim de que todos que estejam na mesma situação possam valer-se do incentivo ou subvenção.⁹⁵ Todavia, as normas de caráter extrafiscal podem tornar o direito tributário por demais complexo, fugindo à finalidade precípua de determinados impostos. Por isso, Tipke e Yamashita recomendam que incentivos fiscais sejam substituídos por subvenções abertas, desde que justificadas.⁹⁶

É interessante, igualmente, fazer a distinção entre normas com finalidade fiscal e normas com finalidade extrafiscal quanto ao tipo de justiça com que se relacionam. De fato, a natureza fiscal diz respeito à repartição da necessidade financeira segundo critérios de justiça distributiva, sendo, de alguma forma, justificável por razões de capacidade contributiva. Já a extrafiscalidade relaciona-se mais com a justiça social, extrapolando os limites do Direito Tributário e ingressando no Direito Econômico, Ambiental, Previdenciário e Trabalhista.⁹⁷

Luis Fernando Barzotto explica que a justiça distributiva segue um critério de igualdade proporcional. Assim, é possível identificar-se três possíveis relações presentes na vida social: a) a do indivíduo com outro indivíduo, a qual chama de relação de parte com a parte; b) a relação da comunidade com o indivíduo, chamada relação do todo com a parte; e c) a relação do indivíduo com a comunidade, ou seja, da parte com o todo. Na primeira hipótese, tem-se o caso de justiça comutativa, que trata das relações da parte com a parte, no interior do todo social. Cuida da troca entre os indivíduos, havendo uma igualdade entre a prestação e a contraprestação, entre o dano e a indenização.⁹⁸ A justiça distributiva, por sua vez, diz com a

⁹³ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 37-39.

⁹⁴ Não só normas específicas podem ter natureza extrafiscal, como impostos podem perseguir primordialmente um objetivo extrafiscal. São exemplos o imposto sobre bebidas alcoólicas, sobre o tabaco, o imposto ambiental, etc. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 39.)

⁹⁵ Ibidem, p. 41.

⁹⁶ Entretanto, não é essa a predileção dos políticos, conforme ressalta Tipke e Yamashita, que permanecem optando pela concessão de incentivos fiscais, em que pese isso dar caráter extrafiscal a impostos cuja finalidade seja unicamente fiscal, utilizando tributos meramente arrecadatórios para fomento do crescimento econômico. (Ibidem, p. 40.) A questão da extrafiscalidade será mais aprofundada no próximo item.

⁹⁷ Ibidem, p. 62-63.

⁹⁸ BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Direito e Justiça*, Porto Alegre, v. 28, p. 109-146, 2003, p. 121 e p. 125.

relação da comunidade com seus membros, distribuindo os bens e encargos da comunidade entre os indivíduos que dela fazem parte. Observa o critério de atribuir a cada um, segundo uma qualidade pessoal sua. Isso é, a justiça distributiva possui um sujeito concreto.⁹⁹ Ou seja, no caso do direito tributário, a capacidade contributiva funciona como um critério de justiça distributiva, através do qual se atribui a cada um o encargo de pagar imposto, segundo sua capacidade contributiva. Portanto, considera-se o indivíduo no lugar específico que ocupa no interior da sociedade.¹⁰⁰ Já a justiça social trata das relações do indivíduo com a comunidade. Preocupa-se com o que é devido à comunidade. Tem-se, então, a idéia de reconhecimento do sujeito como membro da comunidade, atribuindo-se a todos a mesma coisa.¹⁰¹

Logo, a adoção do princípio da capacidade contributiva revela a opção por um critério de justiça distributiva, vindo a seguir uma idéia de igualdade proporcional.¹⁰²

Quanto aos seus limites, pode-se dizer que a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial e tem como limite final o confisco. Isso porque a própria Constituição Federal, em seu art. 150, inc. IV, proibiu a tributação com efeito de confisco. De fato, entende-se que há confisco quando “o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não-rentável uma empresa, ou a leva à sua paralisia”.¹⁰³ Isso não autoriza o legislador a elevar a carga tributária até o limite do confisco. Como é sabido, impostos excessivamente altos desestimulam empresas e trabalhadores. Com isso, a renda cai, a produção cai, o consumo cai. Logo, a receita tributária diminui apesar da alta carga impositiva. Ademais, com a elevação da carga tributária, aumenta a resistência aos tributos, dando origem à exploração de lacunas legais, elisão, sonegação, transferência de fontes tributárias para o exterior, todas elas, medidas que têm como resultado uma arrecadação menor.¹⁰⁴ Nesse mesmo sentido, Maurice Lauré entende que o importante está na prevenção da fraude fiscal, o que é feito através da definição de bases de cálculo simples,

⁹⁹ Ibidem, p. 121 e p. 130.

¹⁰⁰ BARZOTTO, 2003, p. 125.

¹⁰¹ Ibidem, p. 121, p. 123 e p. 130.

¹⁰² Tratando-se de justiça distributiva, deve-se referir, na atualidade, a obra de John Rawls, autor americano que se consagrou como grande pensador na segunda metade do século XX. Rawls apresenta a justiça como equidade. Desenvolve sua teoria a partir da idéia de posição original, situação inicial, em que os participantes, por estarem sob um véu de ignorância, que garante imparcialidade, escolhem determinados princípios de justiça. O primeiro princípio de justiça é o das liberdades iguais. O segundo princípio é o da repartição equitativa das vantagens de cooperação social, englobando os princípios da igualdade de oportunidades e o da diferença, o qual determina a maximização da expectativa dos menos favorecidos. Demonstra, assim, sua preocupação com a justiça distributiva. Sobre o tema ver: RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002; RAWLS, John. *Liberalismo político*. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000; RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

¹⁰³ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 46.

alíquotas moderadas, legislação estável, preocupação constante com a simplicidade e proibição de exceções e intervenções.¹⁰⁵

Cabe destacar, ainda, os três sentidos apresentados por Paulo Caliendo para o princípio da justiça fiscal: sintático, semântico e pragmático. Em seu sentido sintático, o princípio funciona como critério seletor de sentido na formação da estrutura semântica das normas jurídicas. Havendo dois ou mais sentidos possíveis, a justiça fiscal atuará como critério para justificação da escolha por aquele que se apresente mais adequado ao caso e ao sistema, a fim de ser observada a necessária coerência. Em seu sentido semântico, a justiça fiscal apresentará um mínimo de sentido em determinada sociedade e época, plasmado nas noções de igualdade, manifestada através da capacidade contributiva, e liberdade, expressa nas limitações ao poder de tributar. Por fim, em seu sentido pragmático, a justiça fiscal guarda uma relação de adequação entre a norma e seu usuário. Deverá dar origem a uma relação virtuosa com a Economia, propiciando a prosperidade da sociedade, o que demonstra a profunda relação entre o princípio da justiça fiscal e o da neutralidade fiscal.¹⁰⁶

Por conseguinte, a justiça fiscal funcionará como princípio estruturante do sistema jurídico-tributário e como princípio hermenêutico fundamental de aplicação das normas tributárias, consistindo em um postulado de coerência normativa no discurso tributário. Ou seja, trata-se de um elemento que outorga solidez a determinado argumento em disputa por preferência na aplicação do direito.¹⁰⁷

Constata-se, assim, não apenas a necessidade de uma fundamentação ética para a tributação, mas também que ela é dada através do princípio da justiça fiscal. Com efeito, há um dever fundamental de pagar impostos, baseado na necessária contribuição do indivíduo para o financiamento da atividade estatal e conseqüente preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. A justa repartição da carga tributária entre os cidadãos leva à adoção de um critério adequado de comparação para o princípio da igualdade. Para os impostos com finalidade fiscal, esse critério de justiça distributiva é a capacidade contributiva.

Dessa forma, o princípio da justiça fiscal será determinante na justificação da necessidade de alteração no sistema de tributação do ICMS nas operações interestaduais. De fato, funcionará como critério de decidibilidade para a escolha da forma de tributação que guarde melhor adequação ao sistema tributário, observando-se a idéia de que há um dever fundamental de pagar impostos, na medida em que todos devem contribuir para o

¹⁰⁴ Ibidem, p. 48.

¹⁰⁵ LAURÉ, Maurice. *Science fiscale*. Paris: PUF, 1993, p. 46.

¹⁰⁶ CALIENDO, 2005b, p. 174.

financiamento da despesa pública, atendido o critério da capacidade contributiva. Logo, a receita proveniente do imposto pago pelo indivíduo tem de poder contribuir para a manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade no Estado do qual esse indivíduo é cidadão.

Portanto, uma vez que a justificação ao poder de tributar não pode ser dada exclusivamente pela soberania, nem unicamente a partir de critérios normativos formais, os fundamentos materiais na tributação podem ser encontrados na justiça fiscal e na neutralidade fiscal.

1.1.2. O princípio da neutralidade fiscal

A tributação representa um ponto de intersecção da Política, da Economia e do Direito, e o sistema tributário é o resultado da troca entre esses sistemas. Assim, pode-se dizer que o princípio da neutralidade fiscal traduz o modo como o sistema jurídico irá filtrar as informações sobre a tributação, advindas do subsistema da Economia, indicando como devem ser programadas as expectativas dos agentes, observado o contexto de uma determinada sociedade.¹⁰⁸ Com efeito, a teoria econômica trabalha com duas ordens de preocupações: equidade e eficiência. Por um lado, o Estado tem de agir a fim de alcançar a mais equitativa distribuição de bens na sociedade. Por outro, deve realizar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade, atendendo, assim, uma das exigências da eficiência econômica. Há, desse modo, uma contínua tensão entre equidade e eficiência. Assim, o princípio da neutralidade fiscal traduzirá, no sistema jurídico, a busca de ponderação desses dois interesses distintos, a fim de manter o equilíbrio da economia.¹⁰⁹

Paulo Caliendo explica que o princípio da neutralidade fiscal receberá informações do subsistema da Economia, o qual requer uma neutralidade econômica, ou seja, reduzida produção de efeitos por parte da tributação nas opções dos agentes, e transformará essas mensagens para o código próprio da linguagem jurídica, lendo a demanda por eficiência econômica sob a égide da justiça.¹¹⁰ Assim, o autor entende que o princípio da neutralidade fiscal possui posição de igual relevância ao princípio da justiça fiscal, pois, juntos, garantirão

¹⁰⁷ Ibidem, p. 193-195.

¹⁰⁸ CALIENDO, 2006, p. 513.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 517-518.

ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário. Como foi visto, a justiça fiscal trata da correta relação entre o cidadão e a esfera pública. Já a neutralidade fiscal irá preocupar-se com a devida correlação entre a tributação e a procura de prosperidade. Nesse caso, busca-se a adequada relação entre o contribuinte, compreendido como agente econômico, e a esfera pública econômica, a ordem econômica. A preocupação, dessa forma, está em identificar em que medida a tributação se insere na esfera econômica e social.¹¹¹ Conforme ressalta Paulo Caliendo, “parte-se do postulado que povo sem justiça é oprimido pelo poder e um povo sem prosperidade é escravo da miséria”.¹¹² Assim, pode-se dizer que o sistema tem de buscar um equilíbrio dinâmico entre a paz (garantida pela justiça) e a prosperidade (garantida pela eficiência).¹¹³

O princípio da neutralidade fiscal exige a compreensão da influência exercida pela tributação no equilíbrio geral do sistema, estando diretamente relacionado tanto com as decisões dos agentes quanto com a formação de preços.¹¹⁴ Vem estabelecer, portanto, um valor ou fim, que consiste na redução dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, contribuindo para a busca de um sistema tributário que, sem gerar distorções e ineficiências no sistema econômico, concretize suas funções de financiamento das políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais.¹¹⁵

Paulo Caliendo aponta alguns sentidos do princípio da neutralidade fiscal, destacando sua estruturação sintática, semântica e pragmática. No primeiro caso, o princípio da neutralidade fiscal atua como princípio-gênero, do qual o princípio da não-cumulatividade irá derivar. Em sua estruturação semântica, o princípio da neutralidade fiscal estabelece uma estrutura de sentido da norma, exprimindo uma orientação de conduta através de expressão valorativa ou pela recomendação de um fim. Serve, assim, como forma de preenchimento de outras normas. Não há a definição expressa dos meios para obtenção do fim proposto, que é o financiamento de políticas públicas e promoção de direitos fundamentais, com a menor interferência possível no comportamento dos agentes econômicos. O autor esclarece: “As soluções que promovam uma menor neutralidade e gerem um número maior de distorções e ineficiências nas decisões de mercado deveriam ser afastadas por aquelas que consagrem um mercado e um sistema social eficiente e justo.” Em sua estruturação pragmática, o princípio da neutralidade fiscal estabelece contextos de decisão que devem ser observados, assim como

¹¹⁰ Ibidem, p. 523.

¹¹¹ CALIENDO, 2005a, p.296-297.

¹¹² Ibidem, p. 297.

¹¹³ Ibidem, p.298.

¹¹⁴ CALIENDO, 2006, p. 520.

critérios de decidibilidade na resolução de conflitos. Desse modo, o princípio funciona como critério de decisão em casos de entendimentos diversos sobre determinado tema.¹¹⁶

Casalta Nabais, comentando a Constituição Portuguesa, refere que cabe ao Estado, no âmbito econômico e social, garantir o funcionamento eficiente dos mercados, coibindo abusos e outras práticas lesivas à concorrência entre as empresas.¹¹⁷ Tal ordem concorrencial exige a correspondente neutralidade fiscal do Estado a fim de que as empresas tenham idêntica carga tributária, independentemente da forma que escolham ou das opções que façam, desde que observada uma base de racionalidade econômica própria.¹¹⁸

A neutralidade fiscal traz consigo a idéia de que a tributação tem o sentido cidadão de contribuir para a manutenção da esfera pública e não de funcionar como instrumento de intervenção econômica. Conseqüentemente, dizer que a tributação deve ser, tanto quanto possível, neutra significa que não deve consistir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Isto é, a tributação não deve servir para distorcer o sistema econômico. Dessa forma, a tributação que diminui a eficiência e obstaculiza o desenvolvimento econômico não atende ao princípio da neutralidade fiscal. Paulo Caliendo conclui:

A utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado.¹¹⁹

De fato, a questão da extrafiscalidade é um tema bastante debatido no direito tributário, podendo ser definida como o “algo a mais” que o simples alcance de receita mediante a tributação.¹²⁰ Assim, o tema da extrafiscalidade relaciona-se tanto com a justiça fiscal e com o critério da capacidade contributiva, quanto com a neutralidade fiscal. Como já foi dito, a extrafiscalidade consiste em uma das exceções ao princípio da capacidade contributiva, embora possam existir situações limítrofes, em que se discute estar-se diante de efetivação do princípio da capacidade contributiva ou da realização de políticas extrafiscais. Igualmente, sendo uma forma de intervenção do Estado na ordem econômica, a

¹¹⁵ Ibidem, p. 531-532.

¹¹⁶ CALIENDO, 2006, p. 533.

¹¹⁷ Portanto, a neutralidade fiscal proposta pelo autor distancia-se da neutralidade absoluta das finanças liberais do século XIX, uma vez que admite finalidades extrafiscais na tributação, desde que não introduzam distorções ao equilíbrio concorrencial entre os agentes econômicos. (NABAIS, 2005, p. 383.)

¹¹⁸ Ibidem, p. 383.

¹¹⁹ CALIENDO, 2005a, p. 298.

extrafiscalidade pode, mas não necessariamente vem a, resultar em quebra da neutralidade fiscal.

Ou seja, a extrafiscalidade identifica-se com qualquer finalidade não-arrecadatória do Direito Tributário, correspondendo a todo objetivo previsto na Constituição que possa ser alcançado através de uma política fiscal. Deve-se atentar, portanto, para o conteúdo aberto da extrafiscalidade.¹²¹ Todavia, para ser legítima, a norma extrafiscal tem de observar o critério de razoabilidade e não arbitrariedade.¹²² Logo, diversos tributos poderão ser usados como forma de intervenção na área econômica e social, desde que respeitados os limites resultantes da ponderação de interesses e mantido o equilíbrio concorrencial.¹²³

No caso dos impostos sobre o consumo, verifica-se a extrafiscalidade a partir do potencial de ingerência de preços relativos.¹²⁴ Desse modo, ao manipular a tributação sobre o consumo, o responsável pela política fiscal vem a regular a produção de bens consumíveis no mercado interno,¹²⁵ podendo alterar até mesmo a concorrência equilibrada. Além disso, é capaz de influenciar a alocação de investimentos, resultando no desenvolvimento de certas regiões em prejuízo de outras. Ademais, a tributação sobre o consumo é instituto de particular relevância em mercados que já estejam ou que venham a se integrar, razão pela qual a extrafiscalidade nesta área é bastante controvertida.

Victor Uckmar também ressalta o quão delicado é o tema das isenções concedidas, não em razão da falta de capacidade econômica para suportar o tributo (finalidade fiscal), mas sim por finalidade extrafiscal, de regulação da economia e da vida social, de intervenção a favor de certas atividades ou situações que o Estado pretende estimular.¹²⁶

Os chamados incentivos fiscais, grandes exemplos de extrafiscalidade, são tratamentos jurídicos diferenciados através da utilização de mecanismos tributários para fins não-fiscais, ou seja, para tentar condicionar comportamentos de virtuais contribuintes.¹²⁷ Desse modo, o acesso do contribuinte ao conjunto de incentivos decorre daquilo que a doutrina veio a chamar

¹²⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 34, p. 175-200, 2005, p. 175.

¹²¹ GOUVÊA, 2005, p. 187.

¹²² LA ROSA, Salvatore. *Principi di diritto tributario*. Torino: G. Giappichelli, 2000, p. 26.

¹²³ GOUVÊA, op. cit., p. 189. O autor apresenta como exemplos a incidência progressiva do Imposto de Renda como fator de distribuição de renda, assim como a natureza extrafiscal similar da tributação sobre o patrimônio, como forma de distribuição de riqueza (o que, conforme já explicitado, pode ser entendido como efetivação da capacidade contributiva). O mesmo ocorre com os impostos de importação e exportação que são usados como forma de regular o comércio exterior.

¹²⁴ Da mesma forma, a seletividade pode ser usada para atenuar a regressividade do tributo sobre o consumo, o que será visto mais adiante, resultando em observância ao princípio da capacidade contributiva.

¹²⁵ GOUVÊA, op. cit., p. 189.

¹²⁶ UCKMAR, 1999, p. 74.

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 267.

de sanções premiais, que objetivam estimular, voluntariamente, o agente econômico a realizar atividades encorajadas na forma do planejamento estatal.¹²⁸ Tércio Sampaio Ferraz Jr. esclarece:

Ora, o Estado contemporâneo, caracterizado por sua extensiva intervenção no domínio econômico, tornou a tese da essencialidade da sanção, no sentido de um ato de coação enquanto um **mal**, demasiadamente estreita. Hoje se fala, cada vez mais, de sanções **premiais**, como são, por exemplo, os incentivos fiscais, cuja função é o encorajamento de um ato e não o seu desencorajamento (sanção-castigo).¹²⁹

Através das chamadas fórmulas premiais, quem edita a norma busca motivar um comportamento qualificado como indiferente por uma norma permissiva.¹³⁰ Com efeito, Norberto Bobbio, há muito, já chamava a atenção para o uso da técnica do encorajamento, através da qual o ordenamento jurídico ganha função promocional. O sistema normativo deixa de preocupar-se unicamente com o desestímulo de ações nocivas e passa a favorecer ações vantajosas.¹³¹ Através desses instrumentos, traduzidos normalmente em incentivos, vantagens, isenções, subsídios, o Estado intervém na economia, buscando realizar os princípios previstos na ordem econômica.

No caso, nossa Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre a ordem econômica e financeira, estabeleceu:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I – soberania nacional;
- II – propriedade privada;
- III – função social da propriedade;
- IV – livre concorrência;
- V – defesa do consumidor;

¹²⁸ MELO, 2002, p. 268.

¹²⁹ FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1988b, p. 116. O autor explica ainda que a idéia de que a sanção é elemento necessário da norma, pressupondo que a ordem jurídica seja uma ordem coativa, implica uma concepção restritiva de sanção. Assim, “*conquanto normas jurídicas sejam coercitivas, nem por isso são necessariamente coativas. A coercibilidade seria uma característica que diz respeito à suscetibilidade de aplicação da coação. Ora, isto nem sempre ocorre – há normas, por exemplo, de direito internacional que não são coercivas naquele sentido – o que faz pensar que não há relação automática entre coercibilidade e sanção-castigo. A coercibilidade tem antes a ver com a relação de autoridade institucionalizada.* (Ibidem.)

¹³⁰ FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 71.

¹³¹ BOBBIO, Norberto. Sulla funzione promozionale del diritto. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano, p. 1313-1329, 1969, p. 1323-1324.

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Constata-se, portanto, a consagração dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, bem como a submissão da ordem econômica aos ditames da justiça social.

Eros Grau propõe que o princípio da livre iniciativa pode ser compreendido tanto como liberdade de comércio e indústria, como também liberdade de concorrência. O primeiro pode traduzir-se tanto na faculdade de criação e exploração de atividade econômica a título privado, como também na não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei. Em relação à liberdade de concorrência, vislumbram-se como sentidos a faculdade de conquistar clientela, vedado o uso de concorrência desleal, a proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência e a neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdades de condições dos concorrentes.¹³²

A livre concorrência, entendida como liberdade de concorrência, há de ser compreendida em função da competitividade inerente à livre iniciativa, traduzindo o direito fundamental de concorrer. Ou seja, a potencialidade de concorrer deve ser aberta a todos. Todavia, como qualquer direito fundamental, exige o estabelecimento de limites que devem ser buscados na livre iniciativa dos outros agentes, assim como no exercício de outras liberdades, como a de consumir, ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção e de respeitar o próprio princípio da soberania. Desse modo, deve-se conceber o poder econômico como um poder constitucionalmente legítimo, cujo abuso é proscrito na medida em que produz como efeitos a eliminação da concorrência, a dominação de mercados e o aumento arbitrário de lucros, sendo necessária aí a presença reguladora e fiscalizadora do Estado. Nesse caso, terá o Poder Público de regular o mercado, a fim de incentivar a competitividade, fator relevante na formação de preços, na atualização tecnológica e no uso da economia de escala. Busca-se, dessa forma, evitar que a competitividade, em um mercado livre desvirtuado, acabe funcionando como restrição à livre iniciativa dos concorrentes. Isto é, não

¹³² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 230.

se deve permitir que o livre mercado venha a produzir estruturas impeditivas da livre iniciativa.¹³³

Assim, Tércio Sampaio Ferraz Júnior sustenta que é, nesse hiato entre a livre concorrência e a livre iniciativa, que entra o agir regulador do Estado, reprimindo o abuso do poder econômico. Com efeito, adverte o autor, para que o Estado possa atuar harmonicamente entre livre mercado e livre iniciativa, deve-se observar o princípio da neutralidade do Estado perante a livre concorrência, também chamado neutralidade concorrencial do Estado. Disso decorre a exigência de imparcialidade dos atos impositivos do Estado diante dos concorrentes,¹³⁴ razão pela qual o uso da tributação com finalidades extrafiscais deverá atentar para tais limitações.

Logo, a neutralidade concorrencial tem origem na liberdade de iniciativa, devendo inibir a ação do Estado que possa causar a inviabilidade das empresas dedicadas às atividades lícitas. De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a neutralidade concorrencial fundamenta-se na própria livre iniciativa, significando, portanto, a neutralidade estatal perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Garante, assim, a igualdade de chances para os agentes econômicos. De fato, é responsabilidade do Estado, ao regular o mercado livre, abster-se da adoção de medidas que possam privilegiar concorrentes em igualdade de condições, vindo, por consequência, a prejudicar consumidores ou a criar desigualdades regionais, desfavorecendo pequenas empresas ou causando lesões ao meio-ambiente.¹³⁵ Admite-se, contudo, a discriminação entre concorrentes, desde que tenha fundamento na diversidade de objeto ou de sujeito ou na proporção entre ambos, ou seja, as diferenças entre as capacidades competitivas são tão grandes que faz sentido eximir algumas de determinado ônus que venha a ser considerado, proporcionalmente, excessivo.¹³⁶ Assim, a intervenção do Estado na economia, com o fim de promover desenvolvimento econômico, tem de atender aos ditames da neutralidade concorrencial.

Constata-se, dessa forma, que o princípio da neutralidade fiscal, almejando uma relação adequada entre agente econômico e ordem econômica, cuida da devida correlação entre tributação e busca da prosperidade. Estabelece como fim a redução dos efeitos da

¹³³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord). *Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 273-274.

O autor destaca, igualmente, a preocupação do constituinte derivado que, através da Emenda Constitucional nº 42, introduziu o art. 146-A na Constituição Federal, atribuindo à lei complementar a competência para instituir critérios tributários capazes de fazer frente às distorções em mercados concorrenciais. (Ibidem, p. 275)

¹³⁴ FERRAZ JÚNIOR, 2005, p. 277.

¹³⁵ Ibidem, p. 278.

¹³⁶ Ibidem, p. 280.

tributação sobre a decisão dos agentes econômicos acerca de investimentos e sobre a formação de preços. Incorporando a idéia de que a tributação deve funcionar o mínimo possível como instrumento de intervenção econômica, traz à discussão o tema da extrafiscalidade e dos princípios assegurados na ordem econômica da Carta Magna de 1988, perpassando aspectos da livre iniciativa, propriedade privada e livre concorrência.

Entretanto, dado o tema deste trabalho, a discussão resta limitada à extrafiscalidade nos impostos sobre o consumo. De fato, nesse caso, a prática do intervencionismo através da tributação é criticada, pois desvirtuando o sistema, obriga, muitas vezes, à compensação de perdas de arrecadação através de alíquotas mais altas. Além disso, deixa traços duradouros na legislação, que permanece repleta de exceções e de regimes especiais, a fim de permitir a coexistência das situações especiais, criadas pelo intervencionismo, normalmente sob a forma de benefícios fiscais, com o direito comum.¹³⁷ Dessa forma, peca pela complexidade do sistema, além de atingir, em determinados casos, a neutralidade concorrencial.

Com efeito, a idéia de neutralidade da tributação está relacionada com a finalidade fiscal, a fim de que os impostos interfiram o mínimo possível na economia. Eis o motivo pelo qual a concessão de benefícios fiscais acaba por alterar a natureza dos impostos do tipo sobre o valor agregado, distorcendo suas principais características, a partir do momento em que passam a ser um fator de decisão para o agente econômico.

Uma vez que o trabalho tratará da tributação das operações interestaduais pelo ICMS, passa-se a analisar a noção de neutralidade fiscal para o ICMS.

O tema da neutralidade fiscal confunde-se com a própria história do ICMS e dos impostos do tipo valor agregado, que, buscando dar eficiência ao sistema, têm um funcionamento próprio, baseado na plurifasia não-cumulativa.

Dessa forma, faz-se necessário um breve apanhado do histórico da técnica da tributação sobre o valor agregado. De fato, essa técnica, a ser utilizada em um imposto indireto sobre o consumo, incidente sobre todas as etapas da circulação de mercadorias, foi idealizada, em 1919, na Alemanha, por W. Von Siemens.¹³⁸

¹³⁷ LAURÉ, 1993, p. 40.

¹³⁸ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 42.

No entanto, a França foi o primeiro país que, percebendo as desvantagens de um tributo cumulativo, tentou introduzir mudanças já em 1936. Contudo, apenas em 1954, foi criada a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, vigente até hoje.¹³⁹

Maurice Lauré, responsável pela introdução da *Taxe sur la Valeur Ajoutée*¹⁴⁰, na França, conta que os anos 1949-1955, marcados pelo Plano Marshall na Europa, tiveram um papel importante para o desenvolvimento do IVA. Com efeito, durante esse período desenvolveram-se diversos programas buscando a melhor organização do trabalho na França, bem como foi dada grande ênfase à produtividade, dentro de um clima de cooperação com o empresariado francês. Surgiu, então, a necessidade de harmonizar a fiscalidade com a produtividade. A preocupação maior era com o principal imposto sobre o volume de negócios, a chamada *taxe à la production*, que recaía duplamente sobre todos os elementos de fabricação que não eram incorporados fisicamente ao produto fabricado.¹⁴¹

Com efeito, desde 1925, a França já havia substituído o efeito de cascata do imposto sobre transações por diversos impostos monofásicos – *taxes uniques*. Porém a proliferação desses impostos únicos havia-se tornado um fator de complicação. Assim, em 1936, a maior parte desses impostos únicos foram substituídos pela *taxe à la production*. Essa era devida no momento em que o produto fabricado era vendido a um não contribuinte – comerciante ou particular. Ou seja, tratava-se de um imposto único, pois incidia uma só vez, já que as fases anteriores eram feitas com suspensão do imposto. Contudo, a suspensão beneficiava apenas as matérias-primas ou produtos que fossem utilizados na composição dos produtos a serem tributados, assim como as matérias ou produtos que não pudessem ser configurados como ferramentas e que, sem entrar no produto acabado, fossem destruídas ou perdessem suas qualidades específicas no curso de uma só operação. Verifica-se, aí, o critério da dedução física.¹⁴²

No entanto, em 1948, problemas orçamentários fizeram com que o sistema de suspensão do imposto fosse substituído por uma cobrança sob a forma de pagamentos fracionados, permitindo apenas a dedução do imposto referente aos produtos que fossem incorporados fisicamente à produção. Além disso, a multiplicidade de regimes de exceção fazia com que a *taxe à la production* fosse efetivamente cumulativa, demandando

¹³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N. et al. *Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998a, p. 112.

¹⁴⁰ Trata-se da versão francesa do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA.

¹⁴¹ LAURÉ, op. cit., p. 229.

¹⁴² COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Imunidade – Direito ao crédito – Insumos. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 13, p. 20-31, 2000, p. 24.

alterações.¹⁴³ Ou seja, no regime de suspensão, o último produtor pagava a totalidade do imposto exigido, nada pagando os que o precediam no circuito produtivo. No sistema de pagamentos fracionados, todos os produtores pagavam uma parte, calculando o imposto sobre o seu preço de venda e deduzindo aquele que havia gravado suas compras. Logo, com a reforma instituída, em 1948, a suspensão foi substituída pela dedução.¹⁴⁴

Desse modo, embora já admitisse um processo de dedução, esse não era completo, pois somente os créditos físicos eram aceitos, o que gerava cumulatividade. Maurice Lauré refere que foi proposta uma reforma que dava maior eficiência à tributação indireta, mas ela foi hostilizada pelo fisco. Todavia, tendo passado algum tempo e havendo ocorrido a estabilização da moeda francesa, os empresários passaram a cuidar dos custos que levavam à formação de seus preços. Consagrou-se, então, a idéia de que o sistema vigente de impostos sobre o volume de negócios penalizava o progresso técnico. Fazendo parte da comissão de reforma fiscal, Maurice Lauré defendeu a instituição da TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), cujo projeto de lei, que contava com o apoio do empresariado, foi remetido ao Parlamento em outubro de 1952. Após muitas discussões, a TVA foi instituída, na França, por uma lei de 10 de abril de 1954.¹⁴⁵

A nova TVA previa a possibilidade de dedução dos investimentos e dos produtos que não integrassem fisicamente a fabricação, buscando, desse modo, consagrar a idéia de neutralidade do sistema.¹⁴⁶ A TVA consagrava-se, por conseguinte, como um imposto que recaía sobre o consumidor e que, através de um mecanismo de créditos e débitos, era pago de forma parcelada no curso do circuito de produção e comercialização.¹⁴⁷ De notar, ainda, que diversas alterações foram feitas ao longo dos anos, merecendo relevo uma lei de 1966 que estendeu a TVA ao comércio e à agricultura, bem como a adoção do IVA pela Comunidade Econômica Européia em 1967.¹⁴⁸

É relevante assinalar que a TVA francesa, e todos os impostos sobre o valor agregado que lhe sucederam, foram resultado dos estudos de economistas preocupados com a obtenção de eficiência na tributação sobre o consumo. Todavia, não correspondem exatamente ao

¹⁴³ LAURÉ, 1993, p. 228.

¹⁴⁴ COSTA, op. cit., p. 25.

¹⁴⁵ LAURÉ, 1993, p. 285-293.

¹⁴⁶ Contudo, Maurice Lauré explica que cada alteração que ampliava a possibilidade de dedução dos valores já pagos era seguida de um aumento de alíquota a fim de compensar as perdas de receita. Desse modo, em 1954, houve um aumento de alíquota em relação à anteriormente aplicada à *taxe à la production*. O mesmo ocorreu em 1955, quando permitida a dedução da TVA sobre serviços. (Ibidem, p. 294)

¹⁴⁷ COSTA, 2000, p. 25.

¹⁴⁸ LAURÉ, op. cit., p. 296.

modelo previsto na teoria, razão pela qual não cumprem, em sua integralidade, com o princípio da neutralidade fiscal.

Com efeito, a TVA buscava atender ao postulado econômico da fiscalidade, de acordo com o qual: a) em uma economia de divisão do trabalho, os impostos incidentes sobre os produtos fabricados podem desvirtuar a relação entre os custos elementares de produção, prejudicando a produtividade; b) como a cobrança desses impostos funciona economicamente como a imputação de um custo geral, isso permite que se reparta o imposto proporcionalmente ao custo de produção.¹⁴⁹

Os chamados impostos cumulativos (em cascata) representavam uma regressão nesse postulado econômico, pois produtos idênticos suportavam cargas fiscais diferentes, conforme o circuito no qual eles tivessem sido elaborados comportassem um número maior ou menor de empresas intermediárias.¹⁵⁰ Ou seja, quanto maior o número de fases no circuito econômico, maior o volume de imposto agregado ao produto. Igualmente, a tributação cumulativa dificultava o comércio internacional, pois, ao fazer-se a desoneração das exportações não se sabia o valor exato do tributo já incorporado ao produto e que deveria ser reembolsado.¹⁵¹

Assim, apoiada sobre o postulado econômico da fiscalidade, surgiu a TVA, um imposto geral sobre o consumo, incorporado ao preço dos produtos ou serviços, incidindo igualmente sobre todos os custos elementares de fabricação e de comercialização de um mesmo produto, de modo a não distorcer os cálculos, para que as empresas pudessem maximizar sua produção. Ademais, a TVA tinha como qualidade a característica de suportar alíquotas diferentes, impostas de acordo com a natureza do produto ou serviço. O imposto era aplicado nas vendas de cada empresa, segundo as alíquotas próprias de cada produto, observada a dedução do imposto já faturado pelo fornecedor.¹⁵²

De notar que os impostos do tipo sobre o valor agregado objetivam a neutralidade, eis que incidem sobre o preço final de um bem ou serviço de forma igual, sendo indiferente o tamanho do circuito produtivo e o número de operações realizadas, garantindo isonomia a todas as empresas, sem considerar estrutura ou importância.¹⁵³ Ou seja, dois produtos idênticos, com o mesmo preço, têm a mesma carga de imposto, por maior que seja o circuito

¹⁴⁹ Ibidem, p. 131.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 60.

¹⁵¹ Maurice Lauré refere que a Inglaterra já tinha um sistema de imposto sobre o volume de negócio, a *purchase tax* que evitava o fenômeno em cascata. Porém se tratava de uma construção pragmática, não incorporando o postulado econômico da fiscalidade. (LAURÉ, 1993, p. 61).

¹⁵² Ibidem, p. 225. O autor salienta que a TVA é um imposto geral sobre o consumo, a cargo das empresas, e não um imposto que as empresas devam pagar sobre seu lucro bruto. (Ibid, p. 229)

¹⁵³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Notas sobre o IVA e sua instituição no Sistema Tributário Brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 707, p. 254-260, 1994, p. 257-258.

produtivo ou de comercialização por que tenham passado.¹⁵⁴ Assim, o tributo não distorce as regras de concorrência¹⁵⁵, levando a uma maior prosperidade.

Valcir Gassen, discorrendo acerca dos impostos sobre o consumo, esclarece que:

Um tributo respeita o princípio da neutralidade tributária quando o mesmo incide sobre a produção ou sobre o consumo e não causa distorções no comportamento dos agentes econômicos envolvidos, isto é, o tributo é neutro quando não há modificações no comportamento econômico de quem produz, de quem revende e de quem compra.¹⁵⁶

Em realidade, a neutralidade dos impostos do tipo sobre o valor agregado depende da observância da não-cumulatividade. Dito de outra forma, é a neutralidade da concorrência um dos fundamentos mais fortes para a observância do princípio da não-cumulatividade, de modo a que não se onere a força econômica do empresário, mas a força econômica do consumidor.¹⁵⁷

Importa, aqui, fazer a distinção entre os impostos monofásicos, ou seja, que incidem apenas em uma fase do circuito econômico dos plurifásicos, como o IVA e o ICMS.

O imposto monofásico tem como vantagem a simplicidade e o fato de sua carga fiscal ser normalmente baixa. Contudo, do ponto de vista do fisco, existe o alto risco de fraude, uma vez que, havendo tributação em uma fase apenas, e sendo essa fraudada, não há como recuperar os valores em outra fase do circuito econômico. Já os impostos plurifásicos, ou seja, que incidem em mais de uma fase do circuito econômico, podem ser cumulativos (chamados em cascata) ou não-cumulativos. Os cumulativos apresentam como vantagem a limitação dos efeitos de possível fraude. Todavia, seus inconvenientes são grandes. Devido à superposição do imposto incidente, a carga fiscal torna-se por demais elevada, repercutindo diretamente nos preços. Além disso, a carga fiscal total varia de acordo com o tamanho do circuito econômico. Nessa hipótese, os circuitos integrados de produção são preferíveis aos circuitos longos. Privilegia-se, assim, a verticalização das empresas. Logo, os impostos

¹⁵⁴ PHILIPPE, Jean-Jaques. L'harmonisation européenne de la T.V.A. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 4, 1983, p. 151.

¹⁵⁵ Por isso, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino referem que a neutralidade funciona como impedimento à utilização do tributo para finalidades extrafiscais. (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15-16, p. 96-114, 1981, p. 110).

¹⁵⁶ GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo*. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p.122.

¹⁵⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 20.

cumulativos não atendem ao princípio da neutralidade fiscal, pois o tributo passa a influenciar o comportamento do agente econômico, não servindo para a harmonização internacional.¹⁵⁸

Já o imposto sobre o valor agregado busca compatibilizar as vantagens do imposto monofásico com as do plurifásico cumulativo, limitando seus inconvenientes. Observa o seguinte funcionamento: o montante total do imposto deve ser igual àquele que resultaria da aplicação de um imposto monofásico incidente sobre a fase do consumo, suprimindo, portanto, o efeito cumulativo. Entretanto, o imposto é cobrado em todas as fases do circuito econômico, o que limita as desvantagens da monofasia. Assim, o imposto é calculado sobre o preço de venda do produto, mas o contribuinte pode deduzir o imposto faturado por aquele que o precedeu dentro do circuito econômico. Através dos pagamentos fracionados e das deduções do imposto já pago, busca-se reduzir o risco de fraudes. Ademais, cumpre-se com o princípio da neutralidade, uma vez que desaparecem as diferenças em razão do tamanho do circuito econômico ou da estrutura das empresas. De fato, cada participante do circuito recebe uma carga fiscal de acordo com o valor que agregou ao produto.¹⁵⁹ Torna-se claro, desse modo, que os impostos sobre o valor agregado foram concebidos para equivalerem-se aos impostos de incidência única, tendo, porém, a vantagem de anteciparem, desde a primeira etapa, parceladamente, o tributo que apenas seria arrecadado na etapa final. Diminuem, portanto, os riscos de insolvência.¹⁶⁰

Atualmente, a TVA aplica-se às atividades industriais, comerciais, agrícolas e não-comerciais, devendo-se destacar que essa generalização é exatamente parte da lógica da TVA, cujo mecanismo fundamental é a dedução do imposto pago nas operações anteriores. Por isso, deve-se evitar, ao máximo, a fim de impedir distorções no cálculo do imposto, o rompimento da cadeia de deduções. Embora possa parecer paradoxal, deveria sempre haver interesse em pagar a TVA, assim como qualquer imposto do tipo sobre o valor agregado, pois quem é devedor do imposto pode deduzir a TVA que lhe foi faturada, enquanto o contribuinte exonerado, via de regra, não pode.¹⁶¹

Portanto, o que a TVA, o IVA, o ICMS e todos os impostos que seguem este postulado econômico têm em comum é que, economicamente, o tributo é transferido ao adquirente através do mecanismo de preços, sendo suportado, definitivamente, pelo consumidor final. Não é possível, sob pena de ofensa à neutralidade fiscal, que o contribuinte

¹⁵⁸ MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France: traité de fiscalité*. 35. ed. Paris: Francis Lefebvre, 2003, p. 307.

¹⁵⁹ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 309.

¹⁶⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A grave cumulatividade remanescente do ICMS e a Emenda Constitucional 33/2001. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, p. 306-321, 2002, p. 311.

direto, ou seja, comerciante, industrial ou produtor, suporte o tributo. Por atenção à neutralidade fiscal, que é obtida, nesse caso, através da não-cumulatividade, o único a ser onerado deve ser o consumidor final, que não tem como e nem a quem repassar o custo do imposto.¹⁶² Porém, deve-se prestar atenção ao fato de que, conforme elucida o postulado econômico da fiscalidade, o imposto sobre o consumo é um custo para o contribuinte direto, que é repassado ao consumidor no preço. Como custo, mesmo observada a não-cumulatividade, não pode ser de tal forma alto que inviabilize a atividade econômica, ao impor preços impraticáveis no mercado.¹⁶³

Verifica-se, portanto, que a TVA francesa buscou conciliar as vantagens tanto do imposto monofásico como do plurifásico cumulativo, superando os problemas que lhes eram intrínsecos. Consagrou-se como imposto que, pago de forma fracionada durante o circuito produtivo, antecipando receita ao Fisco, tem a carga, em realidade, suportada pelo consumidor final. Afastou, todavia, a cumulatividade através de um mecanismo de créditos e débitos, possibilitador da dedução de investimentos e produtos que não integrem fisicamente a fabricação. Desse modo, o montante total de imposto há de ser igual àquele que resultaria da aplicação de um imposto monofásico incidente sobre a fase do consumo. Assim, a TVA, do mesmo modo que qualquer imposto do tipo IVA, é transferida ao adquirente através do mecanismo de preços, sendo suportada pelo consumidor final.

De fato, o princípio da não-cumulatividade deriva do princípio da neutralidade fiscal, na medida em que reduz os efeitos da tributação na opção dos agentes econômicos e na formação de preços.

Além disso, deve-se ter presente que, embora a extrafiscalidade possa ser legítima para o alcance, sob o ditame da justiça social, de princípios previstos na ordem econômica da Constituição brasileira, em especial o da redução das desigualdades regionais¹⁶⁴ e sociais, o ICMS, imposto do tipo IVA, foi instituído para assegurar neutralidade fiscal à tributação do consumo.

¹⁶¹ MERCIER; PLAGNET, op. cit., p. 311.

¹⁶² DERZI, op. cit., p. 310.

¹⁶³ Sobre esse assunto cabe transcrever a opinião de Hamilton, Madison e Jay, na obra *O federalista*, os quais, já em 1789, tocavam nesse aspecto delicado da questão: “*Quanto a mim, penso que o peso do tributo recaí, mais vezes do que se pensa, tanto sobre o comprador como sobre o vendedor. Nem sempre é possível elevar o preço do gênero em proporção exata com cada tributo adicional que lhe faz pagar. O mercador, especialmente em país onde os capitais empregados no comércio são pouco consideráveis, é muitas vezes obrigado a abaixar o preço do gênero para acelerar a venda. A máxima de que o consumidor é quem paga é mais vezes conforme à verdade do que a proposição contrária; [...] Entretanto, não é ela tão geralmente verdadeira que seja justo fazer desses direitos o único fundo das rendas nacionais.*” (HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 209).

Assim, ainda sob a vigência da Constituição de 1967, Ruy Barbosa Nogueira criticava o uso do antigo ICM para fins extrafiscais. Considerava, na época, que a intervenção do Estado no domínio econômico deveria ser tarefa precípua do poder central, cabendo ao ICM apenas o mister de fornecer receita necessária aos Estados-membros e Municípios.¹⁶⁵ Defendia que o ICM era um imposto neutro, de cunho exclusivamente fiscal, que não deveria ser usado como instrumento regulador da economia, fomentando ou desencorajando atividades, tanto pela sua natureza, quanto pelo seu sujeito ativo.¹⁶⁶ Complementava:

Estas exonerações fiscais de finalidade intervencionista têm sido fonte de longos debates e estudos, face ao seu emprego, hoje generalizado, pela maioria dos países.

[...]

Se várias são as opiniões sobre o problema, no entanto, em um ponto, existe unanimidade. É o de que estas medidas, por si só, não são suficientes para provocar o resultado desejado. Somente quando acompanhadas por outras medidas, criando condições econômicas e sociais favoráveis, é que poderão atingir o seu objetivo.

[...]

O fato é que as exonerações tributárias de cunho extrafiscal, através de incentivos – sejam elas chamadas isenções, reduções, favores, estímulos, ou devolução do imposto pago – são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se legitimam quando adotados pelo poder nacional.¹⁶⁷

Já sob o novo ordenamento constitucional, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) foi consultado acerca da nocividade à livre concorrência da competição fiscal danosa¹⁶⁸ entre Estados da Federação, perfectibilizada através da concessão de incentivos fiscais sobre o ICMS. O CADE, limitado à esfera de sua competência e observado tratar-se de questionamento em abstrato, respondeu à Consulta n° 0038/99, propondo a compatibilização da redução das desigualdades regionais com os princípios constitucionais da livre concorrência e do bem-estar geral. Afirma, assim, o potencial lesivo de tais incentivos,

¹⁶⁴ Especificamente sobre o problema das desigualdades regionais brasileiras: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

¹⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 151.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 61. Aqui o autor já aponta o uso de incentivos fiscais pelos entes subnacionais como motivo de preocupação com os rumos do federalismo, dada a competição fiscal danosa que se pode instaurar, o que será objeto de exame no item 1.2 deste trabalho.

¹⁶⁷ NOGUEIRA, 1971, p. 65-66. No texto da atual Constituição Federal está disposto, no art. 150, § 6°, que: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2°, XII, g”, que prevê a necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, através do CONFAZ, para concessão desses benefícios. De qualquer forma, deve-se sublinhar que fica presente a necessidade de empregar caráter nacional à utilização do ICMS para finalidade extrafiscal.

¹⁶⁸ Conhecida como “guerra fiscal”.

na medida em que, aumentando o lucro das empresas beneficiadas, podem alterar a dinâmica econômica, gerando os seguintes efeitos:

Retirar o estímulo ao aumento constante da eficiência da economia; permitir a permanência de práticas ineficientes, desestimulando melhorias na produção ou inovação; permitir que empresas incentivadas eliminem do mercado empresas não favorecidas, ainda que eficientes e inovadoras; prejudicar empresas não beneficiadas, diminuindo com isso o incentivo para realização de inovações; gerar incerteza e insegurança no planejamento empresarial; desestimular, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.¹⁶⁹

Desse modo, pode-se perceber que a extrafiscalidade nos impostos sobre o consumo, quando manifestada especialmente sob a forma de incentivos fiscais, contraria os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, devendo ser evitada. Os ideais de desenvolvimento econômico deverão ser atingidos não com o manejo desses impostos, mas com planejamento e execução de outras políticas públicas que não o uso do ICMS.

Assim, verifica-se que o princípio da neutralidade fiscal realiza-se, nos impostos plurifásicos sobre o consumo, através da não-cumulatividade e da restrição à extrafiscalidade. Suas diretrizes inspiraram a criação dos impostos sobre o valor agregado, dos quais a TVA francesa é precursora.

Desse modo, apresentado o princípio da justiça fiscal, que, outorgando uma ética material ao sistema tributário, regula a justa repartição da carga tributária, utilizando como critério de comparação a capacidade contributiva, bem como o princípio da neutralidade fiscal, que, objetivando reduzir o impacto da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos e sobre a formação de preços, foi responsável pela criação dos impostos sobre o valor agregado, passa-se ao estudo do maior imposto sobre o consumo no Brasil, o ICMS. Dessa forma, introduz-se o tema do ICMS e sua gênese, inspirada nos avanços franceses da época, a fim de dar suporte à posterior análise da tributação das operações interestaduais.

1.1.3 Breves considerações sobre o ICMS

¹⁶⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA (CADE). Consulta n° 0038/99. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Julgamento: 22 mar. 2000. *DOU* 28 abr. 2000, p. 1.

Inicialmente, deve-se fazer um breve apanhado dos antecedentes do ICMS no Brasil, demonstrando sua tradição de imposto de competência estadual. Apresentam-se, também, suas principais características no ordenamento jurídico atual, objetivando-se embasar, assim, a análise que será feita da tributação das operações interestaduais.¹⁷⁰

De fato, a técnica dos impostos sobre o valor acrescido é resultado do trabalho científico de economistas, devendo-se ressaltar a figura do francês Maurice Lauré, que, como visto, buscava a neutralidade dos impostos sobre o consumo na economia.

No Brasil, a primeira tentativa de não-cumulatividade ocorreu, em 1958, com o chamado Imposto de Consumo, posteriormente denominado, em razão do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1964, Imposto sobre Produtos Industrializados.¹⁷¹

Já o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), antecessor do ICMS, foi introduzido através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, oportunidade em que se adotou a tributação não-cumulativa sobre todas as etapas da cadeia produtiva. De fato, o ICM veio substituir o anterior Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), com natureza cumulativa e de competência dos Estados-membros.

Conforme relata Rubens Gomes de Sousa, o IVC era um imposto sobre a circulação de riquezas cuja incidência dependia da realização de dois negócios jurídicos específicos: a venda mercantil ou a consignação. Tratava-se de tributo indireto e plurifásico, tributando-se desde o produtor original até o consumidor final. Tinha incidência “em cascata”, na medida em que, a cada operação, fazia-se incidir uma alíquota constante sobre o preço da mercadoria, que era composto por seu custo, pelo lucro do vendedor, pelas despesas de embalagem, frete, carreto, seguro e pelo próprio imposto de vendas incidente sobre todas as operações anteriores.¹⁷² No Brasil, o imposto sobre vendas surgiu como consequência da legislação comercial, que determinava a necessidade do vendedor, nas vendas por atacado entre comerciantes, expedir fatura ou conta de venda em duas vias, assinadas, ficando uma com o vendedor e outra com o comprador. Não havendo reclamação após dez dias da entrega da mercadoria, a fatura presumia-se título de dívida líquida, funcionando como título de crédito pagável à ordem, circulando por endosso. Assim, desde 1870, era tributada, como título de crédito, pelo imposto do selo. Contudo, devido ao Decreto nº 2.044, de 1908, que disciplinou

¹⁷⁰ Propõe-se aqui sucinta descrição de algumas das características do ICMS atual, com a exclusão de outros aspectos relacionados ao imposto, dada a limitação do tema objeto do trabalho.

¹⁷¹ ALVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96) – ISS (DL 406/68) – IPVA*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 149.

a letra de câmbio e a nota promissória, regulando as operações sobre títulos cambiários, os bancos passaram a recusar a negociação dessas faturas, questionando sua validade jurídica. Essa situação não era interessante aos comerciantes, que gestionaram a edição da Lei nº 4.625, de 1922, atribuindo às faturas comerciais a qualidade de título de crédito, ficando autorizado o Poder Executivo a cobrar imposto sobre as vendas documentadas por aqueles títulos. Esse imposto foi de competência do Governo Federal até a Constituição de 1934. Com efeito, a Carta de 1934, alterando sua denominação para Imposto sobre Vendas e Consignações, acrescentou a consignação como hipótese de incidência, passando o tributo a ser de competência privativa dos Estados.¹⁷³

Assim, até a Emenda Constitucional nº 18/65, os Estados possuíam um imposto sobre vendas e consignações, responsável por cerca de três quartos de suas receitas¹⁷⁴, que funcionava de forma cumulativa, não cumprindo, portanto, com a idéia de neutralidade fiscal. Desse modo, diversas críticas eram dirigidas ao IVC, por juristas e economistas, devido à sua natureza “em cascata”, responsável por inflação e verticalização da atividade econômica. De fato, o IVC era visto como um imposto, tecnicamente incorreto e impeditivo do desenvolvimento da Federação, razão pela qual ganhou força a idéia de sua substituição por um tributo que atendesse melhor ao ideal da neutralidade fiscal.¹⁷⁵

Buscava-se ter como fato gerador, não mais negócios jurídicos, mas a “realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no País, como um todo”.¹⁷⁶ Tomando como modelo a TVA francesa, surgiu, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, o ICM, imposto não-cumulativo, em substituição ao IVC. Todavia, conforme destacado por Sacha Calmon Navarro Coelho, houve um problema em relação ao paradigma utilizado. Na Europa, o IVA estava sendo implantado em países unitários e, quando assim não fosse, a competência para operá-lo ficava com o Poder Central. Entretanto, no Brasil, organizado na forma federativa, “os Estados-membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo) e os Municípios, os serviços (indústrias e profissões).”¹⁷⁷

¹⁷² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952, p. 373-374.

¹⁷³ SOUSA, 1952, p. 376-377.

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 367.

¹⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999a, p. 221.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 221.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 221.

Essa peculiaridade dificultou a almejada reforma e modernização do sistema tributário, devido ao receio de que as pessoas políticas não conseguissem se adaptar à nova estrutura, vindo a enfrentar enormes perdas de receita. Dessa forma, o ICM, embora naturalmente vocacionado a ser um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, cedeu lugar ao IPI federal e ao ISS municipal, apequenando-se. Ademais, dada a impossibilidade de transferi-lo à União, uma vez que historicamente era a grande fonte de recursos dos Estados, constatou-se já de início a necessidade de imprimir perfil nacional e uniforme ao imposto, através de leis complementares e resoluções do Senado. Contudo, devido aos diferentes estágios de desenvolvimento econômico das regiões brasileiras, o ICM foi logo utilizado pelos Estados como instrumento hábil para o planejamento do desenvolvimento econômico. Portanto, embora de perfil aparentemente neutro, o ICM mostrou-se um forte instrumento de intervenção na economia.¹⁷⁸ Sacha Calmon conclui:

O que aconteceu do entrecchoque entre as concepções teóricas e a inarredável realidade?

Em primeiro lugar, a **uniformidade das alíquotas**, outra característica do imposto na ideação dos seus fautores, o que em tese devia afastar qualquer veleidade extrafiscal ou de seletividade, como muito bem observado pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, desandou em **diversas alíquotas** (desuniformes, portanto) para atender aos reclamos da participação de arrecadação entre ‘Estados industrializados’ e ‘Estados consumidores’. Surgiram então alíquotas internas, alíquotas de exportação e alíquotas interestaduais e, nestas últimas, alíquotas diferenciadas para operações que destinassem mercadorias para o Centro-Sul ou para o Norte-Nordeste...

Em segundo lugar, a ‘neutralidade’ do ICM tornou-se mera peça retórica. Através de isenções heterônomas a União Federal utilizou à larga o ICM como instrumento de política econômica. E mediante o mecanismo dos ‘convênios’, transformados em ‘Assembléias Legislativas de Estados Federados’, sob o guante autoritário da União (o famoso Confaz), o imposto tornou-se, **a la godaça**, um TRIBUTO EXTRAFISCAL, gerando disfunções com atrozes perdas de receita para os Estados, já atados e inermes ao **poder político** do Executivo Federal, onipresente em todos os setores da vida nacional.¹⁷⁹

Como restou evidenciado pelo comentário feito por Sacha Calmon, o ICM, idealizado para cumprir os princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, foi desvirtuado, vindo a desempenhar relevante papel como instrumento de intervenção econômica, nem sempre benéfica, quer para as empresas, quer para o Fisco.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 222.

¹⁷⁹ COELHO, 1999a, p. 222. É importante salientar que, mesmo após a Constituição de 1988, quando então proibidas as isenções heterônomas, o uso extrafiscal do ICMS não diminuiu, vez que foram então os Estados que, mesmo à revelia do CONFAZ, passaram a dar benefícios fiscais para atração de investimentos.

O ICM foi disciplinado pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou os artigos 52 a 58 do Código do Tributário Nacional, que tratavam do Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. Assim, regulado por tal diploma legal, chegou à Assembléia Constituinte de 1987, ocasião em que novamente foi debatido.

De fato, predominava na Assembléia Nacional Constituinte a idéia de independência e autonomia financeira para os Estados, buscando-se, juntamente com a redemocratização do País, uma maior descentralização do poder central. Embora houvesse discussões no sentido de o ICM passar a englobar o Imposto sobre Serviços (ISS) municipal, a exemplo do IVA europeu, o debate evoluiu no sentido de tomar parcela de receitas da União. Desse modo, o ISS, de competência dos Municípios, foi preservado. Em compensação, ao ICM foram agregados três impostos únicos, antes federais, incidentes sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais. Acrescentou-se, igualmente, no fato gerador do antigo ICM, os serviços de transporte e comunicações em geral. Estava criado o atual ICMS, cuja disciplina infraconstitucional, a fim de dar caráter nacional ao tributo, demanda resoluções do Senado, lei complementar do Congresso Nacional, lei ordinária das Assembléias Legislativas estaduais e convênios firmados pelos Estados.¹⁸⁰

Desse modo, o Decreto-lei nº 406/68, assim como o próprio Código Tributário Nacional, foi recepcionado pelo novo ordenamento, tendo natureza material de lei complementar. Além disso, no exercício da competência extraordinária e precária do art. 34, § 8º do ADCT, foi editado o Convênio nº 66/88 para regular provisoriamente o ICMS, enquanto não editada lei complementar. Finalmente, em 1996, foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), norma geral que disciplina o atual ICMS.

Como foi visto, o Brasil possui um sistema tributário previsto na Constituição Federal, apresentando uma estrutura complexa no que diz respeito a impostos sobre o consumo. À União coube a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 153, inc. IV, da Constituição Federal de 1988. Aos Estados e Distrito Federal foi destinada a instituição do Imposto sobre 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 (ICMS), conforme previsão do art. 155, inc. II, da Constituição Federal de 1988. Já os Municípios, de acordo com o art. 156, inc. III, da Carta Magna de 1988, têm competência para instituição do Imposto sobre Serviços de

¹⁸⁰ COELHO, 1999a, p. 225.

Qualquer Natureza (ISSQN), não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Dessa forma, o constituinte atribuiu competência para criação de três tributos sobre o consumo, cada um a cargo de um ente tributante diverso.

O ICMS é indireto, plurifásico e não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Observa a técnica “imposto contra imposto”.

Classifica-se como imposto indireto, pois o ônus é suportado pelo contribuinte indireto (chamado contribuinte de fato). O contribuinte direto (conhecido como contribuinte de direito), através do mecanismo de preços, faz repercutir o encargo, sendo o consumidor quem deve suportar economicamente a exação.

O ICMS é plurifásico, incidindo sobre cada uma das etapas do circuito de circulação de riqueza, na proporção de valor que cada etapa incorpora ao produto. Essa característica permite antecipar o valor do imposto que, em um sistema monofásico, seria devido apenas no consumo, o que consiste em vantagem financeira para o Estado. Além disso, faz com que todos os agentes econômicos envolvidos no circuito produtivo sejam responsáveis pela arrecadação, diminuindo o risco de insolvência.¹⁸¹ Trata-se de uma regra geral. Poderá haver exceções à plurifasia, por motivos de comodidade do Fisco ou de combate à evasão. De fato, a substituição tributária¹⁸² é um dos mecanismos mais utilizados pelo Fisco para, modificando a

¹⁸¹ DERZI, 1998a, p. 110.

¹⁸² Resumidamente, a substituição tributária consiste na atribuição, por lei, a determinado contribuinte, da responsabilidade pelo pagamento de tributo devido por outro. Conforme Sacha Calmon, “a norma jurídica da substituição tributária se traduz exatamente na proposição de que o devedor tributário consignado na consequência normativa é diverso da pessoa que na hipótese da norma é nominada (aspecto pessoal da hipótese de incidência).” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999b, p. 211). Tem amparo no art. 150, § 7º da Constituição de 1988, que dispõe: “Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Está disciplinada no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, que prevê: “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. § 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” Na substituição, a lei determina que seja antecipada uma incidência, cobrando-se o ICMS antes do fato gerador. Ela ocorre “para a frente”. Já no diferimento ou suspensão, tem-se uma substituição “para trás”, relativa a operações anteriores. Nesse caso, embora o fato gerador ocorra, o imposto não é cobrado, acumulando-se o valor até o momento entendido pela lei como mais conveniente. De fato, tem-se que a substituição é um instrumento de simplificação da arrecadação para o Fisco, que fica mais rápida e segura. (GASPAR, Walter. *ICMS comentado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997, p. 148.) Nos tribunais, o instituto foi diversas vezes questionado, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido por sua constitucionalidade (RE nº 213.396-5, 1ª Turma, Relator Min. Ilmar

característica da plurifasia, trazer para determinada etapa do circuito produtivo a cobrança do ICMS relativo às demais. Ainda como exceção à plurifasia, Misabel Derzi aponta a incidência única prevista para os combustíveis e lubrificantes, trazida pela Emenda nº 33/2001. De acordo com a autora, a monofasia é possível, desde que o ICMS não incida duplamente sobre o mesmo valor já tributado em operação anterior.¹⁸³

Mas a principal característica do ICMS é a não-cumulatividade. De fato, o princípio da não-cumulatividade ganhou assento constitucional já na Emenda nº 18/65, sendo mantido na Constituição de 1967. Está previsto no texto da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
[...]
§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
[...].

Assim, a não-cumulatividade prevista na Constituição funda-se no método da diferença ou subtração, de acordo com o qual o valor do imposto a ser recolhido, em cada etapa, é a diferença entre o débito do imposto gerado na operação e o crédito fiscal relativo ao imposto incidente nas operações anteriores, no mesmo período.¹⁸⁴ Sendo assim, o imposto pago na etapa anterior é considerado na posterior, evitando-se o chamado “efeito cascata”.

Conforme exposto por Alcides Jorge Costa, a não-cumulatividade é um princípio já conhecido do ICMS, tendo a Constituição de 1988 optado pelo termo “compensando-se” o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, em substituição ao anterior “abatendo-se”.¹⁸⁵ De fato, o tema da não-cumulatividade leva à indagação acerca do

Galvão, 02-08-1999; RE n.º 216.867, Relator Min. Moreira Alves, 17-05-2002, ADIN n.º 1851-4, rel. Min. Ilmar Galvão, 13.12.2002, entre outros). Deve-se referir, todavia, que o tema da substituição tributária ainda é motivo de diversos debates nos tribunais, que deixam de ser aprofundados, uma vez que o tema não é objeto desta dissertação.

¹⁸³ DERZI, 2002, p. 317.

¹⁸⁴ DERZI, 2002, p. 312.

¹⁸⁵ COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, p. 161-171, 1988, p. 164.

regime de créditos do ICMS. No caso, o constituinte deixou para o legislador infraconstitucional decidir sobre a forma como será realizado o creditamento, cabendo à lei complementar dispor sobre o regime de compensação do imposto.¹⁸⁶ Assim, deve-se referir que a Lei Complementar n° 87/96, embora tenha introduzido, em nosso sistema jurídico, o regime dos créditos financeiros, não concedeu um direito amplo de crédito dedutível, relativo a todas as aquisições. Nesse ponto, ficou bastante aquém da disciplina europeia do IVA. Em seu art. 20, determina que resta assegurado ao sujeito passivo o direito ao crédito relativo à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Todavia, em seu art. 33, a lei estabeleceu limitações ao creditamento, inclusive prazos para entrada em vigor do sistema de aproveitamento dos créditos, prazos esses que foram posteriormente prorrogados. Desse modo, atualmente, tem-se que apenas a partir de 1° de janeiro de 2007, haverá direito ao crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo no estabelecimento. O aproveitamento dos créditos decorrentes da entrada de energia elétrica no estabelecimento só é possível quando for objeto de operação de saída de energia elétrica, quando consumida no processo de industrialização ou quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais. As demais hipóteses relativas à energia elétrica, gerarão créditos apenas a partir de 1° de janeiro de 2007. Unicamente tem direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza ou quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais. As demais hipóteses, relativas aos serviços de comunicação, irão gerar créditos apenas a partir de 1° de janeiro de 2007. Além disso, em razão da redação dada à Lei Complementar n° 87/96, pela Lei Complementar n° 102/00, os créditos decorrentes de compras de bens do ativo permanente sujeitam-se a uma compensação parcelada em 48 meses. Consta-se, portanto, que há uma grande limitação ao uso dos créditos, razão pela qual o ICMS acaba tendo um expressivo resíduo cumulativo.

Igualmente, exonerações no meio do circuito produtivo, sem a concessão de créditos presumidos, resultam em cumulatividade, já que é mandamento constitucional que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implique crédito para

¹⁸⁶ Ibidem, p. 165.

compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como acarrete a anulação do crédito relativo às operações anteriores.¹⁸⁷

Há regra específica, porém, para as exportações, que, desde o advento da Lei Complementar n° 87/96, são totalmente exoneradas do ICMS, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Trata-se da consagração do princípio do destino, como será visto mais adiante.

Em realidade, essas são apenas algumas distorções ao princípio da não-cumulatividade que ocorrem no ICMS. Como é possível constatar, são inúmeras as situações que levam o imposto a ter efeito cumulativo, em que pese o princípio constitucional da não-cumulatividade. Conforme observam Misabel Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, doutrina cada vez mais forte vem entendendo que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são inconstitucionais, uma vez que a não-cumulatividade fundamenta-se no princípio “de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação, aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros)”¹⁸⁸

A finalidade do ICMS deveria ser basicamente fiscal, ou seja, o principal objetivo do tributo deveria ser arrecadar recursos financeiros para satisfação das necessidades públicas e promoção de direitos fundamentais. Como foi visto, não é o que ocorre, predominando, isto sim, a utilização do ICMS como instrumento extrafiscal de desenvolvimento da economia.

Contudo, por ter finalidade fiscal, poderia cumprir com o preceito da capacidade contributiva aplicada aos impostos indiretos. De fato, sendo imposto indireto, cujo bem

¹⁸⁷ Por tais motivos, Sacha Calmon sustenta que a isenção, assim como a imunidade são incompatíveis com os impostos não-cumulativos plurifásicos, dado o efeito de acumulação que nulifica, economicamente, a vantagem concedida, sendo necessário, portanto, o recurso técnico do crédito presumido ou ficto, a fim de corrigir tal distorção. (COÊLHO, 1999, p. 169-170.)

¹⁸⁸ DERZI; COÊLHO, 1997, p. 24-25.

É expressivo o entendimento, na atualidade, de que se deve dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, mesmo que contrariando regras de creditamento vigentes para o tributo, a fim de eliminar os problemas existentes. Discorda-se dessa interpretação, na medida em que a não-cumulatividade existe exatamente em atenção ao princípio da neutralidade fiscal. Apesar de a lei, limitando o creditamento, estar ofendendo o princípio da não-cumulatividade, o fato é que as decisões judiciais pontuais contribuem para aumentar, ainda mais, as distorções de concorrência, já que passam a existir dois sistemas de formação de preços no mercado: o de empresas que ingressam com ações judiciais e conseguem alterar o regime vigente, podendo praticar preços mais competitivos, e o de empresas que, cumprindo com as obrigações previstas em lei, restam prejudicadas em sua competitividade. Deve-se compreender a não-cumulatividade, princípio constitucional, de forma finalística, como uma diretriz do sistema, sendo fundamental recordar que a Constituição remeteu à lei complementar a forma como se daria o regime de compensação do imposto. Logo, sustenta-se que, a fim de evitar essas distorções, não basta a atividade do julgador, que interpretando o sistema tributário, deixa de aplicar a legislação vigente para se dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade. Somente a modificação legislativa, com a generalidade e segurança que lhe é própria, é que poderá adequar o sistema, cumprindo-se, assim, não só com a não-cumulatividade, mas assegurando o equilíbrio entre justiça fiscal e neutralidade fiscal. Imprescindível resgatar, portanto, a dignidade da legislação, realizando-se as alterações necessárias para que a não-cumulatividade seja aplicada em sua plenitude. Sobre o resgate do papel

tributável é o consumo, são necessários alguns esclarecimentos. O ICMS tem natureza real, em oposição aos impostos pessoais, uma vez que não distingue as qualidades ou características do sujeito passivo. Ou seja, onerando indiretamente o consumo final, trata do mesmo modo indivíduos economicamente desiguais, o que consiste na denominada regressividade.

No ICMS, é importante fazer uma distinção entre o bem tributável, grandeza indicadora de riqueza econômica de alguém, que, no caso, é o consumo final, e o objeto do imposto, seu fato gerador, que é a operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. Na verdade, o fato gerador do ICMS é fato-signo presuntivo de consumo. Todavia, tal consumo pode ser intermediário, consistindo em custo ou despesa do comerciante ou industrial, que será recuperado através do mecanismo de preços. Portanto, esse “consumo não representa um dispêndio definitivo de renda do comerciante ou industrial, o que significa dizer que não manifesta qualquer capacidade contributiva.”¹⁸⁹ Logo, o único sujeito que deve ser onerado e cuja capacidade contributiva deve ser aferida, é o contribuinte indireto, ou seja, o consumidor final.¹⁹⁰ Isso não torna o fato gerador de cada operação juridicamente menos relevante, uma vez que representam pré-requisito essencial para a concretização da finalidade derradeira de incidência indireta sobre o consumo final.¹⁹¹

Daí advém a importância da utilização, quando possível, do uso do ICMS de forma seletiva, incidindo de maneira menos gravosa sobre os bens relativos ao mínimo existencial (vestuário, alimentos da cesta básica, etc.). Com isso busca-se atenuar a regressividade do imposto indireto e realizar o princípio da capacidade contributiva no ICMS. Nesse caso, a capacidade contributiva não é apreciada sob o ponto de vista pessoal-individual, mas sim objetivo-genérico. Ou seja, o critério de comparação não é quem consome, mas sim o consumo objetivo.¹⁹² Portanto, conclui-se que, nestes casos, a seletividade não é expressão de extrafiscalidade, mas sim de atenção à capacidade contributiva. Igualmente, no caso do tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, que é resultado do princípio da

a ser exercido pela legislação: WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

¹⁸⁹ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 109-110.

¹⁹⁰ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 112. Os autores referem o RE 213.396-5-SP. Existem juristas, todavia, que defendem a aplicação do princípio da capacidade contributiva também para o contribuinte direto. Nesse sentido: COELHO; DERZI, 2003, p. 122, que entendem que a capacidade econômica deve ser analisada tanto em relação aos sujeitos legalmente obrigados ao pagamento do tributo, quanto em relação aos consumidores, que suportam o ônus econômico da carga tributária.

¹⁹¹ TIPKE; YAMASHITA, op. cit, p. 111.

¹⁹² *Ibidem*, p. 109-113.

capacidade contributiva nas pessoas jurídicas. Logo, a extrafiscalidade para o ICMS é aquela que diz respeito à concessão de benefícios fiscais como forma de intervenção no domínio econômico e promoção de desenvolvimento.

Deve-se levar em conta que o ICMS é um custo para o agente econômico, seu contribuinte direto. Assim, embora seja suportado pelo consumidor final, influi na formação do preço, o que traz conseqüências. Ou seja, quanto mais alto o tributo, mais alto será o preço, o que pode inviabilizar alguma atividade econômica. Por conseguinte, mesmo que observada a neutralidade fiscal, deve-se ter presente que a carga tributária não pode ser elevada a ponto de impossibilitar determinada atividade econômica, mesmo que repassada toda para o consumidor final.

O ICMS veio substituir o IVC, imposto plurifásico e cumulativo, preservando a base econômica consumo sob a competência estadual. Outorgou, porém, maior neutralidade fiscal ao sistema, na medida em que passou a seguir o princípio da não-cumulatividade. Ademais, em razão do caráter nacional necessário à tributação do consumo, sua disciplina infraconstitucional demanda resoluções do Senado Federal, lei complementar do Congresso Nacional, lei ordinária das Assembléias Legislativas estaduais e convênios firmados pelos Estados.

Já foi referido que o ICMS caracteriza-se como imposto indireto, plurifásico, não-cumulativo e real. Embora sua vocação seja fiscal, devendo servir para obtenção de recursos financeiros para satisfação das necessidades públicas, cumprindo, assim, com o princípio da justiça fiscal de distribuição da carga tributária entre os indivíduos para o devido financiamento da atividade estatal, são diversos os exemplos de sua utilização extrafiscal, como forma de intervenção do Estado na Economia, utilizando a tributação como forma de promoção do desenvolvimento.

Dessa forma, o ICMS que, em sua gênese, apesar de representar um custo para o agente econômico, foi concebido como imposto que atendesse aos ditames da neutralidade fiscal, vem sendo desvirtuado. Desse modo, os princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal deverão servir como critérios de decidibilidade para a recondução do ICMS ao seu propósito original.

Assim, é preciso compreender que a opção pela melhor forma de tributação das operações interestaduais pelo ICMS, imposto tradicionalmente de competência estadual, tem de observar os princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal. Deve-se manter a equação que fundamenta o dever de pagar impostos, consistente na necessária contribuição do indivíduo para o financiamento da atividade estatal e proteção de uma esfera pública de liberdade e

igualdade. Logo, como o ICMS é um imposto sobre o consumo, os recursos desse imposto, em uma operação interestadual, têm de reverter para o Estado em que ocorre o consumo. Igualmente, a tributação das operações interestaduais deve atender ao princípio da neutralidade fiscal, diretriz presente desde a introdução do ICM através da Emenda Constitucional n° 18/65, que assegura, não só a não-cumulatividade do imposto, como a limitação ao seu uso como ferramenta de extrafiscalidade.

O tema proposto diz respeito a relações comerciais que ultrapassam a fronteira dos entes tributantes. Dessa forma, tratando-se de imposto de competência estadual, o federalismo e seus desdobramentos têm de ser analisados, a fim de que a tributação das operações interestaduais garanta relações justas no comércio interestadual.

1.2 A Federação brasileira, a autonomia estadual e o ICMS

A Constituição Federal de 1988, já em seu primeiro artigo, ao tratar dos princípios fundamentais, consagra que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo a Federação como forma de Estado. Além disso, no art. 60, § 4º, inciso I, a Carta de 1988 prevê que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa, conferindo-lhe a condição de cláusula pétrea.

Com efeito, desde a Proclamação da República em 1889, o Brasil adota a forma federativa de Estado, “caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa.”¹⁹³ Todavia, deve-se destacar que o grau de autonomia variou conforme o momento político, identificando-se, por ocasião dos regimes democráticos, uma tendência a maior descentralização do poder. Desse modo, conforme explicita José Afonso da Silva, a Constituição de 1988 não instituiu a Federação. Em realidade, recebeu-a da evolução histórica de nosso ordenamento.¹⁹⁴

¹⁹³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 101.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 101.

A Constituição de 1824, embora essencialmente centralizadora, previa a divisão do território em Províncias, que poderiam ser subdivididas de acordo com o bem do Estado. Com a Proclamação da República, em 1889, sobreveio o Estado Federal. Desde então, o Brasil manteve-se como Federação. Contudo, a autonomia dos

Neste capítulo, será abordado o tema do federalismo, descrevendo-se suas principais características, entre elas a autonomia dos Estados-membros. Tratando-se da Federação brasileira, serão apresentados os desequilíbrios de nosso federalismo fiscal, em especial a competição fiscal danosa entre Estados e as propostas de alteração constitucional do ICMS. Assim, antes de ingressar-se no tema da Federação brasileira, fazem-se necessários certos apontamentos sobre o federalismo.

1.2.1 Breves considerações sobre o federalismo

Buscando-se as origens históricas dessa forma de Estado, pode-se dizer que a Federação é um fenômeno moderno, tendo surgido com a Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, com a qual foi formalizada a união das antigas treze colônias.¹⁹⁵ Desse modo, é de todo interessante, para compreensão do fenômeno federalista nos Estados Unidos, a referência à obra *O federalista*, de Hamilton, Madison e Jay. Os autores publicaram inicialmente seu trabalho na imprensa de Nova York, sob o pseudônimo de “Publius”, arrolando diversos fundamentos em prol da Constituição federalista de 1787. De fato, os argumentos por eles articulados demonstram que a Federação foi defendida, nos Estados Unidos, como forma de fortalecimento frente a possíveis inimigos externos, assim como de diminuição de possíveis causas para guerra, facilitando a composição dos conflitos.¹⁹⁶ Seus defensores sustentavam que a Federação impulsionaria o comércio exterior, assim como impediria possíveis disputadas dos Estados-membros por alargamento de seus territórios.¹⁹⁷ Além disso, destacavam a relevância do papel da União, de garantidora de um comércio forte, em relação às finanças públicas. Explicavam:

Estados variou ao longo do tempo. A Constituição de 1934 teve tendência centralizadora, sendo muitos os atos de competência privativa da União, assim como variadas as possibilidades de intervenção nos Estados. A partir da Constituição de 1946, houve um crescimento da autonomia estadual, especialmente financeira, destacando-se a competência privativa para instituição de impostos e a participação na arrecadação de impostos federais. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, incrementou a distribuição de receitas, surgindo os Fundos de Participação. A Constituição de 1967 previu, igualmente, a integração financeira intergovernamental, com a participação direta dos entes periféricos na arrecadação. Finalmente, a Constituição de 1988 veio a conferir ainda maior autonomia aos Estados-membros. (CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 20-22.) Sobre o histórico do federalismo fiscal brasileiro, ver também BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. *Harmonização tributária. A experiência brasileira e o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Caderno X*, Porto Alegre, 1993.

¹⁹⁵ CONTI, op. cit., p. 10.

¹⁹⁶ HAMILTON; MADISON; JAY, 2003, p. 26.

A facilidade do pagamento dos tributos é sempre, em grande parte, proporcional à quantidade de dinheiro em circulação e à celeridade com que ele circula: ora, o comércio, que preenche esses dois objetos, deve facilitar a percepção dos impostos e procurar no tesouro público os socorros que lhe são necessários.¹⁹⁸

É relevante ressaltar a preocupação dos autores com a outorga de recursos próprios à União, necessários em razão dos deveres a ela atribuídos. Assim, explicitam que sendo a União responsável pela sustentação das forças nacionais, a outorga de poder de tributar é consequência natural. De fato, os autores defendem ser indispensável à União a possibilidade de auferir receita necessária para o desempenho de suas funções, tais como prover segurança e acelerar a prosperidade. Logo, a possibilidade de criação de renda proporcional às necessidades e às faculdades do Estado é entendida como parte essencial da Constituição Norte-americana que cria a Federação.¹⁹⁹ Portanto, a idéia de Federação já nasce atrelada à necessária capacidade de obtenção de recursos próprios, seja para a União, seja para o Estado-membro.

Assim, conforme assinala Luis Roberto Barroso, o federalismo introduziu transformações jurídicas e políticas na história constitucional, implementando uma nova forma de Estado, estável e democrático.²⁰⁰

Com efeito, a idéia federativa está relacionada com a etimologia do termo, advindo de *foedus*, que significa pacto ou aliança. Desse modo, à forma federativa de Estado, que conjuga diversos centros de poder autônomos, contrapõe-se a forma unitária. Esta tem como característica política a unidade do sistema jurídico, que exclui qualquer pluralidade normativa. Administrativamente, existe a centralização da execução das leis e da prestação de serviços públicos nos Estados unitários. Assim, embora parcela de poder público seja repassada, não há autonomia.²⁰¹

Já o federalismo consiste em uma estratégia de descentralização do poder político, demandando uma repartição de competências entre a União e os Estados-membros. Em razão dessa característica, o federalismo funciona como “bloqueio à concentração autoritária de

¹⁹⁷ Ibidem, p. 41, p. 43 e p. 68..

¹⁹⁸ Ibidem, p. 76.

¹⁹⁹ HAMILTON; MADISON; JAY, 2003, p. 183.

²⁰⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 8.

²⁰¹ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 149.

poder”, podendo-se dizer que deve haver uma tendência simétrica entre federalismo e democracia.²⁰²

No Estado unitário, a descentralização administrativa, legislativa e política é dependente do poder central, que pode suprimi-la, ampliá-la ou restringi-la. Já no Estado Federal constata-se uma agregação de Estados, cuja estrutura é definida na Constituição, sendo assegurados poderes autônomos aos Estados-membros, que participam do poder central através de um órgão que os represente.²⁰³

Konrad Hesse ensina que o federalismo traduz-se na “livre unificação de totalidades políticas diferenciadas”, unidas para colaboração comum, cujo histórico de desenvolvimento é bastante variado. De fato, a ordem federativa pode ter como objetivo a formação e conservação da unidade política, sem a abolição das particularidades dos membros, de modo a unir diversidade e unidade, produzindo um efeito integrador. Requer-se, portanto, certa homogeneidade dos membros, apesar das individualidades de cada parte. Por outro lado, a ordem federativa pode representar a divisão de um todo político, até então uniforme, a fim de poupá-lo da desintegração total. Pode ter por escopo, ainda, a organização necessária e adequada ao fortalecimento da ordem democrática e estatal-jurídica.²⁰⁴

Deve-se atentar, pois, ao fato de que, em uma teoria jurídica do federalismo, emergem três aspectos. Tal qual no Estado unitário, no Estado federal existe uma só nacionalidade. Igualmente, apenas um território, dividido, porém, em uma pluralidade de Estados-membros. Todavia, quanto à organização, tem-se uma estrutura estatal completa.²⁰⁵ São elementos de uma união federal, além da indissolubilidade: a repartição de competências estatais entre duas espécies de órgãos que se superpõem, permanecendo sob a esfera do governo federal a competência internacional; a participação dos Estados-membros nas decisões tomadas pelos órgãos comuns, tendo-se como exemplo, no Brasil, o Senado²⁰⁶; e a igualdade entre as coletividades (Estados-membros) que fazem parte dessa união.²⁰⁷

²⁰² Não se trata, todavia, de uma consequência certa, como nos mostra a tradição latino-americana. (Ibidem, p. 147.)

Contudo, pode-se verificar que, nos períodos autoritários no Brasil, o federalismo restou enfraquecido, quando não esvaziado. De fato, é possível dizer que, posteriormente a 1964, o federalismo manteve-se no Brasil por força de condicionamentos geográficos e sociais, suficientes para superar seu colapso político-jurídico. (BARROSO, 1982, p. 136)

²⁰³ CONTI, 2001, p. 5.

²⁰⁴ HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução da 20. edição alemã Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 180-181.

²⁰⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 29.

²⁰⁶ De fato, nos termos do art. 46 da Constituição Federal de 1988, o Senado Federal é composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, cabendo a cada Estado e ao Distrito Federal a eleição de três senadores.

²⁰⁷ Ibidem, p. 47-48.

Efetivamente, o Estado federal ou Federação fundamenta-se em uma “estrutura de sobreposição.”²⁰⁸ Tem, assim, ao menos, dois tipos de entidades: a União e os Estados-membros (coletividades regionais autônomas).²⁰⁹ O Estado federal, que é o todo, possui personalidade jurídica de Direito Público Internacional. Já a União, que é formada pela reunião das partes componentes, é pessoa jurídica de Direito Público Interno, assim como os Estados-membros, sendo autônoma em relação a esses. Contudo, cabe à União o exercício das prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Imprescindível distinguir, portanto, soberania de autonomia. Com efeito, conforme ensina José Afonso da Silva, o Estado federal é o único titular de soberania, compreendida como o “poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação”, sendo considerado uma unidade nas relações internacionais. Os Estados possuem, isto sim, autonomia, consistente em “governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal”.²¹⁰

Deve ser ressaltado que a autonomia dos entes descentralizados engloba a autonomia política, administrativa e financeira. Dessa forma, já na Constituição, há a delimitação dos poderes do Estado-membro. Em um sentido *lato*, a autonomia política pode englobar inclusive os poderes de obtenção de receitas e de auto-organização. Em seu sentido *strictu*, diz respeito à competência para legislar, dando origem a normas relativas a matérias previstas na Constituição. A autonomia administrativa consiste no poder de se auto-organizar, criando órgãos, meios e formas para cumprir as tarefas atribuídas pelo Constituinte. Como autonomia financeira, entende-se a existência de recursos próprios e constitucionalmente assegurados ao ente descentralizado. De fato, a disposição de fontes de recursos suficientes que independam de interferência da União é característica fundamental do Estado Federal. Conforme destaca Maurício Conti, é possível assegurar autonomia financeira através da “atribuição de competência para a instituição de tributos” e por meio de “transferências intergovernamentais asseguradas pelo texto constitucional, com cláusulas que assegurem o fiel cumprimento deste dispositivo.”²¹¹ É importante considerar, entretanto, que a razão determinante do modelo adotado para distribuição de rendas é política. Logo, é a partir do modelo de federalismo político que se desdobrará o federalismo financeiro.²¹² Contudo, a autonomia financeira não é

²⁰⁸ MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 308.

²⁰⁹ No Brasil, tendo em vista o disposto na Constituição Federal de 1988, também os Municípios fazem parte da estrutura político-administrativa da Federação. Trata-se de particularidade que gerou diversas discussões, que não serão tratadas aqui, uma vez que ultrapassam o objeto deste trabalho.

²¹⁰ SILVA, 1996, p. 102.

²¹¹ CONTI, 2001, p. 15-16.

²¹² DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 70.

um fim em si mesmo. Busca unicamente viabilizar os fundamentos e objetivos perseguidos pela Constituição.²¹³

Dessa forma, a autonomia tem como característica a existência de órgãos governamentais próprios e a titularidade de competências exclusivas. O cerne do Estado federal é exatamente essa repartição de competências, levando a uma estrutura estatal complexa, com aspectos unitário e federativo.²¹⁴ Salienta o autor:

É unitário, enquanto possui um único território que, embora dividido entre os Estados-membros, está submetido ao poder da União no exercício da competência federal, e ainda uma só população, formando um único corpo nacional, enquanto regida pela constituição e legislação federais. É federativo (associativo), enquanto cabe aos Estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais (especialmente no Senado Federal, que se compõe de representantes dos Estados, art. 46 da Constituição, e também pela participação das Assembléias Legislativas estaduais no processo de formação das emendas constitucionais, art. 60, III) e enquanto lhes é conferida competência para dispor sobre as matérias que lhes reserva a Constituição Federal, com incidência nos respectivos territórios e populações. Com isso, constituem-se no Estado federal duas esferas governamentais sobre a mesma população e o mesmo território: a da União e a de cada Estado-membro. No Brasil, ainda há a esfera governamental dos Municípios.²¹⁵

Efetivamente, a Federação é a forma de Estado em que há uma repartição do poder político em função do território, com objetivo, entre outros, de conferir maior eficiência à provisão de bens e de serviços públicos. Opõe-se à forma unitária, na qual se verifica unidade de poder sobre o território, pessoas e bens.²¹⁶

A participação do Estado-membro na formação da vontade federal é uma das características da Federação. Igualmente, a repartição de competência, em que cada um dos componentes tem sua órbita de ação, é elemento essencial à definição jurídica de Federação.²¹⁷ Nesse caso, deve ser lembrado que cabe às Cortes Constitucionais a garantia do equilíbrio entre competências nacionais e dos Estados-membros, corrigindo eventuais exorbitâncias cometidas.²¹⁸

²¹³ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 146.

²¹⁴ SILVA, 1996, p. 102.

²¹⁵ SILVA, 1996, p. 103.

²¹⁶ Todavia, não se pode olvidar a dificuldade, em certos casos, da distinção entre o Estado federal e o Estado unitário descentralizado, o que, porém, não é objeto desse estudo.

²¹⁷ BARACHO, 1986, p. 25.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 33.

A autonomia do Estado-membro pode ser entendida como a capacidade para editar normas que digam respeito ao ordenamento jurídico dos entes públicos. Diz respeito à pluralidade de ordenamentos, permitindo a cada membro da Federação um certo grau de independência que permita a gestão de seus compromissos. Contudo, essa autonomia é controlada, não sob o aspecto da oportunidade política, mas sim do respeito aos limites traçados na Carta Maior, o que acarreta a análise da constitucionalidade dos atos do Estado-membro.²¹⁹ De fato, a autonomia consiste em um poder de direito público, não soberano, o qual, por direito próprio, e não por delegação, passa a estabelecer normas jurídicas obrigatórias. Dessa forma, além do poder central, verifica-se um ente subnacional com autonomia legislativa e constitucional.²²⁰ Assim, dada a sobreposição, cada cidadão sujeita-se tanto à Constituição Federal, quanto à Constituição do Estado-membro, sendo, igualmente, destinatário de atos oriundos dos órgãos legislativos, executivos e jurisdicionais das duas esferas (federal e estadual).²²¹

Tema especialmente importante aqui é o das competências. Conforme leciona Jorge Miranda, em grande parte dos Estados federais, há matérias reservadas aos Estados-membros, matérias reservadas à União e matérias concorrentes, relacionadas tanto com competência legislativa, quanto com a competência executiva.²²² O autor português exemplifica:

Há dois sistemas típicos. No federalismo clássico (Estados Unidos, Suíça), procede-se a uma repartição horizontal material: o dualismo de soberania envolve um dualismo legislativo e executivo (o Estado federal faz e executa as suas leis, e o mesmo fazem os Estados federados). No federalismo dito cooperativo (Alemanha), tende-se a uma repartição vertical: o Estado federal legisla ou define as bases gerais da legislação e os Estados federados executam ou desenvolvem as bases gerais.²²³

O Estado Federal pode originar-se por agregação, como ocorreu nos Estados Unidos e na Alemanha, em que houve a união de estruturas já existentes, ou por segregação, como foi o caso do Brasil, em que ocorreu a divisão de uma estrutura única. A doutrina distingue também o modo pelo qual se organizam os Estados federais, citando dois modelos: o de federalismo dual e o de federalismo cooperativo, também chamado de federalismo por integração. O primeiro tem como característica a repartição horizontal do poder, sendo rígida a separação entre poder central e Estados-membros, cada um com poderes exclusivos. Já o federalismo

²¹⁹ Ibidem, p. 51.

²²⁰ Ibidem, p. 84-85

²²¹ MIRANDA, 2002, p. 308.

²²² Ibidem, p. 312.

²²³ Ibidem, p. 312.

cooperativo prevê a divisão de uma mesma matéria em diferentes níveis, entre os diversos entes federativos, atribuindo-lhes competência concorrente. Assim, a um ente pode ser conferido o estabelecimento de normas gerais e a outro, a criação de normas particulares. Ocorre, portanto, uma maior relação entre as unidades da Federação e o poder central. As diferentes esferas interpenetram-se, auxiliando-se e permitindo maior flexibilização, não apenas na repartição de competências, como também na distribuição de recursos.²²⁴ Logo, no federalismo cooperativo, de acordo com o que ensina Luis Roberto Barroso, há uma “ruptura do equilíbrio entre autonomia e participação, com nítida preponderância desta.”²²⁵

Portanto, conforme explica Maurício Conti, o Estado Federal é aquele em que há, ao menos, duas esferas de governo, autonomia das entidades descentralizadas, organização do Estado prevista na Constituição, repartição de competências entre as entidades descentralizadas, participação dessas entidades na formação da vontade nacional e indissolubilidade.²²⁶

1.2.2 O federalismo fiscal no Brasil e o ICMS

Uma vez apresentadas as características essenciais de um Estado federal, passa-se a descrever o modo como se manifesta o federalismo fiscal no Brasil, especialmente em relação ao ICMS.

O Brasil é um Estado Federal cuja formação deu-se por segregação. É possível constatar, então, não ser muito grande a autonomia dos Estados-membros, se comparada com a de outras nações. No campo legislativo, cabe à União a competência privativa para legislar sobre a grande maioria das matérias, conforme previsto no art. 22 da Constituição Federal de 1988. De fato, a organização do Estado brasileiro está disposta a partir do artigo 18 do atual texto constitucional, em que são especificados os bens, a competência funcional e a competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo significativo o poder da União frente aos demais, com uma extensa lista de bens que lhe pertencem (art. 20), competências funcionais (art. 21) e competência legislativa privativa (art. 22). A competência dos Municípios vem prevista no art. 30 da Carta, dizendo respeito aos

²²⁴ CONTI, 2001, p. 20-21.

²²⁵ BARROSO, 1982, p. 143.

²²⁶ CONTI, 2001, p. 10.

assuntos de interesse local. Aos Estados, por sua vez, são reservadas as competências que não lhe sejam vedadas pela Constituição (art. 25, §1º).²²⁷

Com efeito, a repartição de competências no federalismo deve seguir um critério de predominância do interesse, cabendo à União matérias de interesse geral, nacional; aos Estados os assuntos de interesse predominantemente regional e aos Municípios os assuntos de interesse local. A Constituição de 1988 adotou a técnica de enumeração dos poderes da União (art. 21 e 22), com poderes remanescentes aos Estados (art. 25, §1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (art. 30). Combinou, todavia, com essa reserva de campos específicos, possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns com atuações paralelas (art. 23) e matérias concorrentes entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24). Nesse último caso, é possível a disposição sobre o mesmo assunto ou matéria por mais de uma entidade federativa, havendo a primazia da União no que tange à fixação de normas gerais. Há, também, a competência suplementar, que significa o poder de editar normas que desdobrem ou supram omissões de normas gerais.²²⁸

Desse modo, o federalismo brasileiro incorpora tanto técnicas próprias do federalismo dual, quanto do federalismo cooperativo, podendo ser identificada, conforme sustenta Maurício Conti, uma predominância para o aspecto cooperativo em que emergem os instrumentos de transferência intergovernamental.²²⁹

É importante adentrar, portanto, no estudo do federalismo fiscal brasileiro, forma através da qual, sob o ponto de vista financeiro, as esferas de governo relacionam-se. Engloba a análise da organização do Estado, do tipo de Federação adotada, do grau de autonomia de seus membros, das tarefas que lhes são atribuídas e do modo pelo qual serão financiadas.²³⁰

São diversos os fundamentos que levam um Estado a organizar-se de forma federativa. A busca de eficiência alocativa, na medida em que certos bens ou serviços são melhor ofertados por um nível subnacional, enquanto outros o são pelo federal, é um dos motivos para a divisão em diversos níveis de governo. Igualmente critérios históricos e políticos determinam a atribuição de encargos e receitas.²³¹

De fato, é a repartição de receitas um ponto essencial no federalismo, já que assecuratória da independência financeiras dos entes subnacionais, sendo, portanto, alicerce

²²⁷ Ibidem, p. 24.

²²⁸ SILVA, 1996, p. 455 e 457.

²²⁹ CONTI, 2001, p. 24.

²³⁰ Ibidem, p. 24-25. Não será matéria deste trabalho a análise do federalismo fiscal brasileiro com um todo. Com efeito, para fins desse estudo, perpassa-se o tema para ingressar na autonomia estadual e na competência para legislar sobre o ICMS.

²³¹ Ibidem, p. 27.

da autonomia estadual. Podem ser repartidas fontes de receitas, bem como o produto da arrecadação. No caso das fontes de receita, é possível tanto a competência privativa, quanto a competência comum para a instituição de tributos. Relativamente à repartição do produto da arrecadação, cuja autonomia financeira fica resguardada pela garantia de distribuição de uma unidade para outra, aparecem tanto a participação direta na arrecadação de um tributo de competência de outra unidade federativa, quanto a participação indireta, através de fundos formados por recursos que serão distribuídos aos beneficiários, conforme critérios previamente definidos.²³² Assim, a competência privativa dos Estados e Distrito Federal para, nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, é exemplo de fonte de receita. Os 25% do produto da arrecadação desse imposto, pertencente aos Municípios, nos termos do art. 158 da Constituição Federal, são exemplo de participação direta no produto da arrecadação. Já os Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, assim como os Fundos de Financiamento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, previstos no art. 159, inciso I, dizem respeito à participação indireta no produto da arrecadação.

A distribuição de recursos é, assim, muito importante em uma Federação, de modo que o sistema tributário não deve ser justo apenas quanto à relação entre fisco e contribuinte, a fim de transferir adequadamente recursos do particular para o setor público, como também deve ser justo do ponto de vista da distribuição de recursos entre os membros da Federação, o que refletirá, por conseqüência no próprio contribuinte, cidadão e beneficiário último desses valores.²³³

Em realidade, pode-se dizer que o federalismo brasileiro apresenta desequilíbrios tanto verticais, quanto horizontais. Embora a Constituição de 1988 tenha aumentado a disponibilidade de recursos de Estados e Municípios, tanto em relação à arrecadação própria, quanto em relação às transferências, a descentralização dos encargos foi ainda maior, havendo um descompasso entre as demandas e ofertas de serviços públicos e os recursos necessários para seu custeio, o que tem causado consideráveis problemas nas finanças estaduais e

²³² Ibidem, p. 38.

²³³ CONTI, 2001, p. VIII.

municipais, especialmente das grandes cidades, caracterizadas por maior demanda social. É o denominado desequilíbrio vertical.²³⁴

Conforme referem Eugenio Lagemann e Luís Carlos Vitali Bordin, o federalismo fiscal brasileiro é marcado pela superposição de atribuições entre as esferas governamentais, resultando em desperdícios financeiros, indefinição de responsabilidades, fragmentação institucional e falta de controle da ação governamental.²³⁵

Além disso, embora o art. 160 da Constituição tenha vedado a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, por meio de repartição de receitas tributárias, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é importante destacar que, através da Emenda Constitucional n° 29/2000, foi acrescentado parágrafo único ao artigo, permitindo que a União e os Estados condicionem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos,

inclusive de suas autarquias, assim como ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2°, incisos II e III, que tratam da aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde. Da mesma forma, a Emenda Constitucional n° 3/93 já havia permitido a vinculação de receitas próprias, geradas pelos impostos previstos, no texto constitucional, nos artigos 155 (impostos dos Estados e do Distrito Federal) e 156 (impostos dos Municípios), e dos recursos de que tratam os artigos 157, 158 e 159, I, “a” e “b”, e II, para prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Não é possível desconsiderar, nesse tema, a relevância da Lei Complementar n° 101/2000, que estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, trouxe diversas obrigações para União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Entre elas, destaca-se a explicitação, através de seu artigo 11, de que são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação. Reforçou, assim, um dos âmagos do federalismo fiscal brasileiro, que é a competência para instituição de tributos. A lei complementar preocupou-se, também, com a renúncia de receita²³⁶, dispondo em seu art. 14

²³⁴ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 197.

De fato, o que se tem visto a partir da Constituição de 1988 é um aumento significativo da carga tributária, liderado, especialmente, pelos tributos federais não compartilhados, o que vem agravando os desequilíbrios do federalismo brasileiro. (AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Federalismo e reforma tributária: na visão do economista*. *Direito Público*, São Paulo, n. 8, p. 163-172, 2005, p. 164.)

²³⁵ BORDIN; LAGEMANN 1993, p. 21.

²³⁶ No art. 14, § 1°, da Lei Complementar n° 101/2000, o legislador define que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, assim como outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, que implicar renúncia de receita, fica condicionada a diversos requisitos listados na lei, assim como deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro.²³⁷

Por outro lado, a grande desigualdade regional ocasiona o chamado desequilíbrio horizontal. É função do federalismo, porém, servir como instrumento de equidade inter-regional, o que importa a adoção de medidas redistributivas, as quais podem ocorrer através de competência própria para a arrecadação e de sistemas de transferências.²³⁸ De fato, o próprio art. 3º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, arrola como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais. Além disso, não se pode olvidar que o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, impõe à União a uniformidade da tributação em todo o território nacional, admitindo, contudo, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico das diversas regiões brasileiras.²³⁹

Com efeito, a Constituição de 1988 busca combater os desequilíbrios regionais através da desconcentração horizontal de receitas tributárias, realizando-se a distribuição privilegiada de recursos às regiões menos desenvolvidas. Esse sistema é consagrado pelo Fundo de Participação dos Estados, em que aqueles mais desenvolvidos, como São Paulo, recebem menos recursos que Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Todavia, tal mecanismo, embora busque atenuar as desigualdades regionais, acaba criando certo desinteresse dos Estados em relação às receitas tributárias próprias, pois embora tenham arrecadação ruim, receberão transferências constitucionais, podendo induzir à competição fiscal danosa, já que o recebimento de recursos independe do esforço fiscal realizado pelo ente federado. Além disso, é de ressaltar que os problemas em nosso sistema político, tais como fragilidade partidária e eleições proporcionais para a Câmara de Deputados, com os limites mínimo e máximo, previstos no art. 45, § 1º, da Constituição Federal de 1988, propiciam ainda mais conflitos regionais pela defesa dos interesses das entidades subnacionais.²⁴⁰

Deve-se destacar, igualmente, o art. 152 da Carta Magna, que veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, consagrando, assim, a natureza

²³⁷ A Lei Complementar nº 101/2000 representa também uma limitação à autonomia política e financeira dos entes federados, impondo metas de ajuste fiscal, sendo um exemplo da clara tendência de centralização de poderes na órbita federal.

²³⁸ CONTI, 2001, p. 29-31.

²³⁹ ÁVILA, 2004, p. 356.

de mercado integrado da Federação brasileira. Portanto, o sistema de imposição do ICMS nas operações interestaduais, assim como a respectiva alocação de receita ganha importância, pois se traduz em aspecto central da forma como mercadorias e serviços irão circular no interior da Federação, além de configurar-se em forma de transferência de recursos entre Estados-membros.

No que diz com o federalismo fiscal brasileiro, é relevante para o presente trabalho o tratamento dado ao ICMS, imposto sobre o consumo de competência estadual.

A Constituição republicana de 1891 assegurava aos Estados a competência tributária para instituir impostos sobre a exportação, sobre a propriedade territorial e sobre a transmissão de propriedade. Na Constituição de 1934, coube aos Estados os impostos sobre a propriedade territorial rural, a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, consumo de combustíveis, vendas e consignações (antecessor do ICM), exportação de mercadorias, indústrias e profissões e atos emanados de seu Governo, além de taxas sobre serviços diversos. Com a Carta de 1937, os Estados perderam para a União a competência para instituir o imposto sobre consumo de combustíveis. A Constituição de 1946 trouxe modificações nas participações na arrecadação alheia. Todavia, foi a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que reformulou o sistema tributário então vigente. Aos Estados couberam, além da competência comum para instituir taxas e contribuições de melhoria, os impostos sobre transmissão de bens imóveis e operações relativas à circulação de mercadorias. Surgiu, assim, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), em substituição ao anterior imposto sobre vendas e consignações (IVC), já de competência dos Estados-membros. A Constituição de 1967 manteve o ICM sob a competência estadual. Porém, em 1968, com o Ato Complementar nº 40, foi retirada dos Estados a possibilidade de tributação das operações de circulação de mercadorias que dissessem respeito a combustíveis. Dessa forma, o ICM permaneceu como imposto estadual, chegando à Constituição de 1988, oportunidade em que foi substituído pelo ICMS, passando a englobar, além da circulação de mercadorias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Com efeito, o ICMS consiste em imposto de competência dos Estados, sendo instituído por lei estadual. Todavia, conforme determinado pelos artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, está disciplinado através da Lei Complementar nº 87, de 1996, normal geral do ICMS. Relevante referir, ainda, a competência do Senado Federal, nos termos do art. 155, § 2º, incisos IV e V, para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações

²⁴⁰ CAMARGO, 2004, p. 198.

e prestações, interestaduais e de exportação, assim como a faculdade conferida a esse órgão para estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

A Constituição Federal de 1988 previu, também, em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Uma vez que a nova lei não foi editada, permanece em vigor a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que criou o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, organismo responsável pela harmonização da política tributária dos Estados brasileiros, e disciplinou a celebração de convênios entre os Estados. O Conselho é composto por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante do Governo Federal. O processo de decisão está previsto na Lei Complementar, bem como o procedimento de ratificação.²⁴¹

O CONFAZ, portanto, foi concebido como importante instrumento de colaboração e troca de informações dos Fiscos estaduais, bem como mecanismo de contenção da competição fiscal danosa entre os Estados, eis que a concessão de benefício à revelia do Conselho constitui fundamento para sua impugnação judicial. Dessa forma, a importância do órgão é reconhecida pelos Estados, sendo salientado que, se por um lado há perda de liberdade por parte de cada Estado na condução de sua política tributária, por outro, o processo decisório coletivo protege o Estado frente aos grupos de interesses regionais.²⁴²

O atual modelo de ICMS apresenta diversos problemas. Um deles é a complexidade decorrente das diferentes legislações estaduais. Outra questão, sempre lembrada, é a da competição fiscal danosa²⁴³, que gera uma situação de conflito na Federação. Os Estados, exercendo sua autonomia administrativa e financeira e objetivando atrair novos investimentos, passam a conceder incentivos para instalação de empresas em seus territórios. Defendem interesses próprios em prejuízo dos interesses da Federação. Verifica-se, desse modo, uma generalização da competição entre os entes subnacionais pela alocação de investimentos privados, por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, em evidente estratégia não cooperativa dos entes da Federação.²⁴⁴ O ICMS passa a ser usado como instrumento de captação de investimentos, vindo a ser fator determinante na escolha de alocação de recursos pelo agente econômico. Afasta-se do princípio da neutralidade fiscal, tornando-se importante

²⁴¹ BORDIN; LAGEMANN, 1993, p. 11-13.

²⁴² BORDIN; LAGEMANN, 1993, p. 23.

²⁴³ Chamada “guerra fiscal”.

²⁴⁴ CAMARGO, 2004, p. 203-204.

mecanismo através do qual, buscando o desenvolvimento regional, os Estados praticam extrafiscalidade, muitas vezes ao arpejo do CONFAZ.²⁴⁵

Alcides Jorge Costa critica o uso extrafiscal do ICMS, sustentando que esse imposto é absolutamente inadequado para tal fim. Refere que, na maior parte dos benefícios, o incentivo representa um subsídio direto no preço, ofendendo o princípio da livre concorrência. Além disso, argumenta que o fato de um Estado conceder benefício a uma empresa faz com que o seu concorrente, em outro Estado, também pressione as autoridades para que fique nas mesmas condições. Isso, por si só, não gera desenvolvimento, que depende de outros fatores, tendo como resultante que os Estados tenham que dar incentivos cada vez maiores, dada a situação de desigualdade daquele que não ingressar na competição. No médio prazo, acaba revelando-se razoavelmente inócuo para todos, devendo-se atentar para outros fatores, tais como transporte e nível educacional da mão-de-obra.²⁴⁶

Com efeito, embora o desenvolvimento não possa ficar unicamente sob a responsabilidade da União Federal, dado o princípio federativo, não é possível que cada ente tome iniciativas isoladas, ainda que resultem em ganhos individuais, na medida em que elas traduzem danos para toda a nação. Dessa forma, a autonomia dos Estados passa a ser exercida em prejuízo do País, vindo a enfraquecer a Federação.²⁴⁷ Gilberto Bercovici, ao tratar do tema dos incentivos fiscais, esclarece que, tanto no Nordeste quanto na Amazônia, a política de desenvolvimento limitada à captação de investimentos através de incentivos fiscais, veio a favorecer especialmente grandes empresas do Centro-Sul e multinacionais, resultando não só em um efeito concentrador de renda acentuado, como também no fortalecimento da dependência e complementariedade da economia dessas regiões em relação ao centro dinâmico do País.²⁴⁸ Em muitas ocasiões, a concessão de benefícios fiscais é feita de forma indiscriminada, desconsiderando, inclusive, a própria vocação econômica da região, sem planejamento quanto à melhor opção para seu desenvolvimento econômico e social.

²⁴⁵ A competição fiscal danosa, consubstanciada através da concessão de benefícios fiscais sem o atendimento de determinados preceitos legais, tem levado os Estados prejudicados a adotarem certas medidas. Entre elas está a vedação ou restrição ao creditamento do ICMS nas operações de bens e serviços advindos de Estados que concedem benefícios fiscais ao arpejo da lei, sob o argumento de que o imposto destacado no documento fiscal não foi “cobrado” na operação anterior. Em que pese ser positiva a tentativa de impedir a competição fiscal danosa, entende-se que a seara própria seria a impugnação do ato concessivo de benefício no Supremo Tribunal Federal. Assim, evita-se a imposição de injusta sanção que decorreria da conduta individualizada de um Estado (glosa de crédito) contra um contribuinte específico, preservando-se a livre concorrência. Sobre esse tema ver: FUSO, Rafael Correia. Inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos Estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 64, p. 30-39, 2005.

²⁴⁶ COSTA, 1999, p. 138-139.

²⁴⁷ CAMARGO, 2004, p. 203.

²⁴⁸ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 139.

Igualmente, deve-se referir que a competição fiscal danosa entre Estados da Federação é consequência do uso do ICMS como instrumento extrafiscal, resultando em prejuízo à livre concorrência, como já foi destacado.²⁴⁹

A competição fiscal danosa já foi objeto de decisões do Supremo Tribunal Federal, através da impugnação da concessão unilateral de benefícios fiscais do ICMS. Nesses casos, o Tribunal assumiu posição severa na repressão da chamada “guerra fiscal”, declarando a inconstitucionalidade dos atos concessivos.²⁵⁰ No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2376-4, o relator Ministro Maurício Corrêa explicita a questão:

[...]

4. Sabe-se que o ICMS é um tributo de característica nacional e, por isso mesmo, o constituinte federal teve a preocupação de determinar que os Estados-membros obedecessem às linhas mestras da lei complementar federal na instituição de exonerações, revogações ou quaisquer benefícios tributários, evitando, assim, que um Estado prejudicasse a outro, sob o disfarce de sua autonomia.²⁵¹

Percebe-se, dessa forma, que a competição fiscal danosa permanece sendo um problema para a Federação, não por falta de uma posição da Corte Suprema sobre o assunto, mas sim porque a grande maioria dos casos não é levada ao Supremo Tribunal Federal.

²⁴⁹ Ibidem, p. 216-217.

²⁵⁰ Apenas ilustrativamente, refere-se a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal. ADIN 2352-7, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento 19 dez. 2000. DJU 09.03.2001, cuja ementa é a seguinte: “*ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: “guerra fiscal” repelida pelo STF: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g – que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela. 3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, 2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS, como afirmado pelo Tribunal. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que – posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares – acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo.”*

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN 2376-4. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento 15 mar. 2001. DJU 04 maio 2001. Ementa: “*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. GUERRA FISCAL. ISENÇÃO DE ICMS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. CONVÊNIO CELEBRADO PELOS ESTADOS. 1. A liberação de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados-membros e Distrito Federal depende de lei complementar (CF, artigo 155, § 2º, XII, “g”). 2. Ato governamental concessivo de desoneração de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só a sua inconstitucionalidade. Precedentes (ADIMCs 2.736-PR, SYDNEY SANCHES, julgada em 15.02.2001, e 2.353- ES, SEPÚLVEDA PERTENCE, julgada em 19.12.00, inter plures). Medida cautelar deferida.”*

Resta, portanto, o desafio de conciliar, na Federação brasileira, mercado integrado que é, autonomia, interesses regionais e interesses nacionais. A competição intergovernamental hoje existente, que é prejudicial para o todo, deve ser substituída por um sistema planejado de desenvolvimento para cada região, observando-se a vocação econômica e os potenciais já existentes.²⁵² Contudo, em razão do princípio de neutralidade fiscal que deve orientar o ICMS, a proposta de desenvolvimento não deve basear-se em sua utilização extrafiscal.

Além disso, devido à característica ainda pouco cooperativa do federalismo brasileiro, é indispensável o papel que certas instituições, tais como o Supremo Tribunal Federal, o Senado Federal e, no caso do ICMS, o CONFAZ, terão que exercer para a harmonização dos conflitos existentes.

Portanto, as características do federalismo fiscal brasileiro fazem concluir que, quanto à tributação das operações interestaduais, é necessária a opção por um sistema que busque, ao mesmo tempo, reduzir a competição fiscal danosa entre Estados, bem como que sirva para uma redistribuição de receitas entre os entes da Federação, a fim de amenizar as desigualdades regionais, fortalecendo, portanto, os laços federativos.

Todavia, antes de optar-se por um sistema de tributação de operações interestaduais apropriado, é impositivo analisarem-se as mudanças propostas para o ICMS.

1.2.3 As propostas de alteração no ICMS

Efetivamente, a atual situação da tributação sobre o consumo no Brasil permite diversas distorções. Dessa forma, surgem propostas de alteração do sistema tributário – muitas, inclusive, sinalizando para a adoção de um tributo mais aos moldes do IVA.

Objetiva-se, como isso, alcançar maior neutralidade fiscal, para que a tributação não se torne obstáculo aos fluxos comerciais, deixando, assim, de ser fator de influência nas decisões de investimento e de organização empresarial.²⁵³ Pretende-se, portanto, atingir o ponto ótimo

²⁵² CAMARGO, 2004, p. 219.

²⁵³ BORDIN, Luís Carlos Vitali. *O ICMS e a harmonização fiscal no Mercosul*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005b.

de tributação, que permita dar maior efetividade ao exercício da cidadania, sem perturbar a atividade econômica.²⁵⁴

Com efeito, uma reforma tributária passa pelo equacionamento de três tipos de conflitos: a) entre os interesses do Setor Público – que deseja maior receita – e do Setor Privado – que almeja redução do impacto da tributação; b) entre os diferentes entes tributantes – União, Estados e Municípios – que buscam maiores fatias da carga tributária; e c) entre as Regiões em um mesmo nível de governo – o que passa pela solução da competição fiscal danosa e pelo opção acerca do sistema impositivo do ICMS nas operações interestaduais.²⁵⁵

Busca-se, desse modo, a simplificação do sistema tributário, o equilíbrio federativo, a harmonização tributária interna – para eliminação da competição fiscal danosa entre Estados – a neutralidade fiscal e o conseqüente estímulo ao crescimento econômico.²⁵⁶

Todavia, qualquer alteração passa pela questão da autonomia dos Estados, devendo-se ter presente que, na tensão entre neutralidade fiscal e autonomia, é preciso proceder à devida ponderação e hierarquização axiológica, a fim de encontrar-se a solução para os conflitos federativos relativos ao ICMS.

Com efeito, a autonomia não pode impedir uma reforma que reflita o caráter nacional próprio deste imposto, uma vez que ele incide sobre o consumo realizado no interior de uma Federação. Ademais, o grau de autonomia hoje existente dá origem à perda de receita em razão da competição fiscal danosa, induzindo também a uma gama de operações que levam a fraudes e simulações relativas a operações interestaduais. Igualmente é responsável por um número elevado de alíquotas, combinadas com bases de cálculo reduzidas e outros benefícios, os quais, previstos em 27 legislações diferentes, são responsáveis pela complexidade da tributação do ICMS. Deve-se considerar, ainda, que esses são fatores que reduzem a arrecadação. Logo, a adoção de medidas que objetivassem combatê-los poderia resultar no incremento da receita dos Estados, diminuindo a dependência hoje existente em relação aos repasses da União Federal.

Assim, o princípio federativo não deve ser invocado para impedir o aperfeiçoamento do sistema tributário e da distribuição de encargos públicos. Entretanto, a preocupação com a autonomia estadual, especialmente financeira, é uma realidade para a qual não se pode negar atenção. Ou seja, ao defrontar-se com os limites ao poder de reforma, é imprescindível atentar

²⁵⁴ WEISS, Fernando Lemme. *Justiça tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a reforma tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 2.

²⁵⁵ BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005a.

para o fato de que o objetivo das chamadas “cláusulas pétreas” é impedir a eliminação dos elementos essenciais da Constituição²⁵⁷, não sendo vedada a limitação de alguns direitos, desde que preservado seu núcleo essencial.

Victor Uckmar destaca que a questão da distribuição de poderes em matéria de tributos é bastante complicada, na medida em que a efetiva autonomia estadual exige o poder de arrecadar necessário para enfrentar as demandas financeiras da entidade.²⁵⁸ Relevante discutir, então, se basta ter a possibilidade de arrecadação suficiente ou seria necessária para a manutenção da autonomia estadual também a competência tributária.

De fato, o federalismo fiscal desenhado pelo constituinte originário previu como fonte de recursos dos Estados-membros a competência privativa para a instituição de impostos, entre eles o ICMS. Ademais, não se pode olvidar a dificuldade histórica das relações entre Estados e União no Brasil, marcados pelo desequilíbrio vertical. Logo, entende-se que, na Federação brasileira, a autonomia assegurada pela Constituição depende não só da arrecadação suficiente, mas também de competência tributária própria. Porém não há como se negar a necessidade de alterações, a fim de que nosso maior imposto sobre o consumo venha a cumprir, em maior plenitude, com os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal. Haverá que se fazer, assim, a devida ponderação relativamente ao princípio federativo, podendo vir a ser necessária a limitação da autonomia estadual para legislar sobre o ICMS como forma de alcançar-se, ao final, o fortalecimento da própria Federação.

Tendo em vista a disciplina do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal, a reforma fiscal no Brasil passa pela necessidade de reforma constitucional. Nessa matéria, existem inúmeras propostas de emenda constitucional em tramitação no Congresso Nacional.

A Proposta de Emenda Constitucional nº 175, encaminhada pelo Governo Federal em 1995, contemplava, entre diversas outras alterações, a criação de um novo ICMS, compartilhado entre a União e os Estados, em substituição aos atuais ICMS e IPI. Tal imposto seria instituído pela União, com administração, arrecadação e fiscalização compartilhada pela União, Estados e Distrito Federal. Tinha-se, assim, a reunião das bases tributárias do IPI e do ICMS, fazendo incidir sobre essa base duas alíquotas: uma federal e outra estadual. Guardaria a característica da não-cumulatividade, porém sem comunicação entre os créditos fiscais da União e dos Estados. Seria cobrado por meio de guias de arrecadação distintas. Lei federal

²⁵⁶ BORDIN, Luís Carlos Vitali. *Reforma tributária: uma proposta alternativa*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005c.

²⁵⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 387.

²⁵⁸ UCKMAR, 1999, p. 107.

fixaria as alíquotas federais, e o Senado Federal fixaria as alíquotas estaduais.²⁵⁹ Quanto às operações interestaduais, propunha o uso da tributação federal como forma de travessia do imposto.

A proposta do Governo Federal extinguiu, também, o Confaz (Conselho de Política Fazendária), que possui interessante papel na uniformização da legislação tributária dos Estados,²⁶⁰ nem sempre observado face à “competição fiscal danosa”. Estabelecia a competência da Justiça Estadual para julgamento das ações relativas ao novo ICMS.

Além disso, desonerava todas as exportações, a fim de aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado mundial e, por conseguinte, diminuir o déficit comercial. Desse modo, a PEC n° 175 propunha a adoção, na integralidade, do princípio do destino no comércio exterior.²⁶¹ Todavia, a aprovação da Lei Complementar n° 87/96, “Lei Kandir”, acabou por esvaziar a referida Proposta de Emenda, arrefecendo o entusiasmo do Governo Federal para sua aprovação.²⁶² De fato, a Lei Complementar n° 87/96 veio contemplar vários aspectos da PEC n° 175, tais como exoneração das exportações²⁶³ e amplo creditamento para o ICMS.

Mesmo assim, ainda foram apresentadas propostas emendando a PEC n° 175. A chamada proposta “Pedro Parente” traduzia uma posição técnica do Ministério da Fazenda, baseada, especialmente nos estudos apresentados pelo secretário da Receita Federal, Everardo Maciel. Cuidava de uma reorganização tributária, extinguindo certos tributos e criando outros, buscando a simplificação do sistema e redução de custos. Porém, conclamava que nenhuma esfera de governo, inclusive a União, sofreria redução no montante de recursos que no sistema

²⁵⁹ VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e a unificação do IPI e ICMS, segundo os Estados-membros da Federação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 167-168.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 171.

²⁶¹ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. PEC 41/2003: especificidade, aspectos polêmicos e efeitos. In: MORHY, Lauro (Org.). *Reforma Tributária em questão*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003, p. 128.

²⁶² *Ibidem*, p. 128.

²⁶³ Com efeito, a Lei Complementar n° 87/96, em seu art. 3°, inc. II, estabeleceu que o ICMS não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços, ampliando, assim, a hipótese do texto constitucional que previa a imunidade apenas para os produtos industrializados e semi-elaborados previstos em lei complementar. Criou, todavia, um mecanismo de compensação das perdas de arrecadação. De fato, na redação original da Lei Complementar n° 87/96, havia a previsão de um seguro-receita. Em 2000, o mecanismo de entrega foi substituído, sendo publicada a Lei Complementar n° 102/2000, que deu nova redação à Lei Complementar n° 87/96, atribuindo, nos exercícios de 2000/2002, valores totais fixos a serem entregues aos Estados, de acordo com coeficientes individuais. Todavia, houve nova modificação no sistema de entrega de recursos, o que ocasionou uma drástica queda na compensação das perdas, a partir de 2003. De fato, a Lei Complementar n° 115/02 estabeleceu a regra atualmente em vigor. Restou definido que os valores a serem entregues aos Estados, nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, seriam aqueles que fossem consignados sob esse título nas

então vigente lhe coubesse, estando, portanto, direcionada à produção de receitas equivalentes à carga tributária já existente.²⁶⁴ O cerne da proposta consistia na reformulação do sistema tributário, especialmente dos tributos sobre o consumo, com a criação de um IVA federal, incidindo sobre bens e serviços, com alíquota única e inferior às do ICMS de então. Criava também o imposto sobre vendas a varejo, incidente sobre mercadorias e de competência estadual e o imposto sobre serviços, de competência municipal, com alíquota única por Estado ou Município, uniforme sobre todos os produtos. Previa, igualmente, a criação de um *excise tax*, de competência estadual, a tributar as vendas a consumidor final sobre certos bens, tais como bebidas, fumo, telecomunicações, energia e combustível. Extinguia, portanto, com os atuais IPI, ICMS e ISS.²⁶⁵ Todavia, a redação proposta por esse estudo não prevaleceu, tendo retornado a idéia de um ICMS compartilhado entre União e Estados, que foi objeto de outras emendas.²⁶⁶

Com efeito, a PEC nº 175 recebeu grandes críticas, por haver o entendimento de que a adoção de um ICMS compartilhado representaria, além do fim da competência legislativa dos Estados, a total ingerência da União nas receitas estaduais, havendo conseqüente diminuição de recursos para financiamento de programas dos governos estaduais.²⁶⁷

Em 2001, entretanto, o Governo Federal encaminhou nova Proposta de Emenda Constitucional para alteração do Sistema Tributário Nacional, recebendo o nº 383. Na nova proposta, o Governo Federal admitia que, embora ainda entendesse que os argumentos técnicos para a instituição de um IVA federal fossem grandes, existia um modelo de federalismo fiscal no Brasil, tendo como base a tributação do consumo pelo ente estadual. Assim, a alteração desse modelo implicaria uma profunda alteração do federalismo fiscal brasileiro, cujos custos, especialmente políticos, superariam os benefícios de ordem técnica. Por isso, a reforma abdicava da criação de um IVA federal e propunha a reestruturação do ICMS, corrigindo imperfeições, através do estabelecimento de alíquotas uniformes por classes de produtos ou serviços, limitação do número de alíquotas, fixação de alíquotas por classe, pelo Senado Federal, em projeto de resolução de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores dos Estados e do Distrito Federal. Igualmente, vedava a concessão de isenção, redução de base de cálculo ou qualquer outra

Leis Orçamentárias Anuais da União, tendo ocorrido profunda redução nos valores entregues aos Estados. Esse mecanismo tem sido objeto de fortes discussões entre os Estados e a União Federal.

²⁶⁴ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma tributária: Mercosul e União Européia*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 134-135.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 135.

²⁶⁶ CÂMARA dos Deputados. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2002.

²⁶⁷ VIEIRA, 1998, p. 176.

forma de benefício fiscal. Previa o disciplinamento do ICMS segundo lei complementar da União e obrigatoriedade de regulamento único, aprovado pelo órgão integrado por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma autônoma.²⁶⁸

Assim, a PEC n° 383, ao mesmo tempo em que mantinha o imposto sob a competência estadual, não alterava a divisão de receitas, nem o sistema de imposição nas operações interestaduais. Objetivava assegurar caráter nacional ao ICMS, o que, por consequência, simplificaria o sistema e diminuiria a competição fiscal danosa entre Estados. Contudo, trazia profundas limitações à autonomia estadual.

Em 2003, tendo em vista que o tema da reforma tributária permanecia recorrente nos debates nacionais, o Governo Federal encaminhou nova Proposta de Emenda Constitucional para alteração do Sistema Tributário Nacional. No Ofício E.M.I. n° 84/MF/C.Civil, que acompanha o texto da PEC n° 41/2003, o Governo enfatizava estar encaminhando a proposta de reforma, mantendo a arrecadação nas três esferas de governo, a fim de fortalecer a Federação. No entanto, tendo em vista a grande complexidade da legislação do ICMS, decorrentes das 27 diferentes legislações estaduais, bem como da diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, que trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e a fiscalização do imposto, gerando desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos, propunham, uma vez mantida a competência estadual do tributo, a uniformização das legislações, com regulação do imposto exclusivamente por normas de caráter nacional. Desse modo, o ICMS seria regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, ficando vedada a adoção de norma estadual autônoma. Igualmente, a proposta previa a uniformização das alíquotas do imposto, em um número máximo de cinco, cabendo, ao Senado Federal, o estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota e, ao órgão colegiado dos Estados, a definição das mercadorias, bens ou serviços sujeitas a cada alíquota. Apontava, também, para a seletividade do ICMS, propondo a aplicação da menor alíquota para as operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade, conforme definição em lei complementar. Determinava, ainda, que o ICMS não seria objeto de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal ou financeiro que implicasse sua redução, admitindo exceção

²⁶⁸ CÂMARA, 2002.

apenas para atendimento ao disposto no art. 170, inciso IX (tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte). Alterava, igualmente, a tributação das operações interestaduais.

Buscava, portanto, atenuar a competição fiscal danosa entre os Estados, em que os entes Federados, a fim de incentivar investimentos produtivos em seus territórios, ao arrepio da Lei Complementar n° 24/75, diminuem sua arrecadação, causando prejuízos ao Erário.²⁶⁹ Deve-se atentar, contudo, para o fato de que as atuais concessões ainda surtiriam efeitos por determinado tempo.

A Proposta de Emenda previa, ainda, a destinação de parte dos recursos do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para um fundo nacional de desenvolvimento regional, cujos recursos seriam aplicados na realização de uma política voltada ao crescimento de regiões ou zonas menos desenvolvidas do País. Buscava promover, portanto, o desenvolvimento integrado e sustentado e a redução das desigualdades regionais, propiciando um novo equacionamento das vantagens comparativas para a efetivação de investimentos na produção. Visava, desse modo, a apresentar alternativas para a realização do equilíbrio regional, eliminando a competição fiscal danosa entre Estados.²⁷⁰

Após diversos debates no Congresso Nacional, a parte que dizia respeito ao ICMS foi retirada, sofrendo modificações e dando origem a outra Proposta de Emenda Constitucional. Dessa forma, a Emenda Constitucional n° 42/2003 não introduziu mudanças no ICMS, exceto a constitucionalização do princípio do destino nas exportações.²⁷¹

Com efeito, a atual PEC n° 285/2004²⁷² mantém as substantivas alterações no ICMS propostas pelo Governo Federal na PEC n° 41/03, quanto à uniformização do imposto. Assim, permanece a competência estadual, que se restringe, porém, ao estabelecimento da exigência do tributo na forma disciplinada pela lei complementar. Propõe a uniformização das legislações, com regulação exclusivamente por normas de caráter nacional, sendo vedada a adoção de norma estadual autônoma. Determina a uniformização das alíquotas do imposto,

²⁶⁹ ARZUA, Heron; BARATTO, Gedalva. O ICMS na reforma tributária: as operações interestaduais – PEC 41/2003, na versão original enviada ao Congresso Nacional pelo Executivo Federal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 360-366, 2003, p. 360.

²⁷⁰ DELGADO, José Augusto. Reforma tributária e os seus reflexos nos Estados. *Interesse Público*, Porto Alegre n. 32, p. 13-79, 2005, p. 32.

²⁷¹ De fato, com a Emenda Constitucional n° 42/03, a desoneração das exportações, já feita pela Lei Complementar n° 87/96, restou consagrada no texto constitucional. A polêmica discussão acerca das perdas de arrecadação sofridas pelos Estados permanece ainda sendo fonte de atrito entre União e Estados. Com efeito, no art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficou estabelecido que a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados. Assim, enquanto não elaborada a lei complementar referida no *caput* do artigo, ficou mantido o sistema previsto na Lei Complementar n° 87/96 e suas alterações.

²⁷² Esta Proposta de Emenda Constitucional é um desmembramento da PEC 255/04, que é parte desmembrada referente a PEC 288/04, esta última originada da PEC 41/03. (CÂMARA, 2005.)

que serão em número máximo de cinco, estabelecidas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros. Um órgão colegiado, integrado por representante de cada Estado, do Distrito Federal e da União, definirá a quais mercadorias, bens e serviços serão aplicadas tais alíquotas, devendo essa definição ser aprovada também por resolução do Senado Federal. Esse mesmo órgão colegiado deverá editar a regulamentação única do ICMS. A Proposta de Emenda Constitucional estabelece também, como regra, a vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros. Observando a seletividade e buscando reduzir a regressividade de sua incidência, a PEC n° 285 prevê a aplicação da menor alíquota para as operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade.

Salienta-se, no entanto, que, em razão de sua matéria, a PEC n° 285, tal qual a anterior PEC n° 41, é bastante controvertida. De fato, na medida em que esvazia a competência legislativa dos Estados, vedando norma autônoma estadual, bem como limita o número de alíquotas, pode ser vislumbrada a inconstitucionalidade da proposta, em razão da limitação da autonomia estadual, o que levaria à quebra do princípio federativo. Igualmente, nos termos da proposta, não caberá mais ao Poder Legislativo estadual a disciplina do imposto cobrado de seus cidadãos. Assim, visualizando ofensa tanto ao princípio da reserva legal, quanto ao pacto federativo e separação de poderes, é significativo o número daqueles que consideram inconstitucional a Proposta de Emenda. Além disso, a proposta sofre críticas no sentido de que a uniformização das alíquotas acarretaria, em um primeiro momento, um aumento da carga tributária.²⁷³

É possível argumentar, porém, que a disciplina do imposto será feita por lei complementar, votada no Congresso Nacional, em que participam os representantes dos Estados. Ademais as alíquotas serão fixadas por resolução do Senado Federal, órgão que representa os Estados-membros na formação da vontade federal. Igualmente, ao manter o ICMS sob competência estadual, a proposta preserva uma significativa fonte de receita direta dos Estados, contribuindo, portanto, para sua autonomia financeira. Se por um lado limita a autonomia para legislar sobre o imposto, por outro permite que a exação venha a atender ao princípio da neutralidade fiscal. Buscando eliminar a competição fiscal danosa entre os

²⁷³ Pela inconstitucionalidade da proposta de alteração do ICMS: VOLKWEISS, Roque Joaquim. ICMS: origem e destino (harmonização legislativa nacional). *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 26, p. 137-143, 2004, p. 141.

Estados, determina que o imposto não será objeto de qualquer benefício fiscal ou financeiro, reduzindo expressivamente a utilização extrafiscal do ICMS, atendendo, assim, ao princípio da neutralidade fiscal, para o qual foi idealizado. Caberá aos Estados, portanto, em cooperação com a União e os Municípios, a apresentação de políticas de desenvolvimento, diversas da atual utilização extrafiscal do ICMS, realizando atividades de fomento a fim de reduzir as desigualdades regionais ou setoriais.

Quanto à polêmica perda da autonomia estadual, resultante da proibição de legislar sobre o ICMS, prevista na PEC n° 41, é importante referir o entendimento de Eugenio Lagemann e Luis Carlos Vitali Bordin. Com efeito, os autores esclarecem que o ICMS já é regulado por uma lei nacional, qual seja a Lei Complementar n° 87/96, que prevê as normas gerais do tributo para todo o País. Destacam, por oportuno, que as leis estaduais apenas complementam a lei nacional, limitando-se a reproduzir, em grande parte, as linhas definidas no texto nacional. Desse modo, a lei estadual tem como objeto, basicamente, especificidades regionais que não afetam a harmonização e a padronização do tributo. Ressaltam, desse modo, que são as leis específicas, que veiculam benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, as responsáveis pela competição fiscal danosa. Portanto, sustentam que a centralização legislativa prevista na Proposta de Emenda Constitucional é uma reação desproporcional ao problema federativo, já que as imperfeições do sistema vigente poderiam ser corrigidos sem que fosse sacrificada a autonomia legislativa em matéria tributária. O ICMS nacionalmente harmonizado seria alcançado através de alterações constitucionais que definissem a forma de realização de política tributária, assim como as penalidades aos Estados infratores.²⁷⁴ Os autores explicitam:

O formato deste ICMS aprimorado continuaria contendo uma legislação nacional (lei complementar) que definiria as normas gerais do imposto, nos moldes da atual Lei Kandir. Ela seria apenas ampliada para possibilitar uma maior padronização entre os estados. Permaneceriam, ainda, as leis e atos normativos estaduais, garantindo aos estados autonomia para disciplinar aspectos, situações e institutos tributários de natureza local e que não colocassem em risco a harmonização nacional do imposto. Entre as peculiaridades locais estão, por exemplo, a concessão de 'diferimento' a produtores rurais, a ampliação provisória de prazos de recolhimento, dentro dos limites estabelecidos pelo órgão harmonizador, a formulação de institutos simplificados na sistemática de apuração do imposto para micro e pequenas empresas. Diversas são, pois, as situações de caráter regional sem influência maior na alocação de investimentos privados e sem repercussão

²⁷⁴ LAGEMANN; BORDIN, 2003, p.133.

na harmonização tributária estadual, mas muito importantes para um funcionamento mais adequado da administração tributária.²⁷⁵

Por conseguinte, a harmonização nacional do ICMS, necessária para solução de problemas tais como diversidade expressiva de alíquotas e competição fiscal danosa, não exige a proibição de norma estadual. Com efeito, mostra-se, inclusive, salutar a possibilidade de regulação de aspectos locais, tais como prazos de recolhimento e formulação de institutos simplificados para apuração do imposto, especialmente no que diz com micro e pequenas empresas. Ou seja, é importante a preservação de uma margem de liberdade para o adequado funcionamento da administração tributária estadual. Assim, as propostas de emenda referidas merecem revisão, a fim de que venham a admitir certo grau de autonomia legislativa estadual, mesmo que restrita. Dá-se maior operacionalização ao imposto, evitando-se o engessamento próprio de uma legislação unificada. Prioriza-se, portanto, a harmonização e não a uniformização.

Dessa forma, as reformas não devem servir, de forma alguma, para a União Federal apoderar-se de mais uma fatia da carga tributária nacional, nem para abalar o princípio federativo. Têm de objetivar, isto sim, a simplificação do sistema e o alcance dos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal. Há de ser desiderato de qualquer reforma, também, a solução de questões federativas, tais como a competição fiscal danosa entre Estados e a tributação de operações interestaduais, a fim de fortalecer o vínculo federativo, diminuindo as desigualdades regionais.

É de transcrever-se a lição de Alcides Jorge Costa sobre o tema, proferida em palestra no XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário:

O Brasil é um mercado comum bastante grande, ou deveria ser. Nós não podemos transformar este mercado comum, enquanto outras regiões do mundo lutam bravamente para ter o seu; não podemos estilhaçá-lo em 27 mercados diferentes; seria uma loucura rematada, em primeiro lugar.

Segundo: num país onde este imposto é estadual, se não houver regras comuns – e o ideal seria mesmo lei federal (ou lei nacional, se se preferir) para regê-lo – se não houver regras comuns, repito, corre-se um risco deste estilhaçamento, cada um cuidando da sua vida.²⁷⁶

Verifica-se, portanto, a necessidade de alteração do ICMS para recondução ao seu papel de imposto sobre o consumo, orientado pelos princípios da justiça fiscal e neutralidade

²⁷⁵ LAGEMANN; BORDIN, 2003, p. 134.

²⁷⁶ COSTA, Alcides Jorge. ICMS: caráter nacional – guerra fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, p. 127-139, 1999, p. 137.

fiscal. Dessa forma, as reformas deverão tornar mais harmônico o ICMS, eliminando sua utilização extrafiscal. Embora represente uma redução na autonomia estadual, entende-se salutar a redução do número de alíquotas, a fim de dar maior simplicidade ao imposto, bem como a sua fixação pelo Senado Federal, órgão que representa os Estados-membros na formação da vontade federal. Consistem em medidas que combaterão a competição fiscal danosa entre os Estados, além de harmonizar o imposto, dando-lhe o caráter nacional necessário para tributação do mercado integrado, que é a Federação. Dessa forma, a proposta de emenda que atender tais demandas será positiva, pois, se limita a autonomia por um lado, fortalece a Federação por outro, atendendo, assim, ao princípio federativo.

Em síntese, nesta primeira parte, foram apresentados os pressupostos teóricos do trabalho, concebendo-se o ordenamento jurídico como um sistema aberto, dotado de ordem e unidade, composto por princípios, regras e valores, topicamente hierarquizados. Adotando-se a interpretação sistemática, elegeu-se a hierarquização axiológica como método para a solução de conflitos. Acolheu-se a argumentação jurídica como forma de justificação das opções do operador do direito, observando os conceitos de consistência, coerência e consequencialismo para as soluções propostas.

Desse modo, compreendida a tributação como ponto de intersecção dos sistemas da Política, Economia e Direito, cujo intercâmbio de informações entre sistemas tem de ser equilibrado, constatou-se que os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal são garantidores de ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário.

O princípio da justiça fiscal outorga ética material à tributação a partir da compreensão do dever fundamental de pagar impostos. Baseia-se na necessária contribuição do indivíduo para o financiamento estatal e preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Determina que a carga tributária seja justamente repartida entre os cidadãos, observando-se a capacidade contributiva de cada um, o que atende a um critério de justiça distributiva. Desse modo, além de dar embasamento à finalidade fiscal do ICMS, justifica a premissa de que a receita dos impostos, cujo bem tributável é o consumo, deva pertencer ao Estado em que tal consumo ocorrer.

O princípio da neutralidade fiscal, que tem como fim a conciliação entre tributação e busca da prosperidade, relaciona-se com a redução da influência exercida pela tributação na decisão dos agentes econômicos e na formação de preços, tendo inspirado a criação dos impostos do tipo IVA, entre eles o ICMS.

De fato, trata-se de imposto sobre o consumo, indireto, plurifásico e não-cumulativo, cujo valor é recuperado pelo agente econômico através do mecanismo de preços, sendo suportado pelo consumidor final. É de competência estadual, seguindo a tradição de seu antecessor o IVC. Embora tenha sido idealizado para atender finalidades fiscais, foi desvirtuado, servindo, hoje, como instrumento de extrafiscalidade, através do qual os Estados-membros influenciam a decisão dos agentes econômicos para investimentos, causando a conhecida competição fiscal danosa.

Com efeito, nossa Federação, na qual a autonomia financeira dos Estados-membros é assegurada, principalmente, pela atribuição da competência privativa para instituição do ICMS, apresenta desequilíbrios tanto verticais, quanto horizontais, sendo preocupantes as desigualdades regionais. Então, é preciso alterar o atual modelo constitucional do ICMS, pois, desvirtuado, não atende mais aos ditames da justiça fiscal e da neutralidade fiscal. Desse modo, a harmonização do maior imposto sobre o consumo, no mercado integrado que é a Federação, aparece como medida necessária para o combate aos conflitos decorrentes da competição fiscal danosa, consagrando a natureza de imposto nacional do ICMS. Assim, a limitação à autonomia legislativa referente ao imposto servirá exatamente para o fortalecimento do federalismo.

Passa-se, então, à segunda parte do trabalho, em que será analisada a tributação das operações interjurisdicionais²⁷⁷ em mercados integrados.

²⁷⁷ São espécies de operações interjurisdicionais as operações interestaduais do ICMS e as intracomunitárias do IVA.

2 TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES INTERJURISDICIONAIS: PRINCÍPIO DA ORIGEM, PRINCÍPIO DO DESTINO E ALOCAÇÃO DE RECEITAS

A primeira parte do trabalho apresentou o sistema jurídico tributário, analisando, sob o ponto de vista do ICMS – maior imposto sobre o consumo no Brasil –, a importância dos princípios da justiça fiscal, da neutralidade fiscal e da adequada relação entre os entes federados autônomos. Esta parte cuidará da aplicação desses conceitos na escolha do modelo de tributação das operações interjurisdicionais.

Primeiramente será apresentada a forma como, na União Européia, são tributadas as operações entre Estados, sujeitas ao IVA. Exsurge, pois, a relevância do processo de integração europeu, que, embora não se trate de Federação, acabou por originar situação semelhante à brasileira. Com efeito, verifica-se, atualmente, na União Européia, um mercado comum em que o grande imposto sobre o consumo é de competência dos Estados-membros. Constata-se, portanto, a necessidade de opção por um modelo de tributação de operações interjurisdicionais, que atenda, não só aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, mas, também, às demandas dos Estados-membros por recursos. Dessa forma, a harmonização européia nessa área, com seus avanços, dúvidas e tropeços, servirá de exemplo para a análise da tributação do ICMS nas operações interestaduais.²⁷⁸

De fato, esse tema é um dos pontos nevrálgicos da proposta de reforma constitucional do ICMS, restando ao constituinte derivado a tarefa de escolher uma forma de tributação das operações interestaduais, capaz de equacionar os princípios de justiça fiscal e de neutralidade fiscal com a autonomia estadual própria do federalismo.

Com efeito, passa a ser de todo oportuno o uso da teoria da argumentação para justificação da escolha por um ou outro critério. Atienza propõe que a teoria da argumentação jurídica passe a dar maior atenção à produção das normas. Sustenta que, objetivando a argumentação jurídica introduzir uma norma cujo desiderato seja racionalizar o uso dos instrumentos jurídicos, deve-se estender esse controle à fase legislativa.²⁷⁹ Por conseguinte, é

²⁷⁸ Destaca-se que não se sugere a implantação do modelo europeu, mas sim a pesquisa de suas características, devido aos pontos em comum entre as duas realidades.

²⁷⁹ Para Atienza o processo de produção de normas jurídicas deve ser compreendido como diversas interações entre elementos diferentes, quais sejam, os redatores, os destinatários, o sistema jurídico, os fins e os valores das normas. Dessa forma, a racionalidade legislativa pode ser observada de vários níveis, cada qual relacionado a um tipo de argumentação. Com efeito, há a racionalidade lingüística, devendo o emissor, que é o redator da lei, transmitir de forma inteligível uma mensagem, a própria lei, ao receptor, que é o destinatário da lei; a racionalidade jurídico-formal, devendo a lei nova integrar-se no sistema jurídico preexistente; a racionalidade pragmática, devendo a conduta dos destinatários observar o que está prescrito na lei; uma

necessário justificar materialmente a escolha por um sistema de tributação das operações interjurisdicionais.

Sabe-se que os tributos podem atingir uma, várias ou todas as fases do circuito produtivo ou comercial, sendo classificados, portanto, de monofásicos ou plurifásicos. Estes últimos, quanto à técnica de aplicação da exação, podem ser cumulativos (incidem em cascata) ou não-cumulativos (permitindo a dedução do valor de tributo cobrado nas fases anteriores).²⁸⁰

Com efeito, tendo em vista que o ICMS é um imposto sobre o consumo, plurifásico e não-cumulativo, deve ser estudada a forma de tributação das operações que ultrapassem as fronteiras do ente tributante.

Assim, os chamados princípios de imposição na origem ou no destino²⁸¹ são princípios de jurisdição tributária, seja no comércio nacional, regional ou internacional.²⁸² De fato, esse problema ocorre na tributação relativa ao comércio exterior, no comércio no interior de um bloco econômico e nas trocas entre Estados de uma mesma Federação, caso a competência para instituição do imposto sobre o consumo seja estadual, como é o caso do ICMS brasileiro.

Dessa forma, para manutenção da harmonia no comércio entre entes tributantes diversos, deve-se evitar tanto a dupla tributação, quanto a não-tributação. Aparece, então, o debate acerca da opção entre o princípio da imposição na origem, salientando a produção, e o princípio da imposição no destino, destacando o consumo.

Tem-se presente que o estudo desses princípios, por tratarem dos limites da soberania fiscal de cada Estado, tocam no tema da territorialidade da norma jurídica tributária. A rigor, a legislação tributária de um Estado vigora nos limites de seu território.²⁸³ Todavia, quando se tratar de operações interjurisdicionais, que tocam duas ordens jurídicas com poder de tributar, passa-se a cuidar da extraterritorialidade da norma tributária, que pode vir a ser aplicada no território de Estado diverso daquele em que ela foi editada. Consta-se, desse modo, uma

racionalidade teleológica, devendo a lei alcançar os fins sociais perseguidos e uma racionalidade ética, devendo os valores que fundamentam a lei ser suscetíveis de justificação ética. (ATIENZA, 2003, p. 213-214).

²⁸⁰ GASSEN, 2004, p. 81-82.

²⁸¹ Também chamados sistemas de imposição ou simplesmente princípio da origem ou princípio do destino.

²⁸² GASSEN, op. cit., p. 83.

²⁸³ Determina o Código Tributário Nacional: “Art. 101: A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo. Art. 102: A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, o do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.” Ou seja, a regra é de que a vigência da lei tributária no espaço observe os limites da pessoa jurídica responsável por sua edição. Contudo, o extravasamento das fronteiras pode ocorrer por ato próprio das partes interessadas ou por dispositivo do CTN ou de outra norma geral expedida pela União. Normalmente, os convênios interestaduais

vigência espacial ampliada da norma. Busca-se, assim, proteger e conciliar os interesses das duas ordens jurídicas envolvidas.²⁸⁴

A respeito da pluritributação²⁸⁵ no plano internacional, Heleno Tôrres explica que se trata de fenômeno relativo à aplicação das normas tributárias no espaço. Desse modo, a existência de soberanias fiscais diferentes, concorrendo para a tributação de um mesmo fato impositivo é de extrema relevância para delimitação do que consiste a pluritributação, conceituada pelo autor como sendo “o concurso de pretensões impositivas praticadas por dois ou mais estados, contra um mesmo sujeito passivo, mediante atos de liquidação de créditos tributários decorrentes da aplicação de tributos materialmente semelhantes em vista de uma mesma fastispécie.”²⁸⁶

Surgem duas questões: o âmbito de incidência da norma, ou seja, saber se pode abranger pessoas, coisas e fatos situados em outro Estado, e o âmbito de eficácia, possibilidade da norma ser coercitivamente aplicada em outro território.²⁸⁷ O problema acerca do âmbito de incidência é resolvido pelo Direito de Conflitos em sentido estrito; o da eficácia, pela competência internacional e pela relevância de atos públicos estrangeiros.²⁸⁸

Nesse caso, o elemento de conexão é um instrumento central na estrutura da norma de conflito. Consiste no liame que une um fato a um sistema jurídico, podendo ser chamado de sede jurídica da situação ou relação.²⁸⁹ De fato, Alberto Xavier sustenta que o conceito de elemento de conexão, utilizado pela teoria geral do Direito de Conflitos, deve também ser aplicado ao Direito Tributário Internacional.²⁹⁰

Portanto, a questão que surge, em relação aos impostos indiretos sobre o consumo, quanto a fatos tributáveis conectados a mais de uma ordem jurídica, é resolvida pela adoção de um dos princípios, mediante a imposição tributária no destino ou na origem²⁹¹.

tratam de fiscalização e controle da cobrança de impostos através de informações cadastrais, etc. (CORRÊA, Sergio Feltrin. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 442.)

²⁸⁴ GASSEN, 2004, p. 94.

²⁸⁵ De fato, a pluritributação é gênero do qual a dupla tributação é espécie.

²⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário. O imposto de importação e seus tratados*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 985 e p. 992.

²⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p 5-6.

²⁸⁸ *Ibidem*, p 8.

²⁸⁹ Sobre elemento de conexão ver STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2000, p. 352-353, e DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 261.

²⁹⁰ XAVIER, op. cit, p. 217.

²⁹¹ *Ibidem*, p. 229

A aplicação desses princípios está diretamente relacionada com os problemas de dupla tributação, evasão fiscal e concorrência tributária. A dupla tributação ocorre quando, no comércio entre Estados, tanto o Estado de produção quanto o de consumo tributam a operação. Há, portanto, dois requisitos para sua caracterização: identidade de fato e pluralidade de normas. A evasão é exatamente o contrário. A operação não é tributada por qualquer dos Estados envolvidos. Daí que se um Estado optar por um princípio jurisdicional, o outro tem de, em contrapartida, observado o comum acordo, adotar o mesmo.²⁹²

A imposição no destino tem como característica a tributação da operação interjurisdicional no local de consumo da mercadoria ou serviço. Relativamente ao comércio internacional, consiste na tributação das importações e exoneração das exportações.²⁹³ Ou seja, as mercadorias devem sair do Estado de origem sem carga fiscal, sendo tributadas no Estado importador.²⁹⁴ O exportador retira do preço do seu produto o valor do imposto. Assim, a operação de exportação é exonerada, permitindo, ainda, a recuperação da exação que afeta os custos do produtor.²⁹⁵

Com efeito, o tributo recolhido nas operações anteriores será devolvido pelo Estado de origem, a fim de que os bens ingressem no Estado de destino livres de impostos, garantindo, dessa forma, igualdade de condições com os bens lá produzidos.²⁹⁶ A devolução pode ser feita através de diversos mecanismos. São exemplos a restituição em dinheiro, manutenção de créditos, compensação com outros tributos, entre outros mecanismos adotados pelos Estados.²⁹⁷ Entretanto, tal sistemática exige que, no país de origem, os bens sejam gravados com impostos cuja estrutura permita apurar o montante a ser reembolsado. Nesse caso, os impostos monofásicos e os plurifásicos não-cumulativos sobre o valor agregado são os mais apropriados.²⁹⁸

Paralelamente, o país de destino do produto irá aplicar a carga tributária vigente dentro de seu território, de maneira a que o valor do tributo inserido no preço final seja o mesmo, tanto para produtos produzidos internamente, quanto para as importações. Repassa-se, assim,

²⁹² GASSEN, 2004, p.148.

²⁹³ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 165.

²⁹⁴ CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia: as dificuldades do processo de harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.) *Reforma tributária e Mercosul*, Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 222-223.

²⁹⁵ FERNANDES, op. cit., 1999, p. 184.

²⁹⁶ DERZI, 1998, p. 122.

²⁹⁷ AMARAL, 2000, p. 29.

²⁹⁸ MAZZ, Addy. *La integración económica y la tributación*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001, p. 34. Na obra, há a referência que mesmo na sistemática do IVA pode haver distorções, apresentando como exemplo uma exoneração no meio do circuito produtivo.

o encargo impositivo ao consumidor final.²⁹⁹ Esse pagará o mesmo valor de imposto indireto incluído no preço, seja o bem produzido no país ou no exterior.

De fato, a tributação no destino consiste em regra geral adotada na exportação, na medida em que a carga tributária acarreta aumento do preço do produto, prejudicando sua competitividade no comércio internacional.³⁰⁰

Dessa forma, a imposição no destino não interfere no fluxo comercial internacional. Evita a dupla tributação, garante a concorrência e faz com que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as nacionais. Por isso, a doutrina argumenta que o “princípio da tributação no destino” e o da “não-discriminação em razão da nacionalidade” estão relacionados.³⁰¹

Todavia, há situações em que o Estado do destino impõe tributos compensatórios mais gravosos do que os incidentes sobre os nacionais, ou então, o Estado de origem oferece como reembolso do tributo valores superiores aos impostos já agregados à mercadoria exportada. Esses mecanismos, objetivando, por um lado, proteger o mercado interno, e, por outro, incentivar as exportações, criam disparidades no comércio internacional. Eis por que a correção dessas distorções vem sendo objeto de acordos internacionais relativos à liberalização do comércio entre as Nações.³⁰²

Tratando-se de imposto sobre o consumo, a atenção ao princípio da justiça fiscal determina que o produto de sua arrecadação pertença ao Estado de destino. Ou seja, nos impostos indiretos, o verdadeiro contribuinte é o consumidor, chamado sujeito passivo econômico ou de fato. Assim, é justo que a receita desses impostos fique com o Estado em que os bens são consumidos.³⁰³

Contudo, esse sistema impositivo demanda fronteiras e controles alfandegários, devido aos ajustes fiscais necessários, que são de duas espécies.³⁰⁴ Um, na exportação, em que deve ocorrer a exata restituição da carga fiscal contida no produto, pois haverá subsídio à exportação na hipótese de restituição superior. Outro, no país importador, fazendo-se incidir

²⁹⁹ FERNANDES, 1999, p. 184.

³⁰⁰ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. O Mercosul e o imposto sobre o valor agregado (IVA); uma proposta para ajustes na tributação do consumo no Brasil. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 8, p. 174-182. 1994, p. 178.

³⁰¹ XAVIER, 2000, p. 231.

³⁰² *Ibidem*.

³⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 5, p. 88-92, 1993, p. 89-90.

³⁰⁴ FERNANDES, op. cit., p. 165.

sobre as mercadorias importadas o mesmo imposto que é cobrado das similares nacionais, pois, se superior, atuará como direito aduaneiro, tendo função protetora.³⁰⁵

Como visto, na imposição no destino, há separação dos sistemas fiscais, inexistindo integração no exercício tributário dos Estados.³⁰⁶ Mantém-se, porém, a autonomia fiscal dos países, o que autoriza maior liberdade, principalmente, para a escolha das alíquotas aplicáveis.³⁰⁷

Em razão desses motivos, a tributação no destino é a escolhida para as operações de comércio exterior.

Já a imposição na origem consiste na tributação no local de produção do bem ou serviço.³⁰⁸

No que diz respeito ao comércio exterior, as exportações são tributadas e as importações exoneradas.³⁰⁹ Ou seja, as mercadorias sofrem incidência do imposto no Estado de origem, não ocorrendo nova tributação ao ingressarem no destino.³¹⁰ Assim, independentemente do destino do produto, já está incorporada a carga tributária imposta no país de produção. Por isso, pode interferir no fluxo comercial, uma vez que depende da carga tributária dos Estados envolvidos. De fato, as mercadorias ou serviços incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem, circulando de um Estado para outro, sem interrupção na cadeia de operações, desde o produtor até o consumidor final. Entretanto, para que isso ocorra é necessário que o Estado de destino aceite os créditos fiscais gerados na origem, podendo, dessa forma, dar-se o abatimento do imposto já pago.³¹¹ Dessa forma, observada a sistemática da não-cumulatividade, através da aceitação dos créditos, a opção pela origem permite, inclusive, alíquotas diferentes ao longo do circuito produtivo ou comercial.³¹² Desse modo,

³⁰⁵ CORREIA, 1998, p. 223.

³⁰⁶ FERNANDES, 1999, p. 165.

³⁰⁷ MAZZ, 2001, p. 31.

³⁰⁸ Valcir Gassen apresenta algumas subdivisões para o princípio da origem. Com efeito, além do princípio da origem, haveria o princípio de tributação no Estado de origem restrito ou mitigado, em que o Estado adota o princípio do destino para o comércio exterior e o da origem para as operações intrabloco. Não deve ser confundido com o que alguns autores chamam de princípio misto, que, como será visto mais adiante, é o adotado, no Brasil, nas operações interestaduais do ICMS, consistindo em um sistema de compensação de receitas, através de alíquotas interestaduais diferenciadas. (GASSEN, 2004, p. 161)

³⁰⁹ FERNANDES, op. cit., p. 164.

³¹⁰ CORREIA, op. cit, p. 222-223.

³¹¹ DERZI, 1998a, p. 122.

³¹² Garante-se a chamada recuperação positiva (fluxo comercial de A para B, sendo as operações no Estado A gravadas em 15% e as do Estado B em 20%) e recuperação negativa (fluxo comercial de B para A, começando com alíquota de 20% e terminando com alíquota de 15%). Para que seja mantida a neutralidade fiscal neste tipo de operação, entretanto, é preciso que se trate de tributo sobre o consumo do tipo plurifásico não-cumulativo. Porém, em relação às operações com consumidor final, havendo alíquotas diferentes entre Estados, por certo, os consumidores preferirão comprar no Estado com menor imposição tributária, o que exige harmonização fiscal, para que o *cross border shopping* não interfira na concorrência. (GASSEN, op. cit, p.175 e p. 178)

pode-se dizer que o sistema de crédito, em relação ao princípio da origem, exerce o mesmo papel que as fronteiras fiscais para o princípio do destino, ou seja, assegura a neutralidade fiscal.³¹³ Assim, uma vez que as mercadorias já saem do Estado de origem tributadas, não sofrendo imposição no destino, desaparece a necessidade de manutenção de fronteiras ou controles aduaneiros.³¹⁴

Por esse motivo, a doutrina refere que a imposição na origem é o único sistema que permite a abolição das fronteiras fiscais entre Estados.³¹⁵ Consiste em forma de tributação mais evoluída sob a ótica de integração político-econômica, trazendo como revés a complexidade inerente à exigência de processo já avançado de harmonização e de controle interno sobre toda sorte de benefícios e incentivos.³¹⁶ A aproximação das alíquotas é requisito para a imposição na origem, pois, caso contrário, será beneficiado o Estado exportador que tiver a menor imposição em prejuízo do Estado que tiver uma tributação inferior. Por isso, pode-se dizer que, inexistindo harmonização entre os sistemas envolvidos, a tributação na origem favorece a competição fiscal danosa.³¹⁷ Dado o contexto dinâmico da economia atual, de mobilidade dos fatores de produção, a imposição na origem, sem harmonização, pode prejudicar a neutralidade fiscal. De fato, o imposto poderá ser usado como forma de intervenção do Estado na economia, restando beneficiado um dos Estados envolvidos em prejuízo de outro.³¹⁸

Assim, com o crescimento dos movimentos de integração regional e o desenvolvimento de blocos econômicos, em que um dos principais objetivos perseguidos é a eliminação dos controles fiscais de fronteira, ganhou força o princípio da imposição na origem. Neste, o controle de fronteiras passa a ser desnecessário, eis que desaparecem os ajustes fiscais, previstos para a imposição no destino, tais como a restituição, por ocasião da exportação, do imposto já contido no produto. Dessa forma, os sistemas fiscais dos Estados envolvidos comunicam-se entre si, sendo contínuos, funcionando como um único mercado.³¹⁹

Ou seja, tributado no país em que se origina, o bem circula livremente. Contudo, a aplicação da imposição na origem tem como pressuposto a harmonização dos sistemas fiscais.³²⁰ Por isso, há quem diga que a adoção do princípio da origem, em um mercado

³¹³ GASSEN, 2004, p. 176.

³¹⁴ FERNANDES, op. cit., p. 164.

³¹⁵ CORREIA, 1998, p. 223.

³¹⁶ DERZI, 1998a, p. 123.

³¹⁷ GASSEN, op. cit, p. 174.

³¹⁸ FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'Unione Europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203-204.

³¹⁹ XAVIER, 2000, p. 233.

³²⁰ MAZZ, 2001, p. 33-35.

integrado, só seria viável quando todos os seus Estados alcançassem equilíbrio em suas balanças comerciais, pois, então, na prática, todas as jurisdições estariam arrecadando o mesmo, independentemente do sistema de imposição.³²¹ Do contrário, a tributação na origem prejudica os Estados eminentemente importadores, beneficiando aqueles com superávit na balança comercial, eis que a liquidação do imposto ocorre na origem e não no local de consumo.³²² Ou seja, a aplicação do princípio da tributação na origem faz com que o Estado da origem tribute a poupança consumida do Estado do destino, o que contraria a ética material justificadora do imposto, já que os Estados devem tributar as suas próprias economias e não os consumos de outros Estados.³²³ De fato, inclusive sob o ponto de vista da eficiência na alocação dos recursos, é recomendado que a arrecadação do imposto sobre consumo pertença ao Estado de destino.³²⁴ Por isso, conjugado ao princípio de imposição na origem, sempre vem a necessidade de alguma forma de compensação de receitas. Todavia, o tema das receitas tributárias é exatamente o ponto mais sensível da questão acerca da tributação na origem ou no destino, pois qualquer modificação no sistema adotado traz conseqüências financeiras consideráveis aos Estados envolvidos, jamais dispostos a perder recursos.

Uma vez que a opção pelo sistema da origem ou do destino diz respeito a aspectos tanto da hipótese de incidência, quanto da conseqüência jurídica da norma tributária, devem ser feitas algumas considerações sobre esse tema.

Portanto, passa-se a adotar o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, acerca da norma impositiva. Trata-se de norma de conduta, que apresenta uma estrutura hipotética de hipótese e conseqüência. A parte da norma que contém a previsão hipotética do fato jurígeno, também chamado gerador, é a hipótese de incidência. A parte que abriga as conseqüências jurídicas decorrentes chama-se “comando”, “estatuição”, “ordem”, “imperativo”, “relação jurídica decorrente”, “mandamento”, dentre outros.³²⁵ Diferencia-se da norma sancionante, porque tem, na hipótese de incidência, fatos jurígenos lícitos, sendo sua conseqüência comandos que impõem direitos e deveres. Já as sancionantes possuem, em sua hipótese de incidência, fatos ilícitos, sendo suas conseqüências sempre sanções.³²⁶

³²¹ AMARAL, 2000, p. 29.

³²² CORREIA, 1998, p. 222-229.

³²³ JOBIM, Nelson. A proposta de reforma tributária do Governo Federal. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 204.

³²⁴ FAUSTO, 2005, p. 207.

³²⁵ COELHO, 1999b, p. 99.

³²⁶ *Ibidem*, p. 100-101.

Portanto, a norma impositiva tributária tem, na sua hipótese, fato lícito, e, na sua consequência, uma prescrição mandando entregar dinheiro ao Estado. A hipótese de incidência descreve quatro aspectos do fato jurígeno: a) material, ou seja, descrição objetiva do fato lícito; b) temporal, apresentando as circunstâncias de tempo relativas ao fato; c) espacial, indicando as condições de lugar em que o fato deva ocorrer e d) pessoal, que descreve as condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato.³²⁷ Na consequência jurídica da norma, tem-se o dever tributário. É lá que estará previsto o sujeito ativo (a quem pagar), o sujeito passivo (quem deve pagar), a base de cálculo, a alíquota ou valor fixo, as adições e subtrações (quanto pagar), além das especificações acerca de como pagar, quando pagar e onde pagar.³²⁸ Logo, os sujeitos da relação tributária, assim como a prestação, são consequências que decorrem da realização do fato jurígeno.³²⁹

Assim, os princípios da origem e do destino implicam alteração tanto na hipótese, modificando os diversos aspectos (material, espacial, temporal e pessoal), quanto na consequência (quem deve pagar, para quem, quanto, como, quando e onde).

De fato, Gedalva Baratto, em dissertação defendida na Faculdade de Economia da Universidade do Paraná, sobre o tema das operações interestaduais no ICMS, destaca a importância do desmembramento do problema. Uma coisa seria o princípio de origem ou destino quanto à imposição. Outra, bem diferente, é a titularidade da receita da tributação da operação interjurisdicional. Tais distinções fazem com que seja possível estar-se diante do princípio da imposição na origem, conjugado com a alocação de receita para o Estado de destino, que pode, inclusive, vir a ser o sujeito ativo da relação jurídico tributária.³³⁰

Portanto, sob o ponto de vista do contribuinte, o tema dos princípios de imposição, nas operações interjurisdicionais, vincula-se com os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal nos impostos gerais sobre o consumo do tipo plurifásicos não-cumulativos, pois a tributação equivocada dessas operações pode interferir no comportamento dos agentes econômicos envolvidos. Quanto aos Estados, a tributação das operações interjurisdicionais relaciona-se diretamente com o resultado de sua balança comercial.

³²⁷ COELHO, 1999b, p. 117. Diferencia-se, aqui, de Paulo de Barros Carvalho que não prevê um aspecto pessoal na hipótese de incidência. Sacha sustenta a importância do aspecto pessoal, uma vez que a pessoa referida na hipótese de incidência a qualifica, não havendo impedimento que seja diversa da que, na consequência, aparecerá como sujeito passivo. Ou seja, “a” pratica o fato gerador, mas quem deve pagar o tributo é “b”. Ibidem, p. 114.

³²⁸ Ibidem, p. 117.

³²⁹ Ibidem, p. 123.

³³⁰ BARATTO, Gedalva. *ICMS – alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005, p. 187.

Desde já se assinala que, relativamente às operações de comércio exterior, resta pacificado que o critério a ser adotado é o princípio do destino.

No entanto, as operações interjurisdicionais em um mercado comum, tal qual a União Européia, ou em uma Federação, como o Brasil, é que apresentam maiores problemas. Com efeito, uma coisa é o local da imposição e cobrança da operação interjurisdicional, que pode ser na origem ou no destino. Outra, é a titularidade do produto da arrecadação desse imposto. Ou seja, o valor cobrado pode tanto permanecer com o ente tributante, quanto ser objeto de diversas formas de repartição de receita, o que ultrapassa, muitas vezes, o campo do direito tributário. Pode, ainda, ocorrer que, embora o fato gerador aconteça no Estado de origem, o sujeito ativo da relação tributária venha a ser o Estado de destino, dispensando, assim, uma forma de compensação de receitas.

Ao discorrer sobre o tema dos princípios da origem e do destino em matéria de integração regional, Valcir Gassen afirmou:

[...] se o Estado é política, o Direito é tecnologia, e nessa direção os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino comportam aspectos jurídico-políticos a serviço da construção ou reconstrução da soberania em um mundo cercado de discursos e práticas a respeito da globalização e da regionalização.³³¹

Portanto, se no plano da integração regional, os princípios da origem e do destino levam ao debate acerca dos novos contornos da soberania, em uma Federação, exigem a rediscussão da autonomia estatal, e a construção de um novo pacto federativo.³³²

Dessa forma, entendidos os princípios da origem e do destino como elementos de conexão em operações interjurisdicionais, passa-se a estudar sua aplicação nas operações intracomunitárias européias. Após a análise do exemplo europeu, passa-se para a tributação do ICMS nas operações interestaduais.

³³¹ GASSEN, 2004, p. 200.

³³² *Ibidem*, p. 202.

2.1 O IVA europeu e as operações intracomunitárias

A adoção pela então Comunidade Econômica Européia, que buscava um imposto sobre o consumo dotado de neutralidade fiscal, foi que deu maior popularidade ao Imposto sobre o Valor Agregado.

Com efeito, o IVA europeu é um imposto geral sobre o consumo, proporcional ao preço dos bens e serviços e devido de forma fracionada em cada fase do circuito econômico. Desse modo, torna-se neutro em relação à cadeia produtiva. Diz-se geral por incidir, via de regra, sobre todas as atividades econômicas ligadas à produção e distribuição de bens, assim como sobre a prestação de serviços. Assegura, portanto, a existência de uma base ampla. Chama-se imposto de consumo, pois a carga é suportada, não pelas empresas, mas pelo consumidor final. O IVA é proporcional ao preço a fim de que, em cada fase do processo de produção e de distribuição, seja possível aferir o montante de carga fiscal a ele incorporada. Sua cobrança ocorre de forma fracionada, através do sistema de deduções, autorizando o sujeito passivo a descontar do imposto de que é devedor o valor de imposto já pago nas outras fases do circuito produtivo. Esse procedimento é que assegura a neutralidade do imposto, independentemente da extensão do circuito econômico.³³³

Trata-se de modelo que se ajusta aos ideais de liberdade de comércio, revelando-se como o instrumento adequado para eliminação das distorções fiscais que podem vir a travar o comércio entre Estados. Assim, a harmonização desse imposto, no âmbito da União Européia, é de grande relevância, visto ser a fiscalidade uma das grandes expressões de soberania dos Estados.³³⁴

Dessa forma, antes de ingressar no exame do atual estágio da harmonização desse imposto na União Européia, faz-se necessário um breve resumo do processo de integração, que, alterando a idéia de soberania, levou à formação de um Mercado Comum entre Estados, dando origem, em matéria de operações interjurisdicionais, a questões semelhantes às enfrentadas na Federação brasileira.

³³³ COMISSÃO EUROPÉIA. *A política fiscal da União Européia*. Luxemburgo: Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000, p. 13.

³³⁴ NOVOA, César García. El Iva y el comercio internacional. Especial referencia a la problemática de la Unión Europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 163.

2.1.1 A formação da União Européia

Efetivamente, para se compreender os exatos limites do problema da fiscalidade indireta no espaço integrado europeu, é preciso entender o que é a União Européia e como ela se formou.

A idéia de unidade européia tem origens remotas. Contudo, foi a partir do término da Segunda Grande Guerra (1939-1945) que foram lançados os alicerces da atual União Européia. As condições necessárias estavam reunidas: prevenção de um novo conflito mundial, existência de problemas econômicos, políticos, sociais e de defesa, comuns aos Estados recém-saídos do conflito, e a ameaça representada pela formação do bloco soviético.³³⁵ Além disso, a cooperação econômica impunha-se como forma de administrar os recursos oriundos do Plano Marshall (Programa de Recuperação Européia), que consistia em auxílio econômico-financeiro norte-americano.³³⁶

No entanto, o que mais impulsionou o processo foi a necessidade de aproximação entre a França e a Alemanha, rivais seculares, para disporem a respeito de suas produções de carvão e aço, sempre problemáticas em razão do poder bélico que representavam. De fato, a Guerra Fria havia feito com que já houvesse vozes norte-americanas requerendo o rearmamento da antiga potência vencida, o que criava um dilema para a diplomacia francesa que receava a reconstituição da potência alemã no Ruhr e no Sarre. Assim, em 1950, o Ministro dos Negócios Estrangeiros da França, Robert Schuman, foi encarregado de resolver o problema, reintegrando a Alemanha Federal às nações ocidentais. Para tanto, recorreu a Jean Monnet³³⁷, então comissário francês do Plano de Modernização, para desenhar aquilo que veio a ser a Comunidade Européia do Carvão e do Aço. Segundo Jean Monnet, a fim de não suscitar resistências, haja vista o nacionalismo decorrente do recente conflito mundial, a transferência de soberania deveria limitar-se a domínios precisos, instaurando um mecanismo de decisão em comum que, de forma gradual, fosse recebendo novas competências.³³⁸

³³⁵ CAMPOS, João Mota de. *Manual de direito comunitário*. Lisboa: Calouste, 2000, p. 33.

³³⁶ *Ibidem*, p. 39 et seq.

³³⁷ Jean Monnet, durante a Primeira Guerra Mundial, havia organizado as estruturas comuns de abastecimento das forças aliadas. Igualmente, havia sido Secretário-geral adjunto da Sociedade das Nações, bem como conselheiro do Presidente Roosevelt e o artífice do "Victory Program", assegurando a supremacia militar dos EUA sobre as forças do eixo. (FONTAINE, Pascal. *Uma idéia nova para a Europa: a declaração Schuman 1950-2000*. Luxemburgo: Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000, p. 11)

³³⁸ *Ibidem*, p.10-12.

Em 9 de maio de 1950, a França, através da Declaração Schuman, propôs à Alemanha uma associação em pé de igualdade, incumbida da gestão em comum do carvão e do aço de ambos os países.³³⁹ Imediatamente, a proposta foi aceita pelo Chanceler alemão Konrad Adenauer. Responderam ao apelo, também, os três países do Benelux e a Itália.

Nesse contexto, o Tratado de Paris, de 18 de abril de 1951, instituiu a Comunidade Européia do Carvão e do Aço, tendo como integrantes a França, a República Federal da Alemanha, a Itália, a Bélgica, a Holanda e Luxemburgo. O Tratado foi a primeira superação do princípio da soberania nacional. Houve a transferência de determinadas competências estatais para uma Alta Autoridade Comunitária, com poderes para agir sobre os Estados-membros, bem como sobre as empresas nacionais do carvão e do aço. Possibilitou-se, ainda, produção legislativa autônoma e conseqüente sobreposição de ordens jurídicas, podendo as instituições comunitárias efetuarem elas próprias revisões no Tratado. Os Estados-membros submeteram-se à legislação de origem comunitária e ao controle jurisdicional do cumprimento das obrigações por eles assumidas no âmbito da Comunidade. Nasceram o modelo de estrutura supranacional, com delegação de poderes soberanos a uma organização internacional, e o direito comunitário.³⁴⁰

A seguir, foi dado seguimento à idéia de criação de um Mercado Comum, em que houvesse a livre circulação dos vários fatores da produção (trabalho, capitais, mercadorias e serviços).³⁴¹ Dessa forma, em 25 de março de 1957, foram assinados os tratados criando a Comunidade Econômica Européia e a Comunidade Européia da Energia Atômica, que entraram em vigor no ano seguinte.

³³⁹ A Declaração dizia: “ *A paz mundial não poderá ser salvaguardada sem esforços criativos à altura dos perigos que a ameaçam. O contributo que uma Europa viva e organizada pode dar à civilização é indispensável para a manutenção de relações pacíficas. Ao assumir-se há mais de 20 anos como defensora de uma Europa unida, a França teve sempre por objetivo essencial servir à paz. A Europa não foi construída, tivemos que enfrentar a guerra. A Europa não se fará de uma só vez, nem numa construção de conjunto: far-se-á por meio de realizações concretas que criem primeiro uma solidariedade de fato. A união das nações européias exige que seja eliminada a secular oposição entre a França e a Alemanha: a ação deve envolver principalmente estes dois países. Com esse objetivo, o Governo francês propõe atuar imediatamente num plano limitado mas decisivo: ‘ O Governo francês propõe subordinar o conjunto da produção franco-alemã de carvão e de aço a uma Alta Autoridade comum, numa organização aberta à participação dos outros países da Europa. [...] Esta proposta, por intermédio da colocação em comum das produções de base e da instituição de uma nova Alta Autoridade cujas decisões vincularão a Alemanha, a França e os países aderentes, lançará as primeiras bases concretas de uma federação européia indispensável à preservação da paz. ’* (FONTAINE, 2000, p. 36-37)

³⁴⁰ CAMPOS, 2000, p. 50-53.

³⁴¹ FORTE, Humberto. *União Européia, Comunidade Econômica Européia: direito das Comunidades Européias e harmonização fiscal*. Tradução Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 30.

No decorrer do processo, outros Estados ingressaram nas Comunidades, a saber: Reino Unido, Dinamarca e Irlanda (1973); Grécia (1980); Portugal e Espanha (1986); Áustria, Finlândia e Suécia (1995); Letônia, Eslováquia, Polônia, Eslovênia, Lituânia, Hungria, Chipre, Estônia, Malta e República Checa (2004). Existem também pedidos de outros países, tais como Bulgária, Croácia, Romênia e Turquia.³⁴² Entretanto, a adesão requer do Estado candidato a demonstração de observância dos princípios da liberdade, democracia, respeito aos direitos humanos e liberdades fundamentais, Estado de Direito, existência de uma economia de mercado em funcionamento, bem como capacidade de suportar a competitividade do mercado dentro da União Européia.³⁴³

No aprofundamento do processo de integração europeu, destacaram-se ainda o Ato Único Europeu, de 1986, o Tratado de Maastricht, de 1992, o Tratado de Amsterdam, de 1997, e o Tratado de Nice, de 2000.

O Tratado de Maastricht criou a União Européia, sem personalidade jurídica internacional, baseada em três pilares. O Primeiro Pilar diz respeito às Comunidades Européias, com característica supranacional. O Segundo e Terceiro Pilares dizem respeito, respectivamente, à cooperação intergovernamental relativamente à Política Exterior e de Segurança Comum e à Cooperação no âmbito da Justiça e Assuntos do Interior, tendo ambos características intergovernamentais.³⁴⁴

Com efeito, diversas são as instituições comunitárias, destacando-se as três principais, que têm poder de decisão: Comissão, Conselho e Parlamento. A Comissão Européia responde pelos interesses de toda a União, propondo legislação, políticas e programas de ações, bem como representando a União internacionalmente. Da mesma forma, executa as decisões do Parlamento e do Conselho. O Conselho da União Européia³⁴⁵ consiste no órgão de representação dos Estados-membros, sendo o principal responsável pela tomada de decisões. Já o Parlamento, que, desde 1979, é diretamente eleito, representa a voz dos próprios cidadãos

³⁴² UNIÃO Européia. Disponível em: <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em: 05 jan. 2005.

³⁴³ OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processo de integração e mutação*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 109-110.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 117-119.

³⁴⁵ Deve-se distinguir os **três** Conselhos existentes. O **Conselho Europeu** consiste na reunião dos Chefes de Estado e de Governo de todos os Estados-membros da União Européia, da qual também participa o Presidente da Comissão Européia. É órgão de decisão política. Suas reuniões são chamadas 'cismeiras'. Já o **Conselho da Europa** não é instituição da União Européia. É uma instituição intergovernamental, criada em 1949, tendo como sua principal realização a Convenção para Proteção dos Direitos do Homem. Para o amparo desses direitos, foi instituído o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, com sede em Estrasburgo. Por fim, tem-se o **Conselho da União Européia**, instituição antes chamada Conselho de Ministros, por reunir ministros de cada um dos Estados-membros, que exerce importante papel na estrutura comunitária. (COMISSÃO EUROPÉIA. *Como funciona a União Européia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2003, p. 7.)

na União Européia. Não possui, todavia, as competências de um parlamento propriamente dito. Deve-se referir, igualmente, o Tribunal de Justiça, que veio a contar também com o Tribunal de Primeira Instância, havendo desempenhado significativo papel na consolidação do direito comunitário, pronunciando-se nos processos de reenvio prejudicial, ação por incumprimento, recurso de anulação e ação por omissão. Fazem parte, ainda, da estrutura das comunidades o Tribunal de Contas Europeu, o Banco Central Europeu, o Comitê Econômico e Social Europeu, o Comitê das Regiões, o Banco Europeu de Investimento e o Provedor de Justiça Europeu.³⁴⁶

No processo de integração, deve-se destacar a criação de moeda única na União Européia. O EURO, adotado por 12 Estados-membros³⁴⁷, funcionou, a partir de 1º de janeiro de 1999, como moeda escritural, entrando, finalmente, em circulação na data de 1º de janeiro de 2002.³⁴⁸ Tal fato veio a demandar, não só um maior respeito às disciplinas orçamentárias, mas, especialmente, o aprofundamento da coordenação das políticas econômicas, em que está inserida a fiscalidade.

De fato, foram muitas as mudanças ocorridas nos últimos tempos, na Europa. A integração ganhou uma velocidade ímpar, impulsionada também pelo fenômeno da globalização. O mercado comum, em funcionamento desde 1993, trouxe, juntamente com o desenvolvimento econômico e a afirmação da cidadania européia, novos desafios para a concretização da Europa unida. Da mesma forma, o fim do regime socialista na União Soviética e a conseqüente mudança no leste europeu, abrindo novos mercados, levou países, há pouco saídos do socialismo, a formularem pedidos de ingresso. É de referir aqui que, desde o fim da chamada “cortina de ferro”, a União Européia lançou o programa de assistência financeira *Phare*, idealizado exatamente para incentivar as reformas políticas e a reconstrução econômicas nos países do leste europeu. Com efeito, o último alargamento ocorreu em 2004, com o qual a União Européia passou a contar com vinte e cinco Estados-membros e 454 milhões de cidadãos. Para tanto, foram necessárias alterações nos tratados constitutivos, o que foi feito através do Tratado de Nice, modificando-se o regime de deliberações para adequação à atual composição da União Européia.³⁴⁹

Passou-se a pensar em um projeto de Tratado Constitucional, para substituição dos tratados existentes. Foi criada uma Convenção Européia, cuja missão era discutir o futuro da

³⁴⁶ COMISSÃO EUROPÉIA, 2003.

³⁴⁷ A zona EURO foi inicialmente formada por Bélgica, Alemanha, Espanha, França, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Áustria, Portugal e Finlândia, tendo havido o ingresso da Grécia em 1º de janeiro de 2001.

³⁴⁸ UNIÃO, 2002.

³⁴⁹ *Ibidem*.

Europa e redigir sua Constituição. O trabalho buscava dar um contorno constitucional ao acervo comunitário convencional, regulamentar e jurisprudencial, tornando a União Européia mais próxima do cidadão, diminuindo, assim, um possível déficit cívico e democrático, bem como estruturando de maneira mais consistente as relações internacionais e de segurança, renovando-se, portanto, o esforço integracionista europeu.³⁵⁰ Concluídos os trabalhos, em 29 de outubro de 2004, foi firmado o tratado que estabelece uma Constituição para a Europa, ainda em fase de ratificação.³⁵¹

Constata-se, assim, que a União Européia surgiu do esforço realizado por seus Estados fundadores no sentido da prevenção de um novo conflito mundial, tendo evoluído para uma proposta de integração maior, com livre circulação dos fatores de produção. A adoção da estrutura supranacional pelas Comunidades, com delegação de poderes soberanos dos Estados-membros a uma organização internacional, representou uma transformação no conceito de soberania. Permitiu a criação do direito comunitário, responsável pela afirmação do processo de integração europeu, que vem sendo sedimentado há várias décadas.

Feito esse breve relato da formação da União Européia, antes de ingressar na sistemática atual do IVA europeu, cabe referir alguns pontos importantes do histórico da harmonização fiscal – processo evolutivo ainda não concluído.

³⁵⁰ TEIXEIRA, Carla Noura. A Constituição Européia: perspectivas e reflexões sobre o processo de integração regional europeu. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 53, p. 271-291, 2005, p. 286. Não é possível, porém, ignorar a discussão em torno da natureza jurídica da Constituição Européia, de Tratado ou Constituição, haja vista não se tratar de um genuíno Poder Constituinte, o que, todavia, desborda do objeto do trabalho.

³⁵¹ Com efeito, o art. IV – 447º do Tratado estabelece que este entrará em vigor em 01.11.2006, se tiverem sido depositados todos os instrumentos de ratificação ou, não sendo o caso, no primeiro dia do segundo mês seguinte ao do depósito do instrumento de ratificação do Estado signatário que proceder a esta formalidade em último lugar. Cada Estado-membro deverá seguir seus próprios procedimentos constitucionais para sua adoção. Dessa forma, de acordo com o que estiver previsto em cada país, a ratificação será feita pela via parlamentar, por referendo ou por uma conjugação das duas vias. Todavia, é de ser assinalado que a Constituição Européia tem sido objeto de debates, sendo profundamente criticada especialmente pela extrema direita e pela extrema esquerda européias. Assim, há de se destacar que, submetida a referendo, tanto na França, quanto na Holanda, dois Estados-membros fundadores, foi rejeitada. Por tais motivos, o futuro da Constituição da Europa ainda é incerto, razão pela qual, provavelmente, não será observada a data de 01.11.2006. (UNIÃO, 2005.)

2.1.2 A harmonização fiscal dos impostos sobre o consumo – o IVA

Inicialmente, deve-se considerar que a finalidade principal da harmonização fiscal é não dificultar a realização de políticas comuns e, em especial, facilitar a consecução das quatro liberdades, necessárias para o correto funcionamento de um mercado comum.³⁵²

De fato, o desenvolvimento do processo de integração traz como consequência a necessidade de aproximação das legislações a fim de alcançar-se um substrato jurídico compatível, que outorgue segurança jurídica nas relações entre os Estados-membros.³⁵³

No Direito Internacional Público clássico, o método próprio para harmonização consiste na convenção e na lei uniforme, que derivam do consenso entre os Estados, tendo como fundamento, entre outros, a igualdade soberana.³⁵⁴

Já a União Européia, em razão de suas características, optou por metodologia diversa. Nela, o Conselho e a Comissão, através de diretivas, determinam aos Estados-membros que modifiquem suas legislações, retirando os empecilhos legislativos que possam macular a implementação da integração econômica com o surgimento de distorções.³⁵⁵

Assim, uma vez que a integração européia tem como objetivo a formação de um mercado interno dotado de livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, fez-se necessária a abolição das fronteiras (físicas, técnicas e fiscais). Dessa forma, a harmonização tributária tem natureza instrumental.³⁵⁶ Objetiva-se a neutralidade fiscal, para que os diversos níveis de carga fiscal interfiram o mínimo possível nas decisões de investimento e de organização empresarial, quer no interior dos Estados-membros, quer no espaço ampliado do Mercado Integrado.³⁵⁷

³⁵² CORREIA, 1998, p. 220-221.

³⁵³ SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no MERCOSUL: uma análise comparativa. In: BASSO, Maristela (Org.) *MERCOSUL*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 117-121.

³⁵⁴ *Ibidem*, p. 122.

³⁵⁵ Frederico Augusto Monte Simionato explica que os órgãos comunitários procuram promover a harmonização, coordenação ou aproximação das legislações. Refere que aproximação seria o gênero, do qual surgem as espécies coordenação (processo mais simples) e a harmonização (mais amplo e evoluído). Entretanto, o Tratado de Roma utiliza indistintamente os termos harmonização e aproximação. (*Ibidem*, p. 122-123.)

³⁵⁶ MAZZ, 2001, p. 29, refere que parte da doutrina questiona se a harmonização fiscal é necessária para o alcance da integração, sob o fundamento de que, uma vez derrubadas as fronteiras fiscais, serão as forças do mercado que exercerão a pressão necessária para conseguir a aproximação entre os Estados, prescindindo de uma política de harmonização. Tal posição é criticada, uma vez que conduziria, não ao Mercado Comum, mas à luta entre as diversas economias.

³⁵⁷ BORDIN; LAGEMANN, 1992, p. 4.

Contudo, é sabido que a harmonização provoca uma constante tensão entre a norma supranacional, que, embasada nas liberdades essenciais do mercado comum, busca a integração, e os ordenamentos internos, orientados por seus próprios princípios constitucionais de justiça fiscal, determinantes de interesses específicos nesta seara.³⁵⁸

As diretivas são os atos comunitários normalmente utilizados para a harmonização dos impostos sobre o consumo. Possuem natureza complexa, sendo uma demonstração da reserva de parcela da competência legislativa em favor dos Estados-membros. O art. 189 do Tratado de Roma dispunha que a diretiva vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.³⁵⁹

Tem-se, assim, que as diretivas, atos de conteúdo abstrato, têm como destinatários os Estados-membros, sendo instrumentos mais flexíveis, próprios para aproximação das legislações nacionais, permitindo aos Estados uma margem de liberdade na adoção das regras comunitárias.³⁶⁰ A determinação do resultado a ser alcançado é de responsabilidade da Autoridade Comunitária. Já a realização de tais objetivos será feita mediante a utilização de formas e meios que, em cada Estado-membro, forem considerados mais convenientes. Ou seja, a diretiva obriga os seus destinatários quanto ao resultado a alcançar, dando liberdade para escolha das modalidades ou instrumentos técnico-jurídicos, previstos no direito interno, para adoção das medidas tendentes ao resultado.³⁶¹ Exatamente por isso são utilizadas para harmonização legislativa.³⁶²

De fato, a diretiva contém prescrições imperativas, trazendo, assim, duas conseqüências práticas em relação à matéria fiscal que busca harmonizar. Uma, relativa à interpretação a ser dada quanto às disposições da lei do Estado-membro; outra, relativa à possível não conformidade de algum dispositivo legal do Estado-membro com as prescrições nela contidas. Com efeito, a diretiva passa a ser uma fonte de interpretação da lei do país, um texto de referência, razão pela qual o espírito das disposições imperativas da diretiva tem de ser respeitado. Além disso, a força obrigatória da diretiva faz com que o contribuinte possa

³⁵⁸ NOVOA, 2005, p. 165.

³⁵⁹ Deve-se ter presente que o Tratado de Amsterdam reenumerou os artigos do Tratado que instituiu a Comunidade Européia e do Tratado sobre a União Européia. Desse modo, haja vista tratar-se de um histórico do tema, bem como a possibilidade de novas renumerações, adota-se o número utilizado à época.

³⁶⁰ CAMPOS, 2000, p. 310.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 308 e seguintes.

³⁶² Assim, em razão da íntima ligação que possuem com o funcionamento do Mercado Comum, o Tribunal de Justiça da Comunidade Européia decidiu que, em certos casos, as diretivas devem ter aplicabilidade direta, especialmente se decorrido o prazo de sua implementação. Dessa forma, os particulares passaram a poder, perante os tribunais nacionais, invocar diretivas não-implementadas pelo Estado-membro, a fim de contestar ou preservar imposição estatal. (SIMIONATO, 1997, p. 129).

invocar a incompatibilidade entre a lei do Estado-membro e a diretiva comunitária. Isso porque cabe ao Estado-membro escolher a forma para executar a diretiva e os meios pelos quais a fará produzir efeitos no direito interno. Assim, não pode o Estado-membro, após o decurso do prazo previsto no ato comunitário, permitir que subsistam disposições nacionais contrárias aos objetivos tratados na diretiva, nem editar normas conflitantes com tais objetivos, sob pena de seu ato ser declarado ilegal.³⁶³

É de salientar-se, no entanto, que as diferenças existentes nos Estados-membros quanto às estruturas econômicas e sociais, bem como as divergências sobre o papel que a tributação deve desempenhar em cada país, atrapalharam a harmonização fiscal. Contudo, a maior dificuldade deveu-se ao fato de as medidas em matéria fiscal necessitarem de aprovação por unanimidade, nos termos do art. 99 do Tratado de Roma.³⁶⁴

Com efeito, o Tratado de Roma, nos arts. 95 a 99, já previa a harmonização fiscal. Tais dispositivos proibiam a imposição de gravame aos produtos importados de outros Estados-membros com impostos superiores aos suportados pelos nacionais; impediam que nas exportações houvesse devolução de impostos em valores superiores àqueles que efetivamente haviam incidido, bem como consagravam a necessidade de deliberação por unanimidade em matéria fiscal.

Deve-se referir que o objetivo, em relação aos impostos indiretos, foi sempre de harmonização dos sistemas nacionais, a fim de compatibilizá-los, tanto entre si, quanto frente ao tratado da Comunidade Européia, tendo sido descartada a idéia de uniformização. Inicialmente, cuidou-se da questão aduaneira, a fim de que as mercadorias circulassem pela Comunidade sem gravames alfandegários.

Todavia, para garantir a neutralidade fiscal nos negócios comerciais entre os Estados-membros, a fim de que o tributo não afetasse as condições de concorrência, bem como para que fosse possível identificar o valor exato a ser objeto de ajustes de fronteiras, foi ganhando corpo a idéia de adoção, no âmbito comunitário, de um imposto geral sobre o consumo, do tipo imposto sobre o valor agregado.³⁶⁵

³⁶³ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 29-30.

³⁶⁴ CORREIA, 2000, p. 222.

O art. 99 do Tratado determina: “O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comitê Econômico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 7º - A.”

³⁶⁵ CRETTON, Ricardo Aziz. Um IVA à brasileira para integração econômica? *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 51, p. 122-133. 1998, p. 123.

Efetivamente, o princípio basilar do sistema comum de IVA foi sempre a preservação da neutralidade fiscal, para que a tributação não interferisse na decisão dos agentes econômicos ou na formação dos preços.

Em realidade, na época da entrada em vigor do Tratado de Roma, havia, nos então Estados-membros, uma diversidade de taxas e mesmo de estruturas dos impostos sobre o consumo (chamados impostos sobre o volume de negócios). Enquanto a França já contava com um imposto sobre o valor agregado, outros países pertencentes à Comunidade Econômica Europeia tinham em seus sistemas fiscais impostos sobre o consumo cumulativos ou monofásicos.³⁶⁶

Com efeito, em 1960, a Comissão solicitou um estudo sobre as mudanças necessárias nas finanças públicas dos Estados-membros para adoção do Mercado Comum. O trabalho realizado, que data de 1962, ficou conhecido como Relatório Neumark. Sugeriu a implantação de um imposto neutro, recomendando a adoção do IVA.

Buscava-se, em uma primeira fase, que as estruturas do imposto sobre volume de negócios fossem harmonizadas. As alíquotas permaneceriam diferentes, porém seria imprescindível, isto sim, que a compensação nas fronteiras, resultado da imposição no destino para exportações, fosse feita sobre bases exatas. Futuramente, quando em vigor o sistema definitivo, as estruturas deveriam ser idênticas, as alíquotas harmonizadas, a compensação nas fronteiras suprimidas, o que daria lugar a um espaço fiscal unificado.³⁶⁷

Tal estudo deu origem à Primeira Diretiva CEE, de 11.04.1967, que impunha aos Estados-membros a adoção do IVA até 01.01.1970.³⁶⁸ Propugnava pelo estabelecimento de um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, plurifásico, isto é, incidindo sobre todo o circuito da produção até a comercialização final, não-cumulativo, mediante a subtração imposto contra imposto (*tax on tax*), com base de cálculo equivalente ao preço, alíquota proporcional a esse e imposição no país do destino.³⁶⁹ Em um de seus considerandos, assegurava expressamente a importância da neutralidade fiscal, argumentando que:

[...] a substituição dos sistemas de impostos cumulativos em cascata em vigor na maior parte dos Estados-membros pelo sistema de imposto sobre o valor acrescentado deve conduzir, ainda que as taxas e isenções não sejam harmonizadas ao mesmo tempo, a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, em cada país, mercadorias de um mesmo tipo estejam

³⁶⁶ CARTOU, Louis. *L'Union européenne*. 4. ed. Paris: Dalloz, 2002, p. 512.

³⁶⁷ *Ibidem*, p. 513.

³⁶⁸ Refere-se, entretanto, que tal data teve que ser alterada, pois a Bélgica só o fez em 01.01.1971, e a Itália, em 01.01.1973.

³⁶⁹ CRETTON, 2003, p. 123.

sujeitas à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição, e de que, nas trocas comerciais internacionais, seja conhecido o montante da carga fiscal que incide sobre as mercadorias, a fim de se poder efetuar uma exata compensação dessa carga fiscal; [...]³⁷⁰

A Primeira Diretiva, no art. 4º, já referia a perspectiva de harmonização das legislações a fim de permitir a abolição da imposição na importação, bem como da exoneração e reembolso na exportação nos negócios entre os Estados, o que levaria à supressão das fronteiras fiscais.³⁷¹

A base fundamental do IVA comunitário assentava-se na aplicação sobre bens e serviços de um imposto geral sobre o consumo, que fosse exatamente proporcional ao preço desses, independentemente do número de operações realizadas na cadeia produtiva anteriores à imposição. Ou seja, a única etapa em que não seria possível a dedução da exação já paga seria aquela em que se encerra o circuito econômico. Desse modo, o consumidor final é quem efetivamente suportaria o imposto sobre o valor agregado, pois, não realizando operação posterior, não tem como fazer repercutir o imposto sobre outra pessoa.³⁷²

A Segunda Diretiva, da mesma data, avançou no tema, estabelecendo a estrutura e métodos de aplicação do imposto, tais como campo de aplicação, fato gerador, base de cálculo, exonerações, deduções, etc. Todavia, ciente da dificuldade de harmonização, deixou aos Estados-membros certas liberdades em matéria de alíquotas, regimes especiais para pequenas empresas, agricultura e exonerações.³⁷³

Assim, a introdução do IVA nos Estados-membros foi gradual. Apenas em 1973, foi cumprida essa etapa importante da harmonização fiscal europeia, tendo ocorrido a adoção do sistema comum do IVA por todos os países que faziam parte da Comunidade. Entretanto, as diversas legislações nacionais utilizaram amplamente as liberdades concedidas pela Segunda Diretiva.³⁷⁴

A necessidade de prosseguimento do processo de harmonização foi marcada também pela Decisão de 21.04.1970, determinando que, a partir de 01.01.1975, o orçamento da Comunidade seria integralmente formado por recursos próprios. Para tanto, nada melhor do que os recursos advindos do IVA, cuja arrecadação sempre representou a riqueza dos Estados

³⁷⁰ PRIMEIRA Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em: 18 out. 2005

³⁷¹ PHILIPPE, 1983, p. 154.

³⁷² CARTOU, 2002, p. 513.

³⁷³ PHILIPPE, op. cit., p. 154.

³⁷⁴ Ibidem, p. 155.

e cuja harmonização já estava avançada. Dessa forma, parte dos recursos próprios da Comunidade passariam a vir da arrecadação do IVA – resultado da aplicação de uma alíquota que não poderia ultrapassar 1% da base tributável³⁷⁵, que teria de ser calculada do mesmo modo em todos os Estados-membros.³⁷⁶ Portanto, o campo de incidência do imposto deveria ser perfeitamente uniforme no interior da Comunidade, o que forçou a elaboração de nova Diretiva.

A Sexta Diretiva IVA (77/388/CEE),³⁷⁷ de 17.05.1977, substituindo a Segunda, consagrou o sistema comum do imposto e a base tributável uniforme. Consistindo no texto essencial desse imposto comunitário, apresentou um modelo de IVA, definindo, precisamente, seu sujeito passivo, base de cálculo e fato imponible. Disciplinou, ainda, o método de cálculo da exação, através da aplicação de uma alíquota e do mecanismo de dedução. Regulamentou, igualmente, as exonerações e os regimes particulares. Entretanto, para ser aprovada, foi elaborado elenco de atividades com tratamento não uniforme, durante período transitório, assim como foram mantidas disposições facultativas e exceções para determinados setores da economia.³⁷⁸ Também a harmonização de alíquotas foi excluída da Sexta Diretiva.

A Sexta Diretiva fez um desenho completo do que seria o IVA comunitário.

Estabeleceu que seu âmbito de aplicação seriam as entregas de bens, as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como as importações de bens. De fato, a Sexta Diretiva conduziu à generalização da aplicação do IVA, que passou a incidir sobre o conjunto de atividades econômicas, englobando a indústria, o comércio, a agricultura e outras atividades não comerciais. Tal ampliação obedece à lógica que orienta esse imposto, cujo mecanismo principal, que garante a neutralidade, é a dedução do imposto pago na fase anterior, devendo-se evitar, ao máximo, o rompimento dessa cadeia de deduções.³⁷⁹ Portanto, são três os requisitos essenciais: operação tributável, realizada a título oneroso, por sujeito passivo nessa qualidade.

O sujeito passivo é a pessoa que exerce, de modo independente (o que exclui os assalariados e outras pessoas com vínculo de subordinação), em qualquer lugar, uma das

³⁷⁵ De ressaltar que este valor foi posteriormente aumentado.

³⁷⁶ PHILIPPE, 1983, p. 156-158.

³⁷⁷ Disponível em <www.europa.eu.int>.

³⁷⁸ CORREIA, 2000, p. 220-225.

³⁷⁹ Por isso é que se pode dizer que há, normalmente, interesse em pagar o IVA, pois o devedor do imposto pode fazer a dedução do que já foi pago, enquanto que aquele que é exonerado não pode. (MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 311)

atividades econômicas seguintes: produção, comercialização ou prestação de serviços, incluindo atividades extrativas, agrícolas e as de profissionais liberais ou equiparadas.

O fato gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação do serviço, exceto em alguns casos previstos na Diretiva. Na importação, o fato gerador ocorre e o imposto é exigível, no momento em que o bem é colocado no território do país. Na prática, a data da exigibilidade determina o período de apuração, em relação ao qual serão declaradas as operações tributadas.³⁸⁰

A matéria coletável (base de cálculo) é constituída, quanto às operações no território do país, por toda a contrapartida que o fornecedor ou o prestador receber em relação à operação, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. De fato, sendo constituída por todas as somas, valores, bens ou serviços recebidos ou a receber, a palavra-chave, em matéria de base de cálculo do IVA, é “contrapartida”. Com efeito, o valor que serve de base de cálculo para o IVA compreende todos os impostos, taxas, direitos e imposições de toda sorte, exceto o próprio IVA. Ou seja, a base será sempre sem este imposto incluído.³⁸¹

A taxa (alíquota) aplicável às operações tributáveis é aquela em vigor no momento em que o fato gerador ocorre. Na importação de um bem, será aquela referente, no território do país, à entrega desse bem. Com efeito, diretivas posteriores à Sexta cuidaram da harmonização das alíquotas.³⁸²

A Sexta Diretiva autorizou a concessão de isenções relativamente a certas atividades de interesse geral, operações de seguro e resseguro, a locação de bens imóveis (com exceção das operações de alojamento, da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, a locação de equipamentos e de maquinaria de instalação fixa, a locação de cofres-fortes), as entregas de bens referentes exclusivamente a uma atividade isenta e inúmeras outras operações, inclusive em alguns casos de importação. São igualmente isentas as operações de exportação para fora da Comunidade (decorrência do princípio do destino), as operações a estas equiparadas e os transportes internacionais, assim como operações especiais relacionadas com o tráfego internacional de bens. Deve ser ressaltado que, via de regra, a

³⁸⁰ MERCIER; PLAGNET, 2003, p.353.

³⁸¹ Ibidem, p. 356-357. Aqui se constata uma grande diferença com relação ao ICMS, o qual compõe sua base de cálculo.

³⁸² Assim, até 31 de dezembro de 2000, a taxa normal do IVA não poderia ser inferior a 15% em todos os Estados-membros; ficaram autorizadas, todavia, uma ou duas taxas reduzidas, cujo nível não poderia ser inferior a 5%, para as entregas de bens e prestações de serviços de caráter social e cultural; foram admitidas taxas iguais ou superiores a 12% em relação aos bens e serviços não incluídos no Anexo H da Diretiva, que, em 1 de janeiro de 1991, se beneficiassem de uma taxa reduzida; as taxas zero e as super-reduzidas (inferiores a 5%), existentes em 1 de janeiro de 1991, poderiam ser mantidas até 1997. Foram suprimidas todas as taxas majoradas.

exoneração do IVA acarreta a impossibilidade de dedução do imposto faturado na fase anterior. Isso porque, fora exceções previstas no sistema, para poder deduzir, é preciso ser devedor do imposto.³⁸³

O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Com efeito, o cálculo do imposto é feito em duas etapas: primeiro, o devedor faz incidir o tributo sobre suas receitas, depois, deduz o valor do imposto que lhe foi faturado. Normalmente, o IVA é calculado e pago mensalmente, sendo o total de deduções imputado globalmente sobre o montante de IVA devido em relação às operações efetuadas no mês.³⁸⁴ Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados; b) o IVA devido ou pago em relação a bens importados; c) o IVA devido relativamente a um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da atividade de empresa e afetado para os fins da própria empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do IVA e relativamente a uma prestação de serviços efetuada pela sua empresa, para os fins da própria empresa, sempre que a execução desse serviço, uma vez efetuado por outro sujeito passivo, não dê direito à dedução total do IVA. Há, também, a concessão do direito à dedução ou ao reembolso do IVA, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos das suas operações relativas às atividades econômicas efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país; de algumas das operações isentas e das suas operações isentas, quando o destinatário esteja estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam diretamente conexas com os bens que se destinam a serem exportados para um país fora da comunidade. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo, observado o caso concreto, deverá ter uma fatura, um documento comprobatório da importação em que seja indicado como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto, bem como observar outras formalidades estabelecidas pelos Estados-membros.

No regime interno, o IVA é devido pelos sujeitos passivos que realizem operações tributáveis. Se a operação tributável for efetuada por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, os Estados-membros podem adotar disposições através das quais o imposto é devido por outra pessoa. Podem ser designados, para tanto, um representante fiscal ou o

³⁸³ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 333.

³⁸⁴ Ibidem, p. 351 e p. 364.

destinatário da operação tributável. Igualmente, pode ser previsto pelos Estados-membros que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. O IVA é devido, também, pelos destinatários de serviços prestados por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, porém os Estados-membros podem exigir que o prestador seja solidariamente responsável pelo imposto. É devido, ainda, por todas as pessoas que mencionem o IVA em uma fatura ou em outro documento que a substitua. Na importação, o IVA é devido pela pessoa designada ou reconhecida pelo Estado-membro de importação. Existe também uma série de outras obrigações que podem ser impostas pelo Fisco a fim de permitir uma correta aplicação do imposto.

A Sexta Diretiva faz referência, ainda, a alguns regimes especiais do IVA, tais como o aplicável: para pequenas empresas, para produtores agrícolas, para bens em segunda mão, objetos de arte e coleção e antiguidades, para o ouro, para os serviços com grande intensidade do fator trabalho e o regime das agências de viagens.

Seguiram-se outras diretivas, que vieram a complementar ou alterar a Sexta. Com efeito, a Sétima Diretiva determinou a aplicação do IVA às obras de arte, antiguidades e bens usados. Já a Oitava Diretiva IVA, de 1979, disciplinou as regras sobre reembolso do imposto sobre o valor agregado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Fundamentou-se, especialmente, na importância de evitar que um sujeito passivo estabelecido no território de um Estado-membro suporte definitivamente o imposto que lhe foi cobrado em outro Estado-membro, relativamente a entregas de bens ou a prestação de serviços, ou que tenha sido pago em relação a importações nesse outro Estado-membro, ficando, assim, sujeito à dupla tributação.

Vale notar que a abolição das fronteiras fiscais era uma condição para a realização de um mercado integrado. Não bastava a eliminação das questões alfandegárias, eis que, em matéria de impostos indiretos, permaneceriam as fronteiras fiscais enquanto fosse necessária a compensação fiscal nas negociações entre Estados, ou seja, enquanto ocorresse a desoneração dos produtos exportados e a taxação das importações. Com a supressão das fronteiras, tais mecanismos de compensação deveriam ser abolidos. Os produtos deveriam passar a circular de um país ao outro com sua carga fiscal incorporada. Com isso, não seriam mais taxados na entrada, sendo possível o aproveitamento do crédito fiscal anterior. De fato, a abolição das compensações fiscais nas fronteiras exigiria também que as receitas do IVA retornassem ao país do consumo, assim como as alíquotas nacionais do imposto fossem harmonizadas.³⁸⁵

³⁸⁵ PHILIPPE, 1983, p. 164-165.

Deve-se lembrar que o IVA é um imposto sobre o consumo, suportado pelo consumidor final. Assim, é legítimo que a receita da exação caiba ao Estado responsável pelo consumo. Trata-se, como já visto na primeira parte do trabalho, de uma questão de justiça fiscal. Contudo, levando em conta que se trata de um imposto que incide durante todo o circuito econômico, cada Estado deve receber correspondentemente ao seu próprio consumo, percebendo os valores relativos ao consumo em seu território, bem como restituindo o imposto referente a bens e serviços consumidos em outro Estado-membro. Tornar-se-ia necessário, então, o mecanismo de compensação.³⁸⁶

O denominado Livro Branco, apresentado em 1985, definia um programa para a realização do mercado único europeu até 1992, tendo como instrumentos a eliminação das fronteiras físicas, técnicas e fiscais, exigindo, ainda, a aproximação das alíquotas praticadas pelas diversos Estados-membros. O estudo apontava para a passagem à tributação segundo o princípio da origem, sendo dado o mesmo tratamento às operações internas e intracomunitárias, o que, por conseguinte, eliminaria o ajuste fiscal nas fronteiras. Com efeito, em um mercado único, o mais adequado seria a cobrança do IVA na origem, gravando-se a entrega, com repercussão sobre o destinatário, que poderia deduzi-la na operação subsequente. Essa foi a solução proposta no chamado Pacote Cockfield, de 1987, que também dispunha sobre a harmonização das alíquotas. Haveria, porém, um descompasso entre a capacidade arrecadatória da Administração, baseada na origem, e a capacidade teórica, que deveria depender do efetivo consumo no território.³⁸⁷ Tinha-se em mente, porém, que, embora o IVA fosse cobrado no país de origem, a receita deveria migrar para o país de consumo. Para tanto, a Comissão propunha a criação de uma câmara de compensação (*clearing house*), que receberia os excedentes de imposto dos países exportadores para remeter aos países com balança comercial deficitária.³⁸⁸ O mecanismo deveria funcionar como uma conta central, gerida pelos serviços da Comissão CEE, em que os países exportadores teriam que depositar o valor devido e os países importadores recolheriam o IVA a eles cabível.³⁸⁹ Sem dúvida, a dificuldade para tanto residia nos mecanismos de controle dos montantes envolvidos, o que prejudicou a aceitação da idéia entre os Estados-membros.

³⁸⁶ PHILIPPE, 1983, p. 165-166.

³⁸⁷ NOVOA, 2005, p. 170.

³⁸⁸ CORREIA, 2000, p. 228-230.

³⁸⁹ FORTE, 1994, p. 151.

Com efeito, o Mercado Comum, previsto no Ato Único Europeu, para funcionar a partir de 1º de janeiro de 1993, exigia mudanças no funcionamento do IVA, pois os controles de fronteira teriam que desaparecer.

Assim, em 1991, adveio a Diretiva 91/680/CEE, que instituiu o Regime Transitório do IVA. Igualmente, a harmonização das alíquotas era uma exigência para a perfectibilização do mercado comum. Em que pese, sob o plano econômico, a diversidade de alíquotas permitir o incentivo ao desenvolvimento de determinados setores, sob o ponto de vista técnico, traz múltiplos inconvenientes. Dessa forma, a partir de 1993, por força da Diretiva 92-77-CEE, de 19 de outubro de 1992, os Estados deixaram de ter total liberdade para estipulação de suas alíquotas, devendo aproximá-las dos padrões previstos na referida Diretiva. Esta previa uma alíquota normal que não poderia ser inferior a 15%, duas reduzidas, que não poderiam ser inferiores a 5% e algumas disposições particulares para determinados bens ou atividades (fornecimento de gás ou eletricidade, obras de arte, antiguidades, etc.).³⁹⁰ Todavia, autorizava vários regimes transitórios.³⁹¹

Desse modo, a harmonização da tributação geral sobre o consumo, que já se encontrava avançada na Europa, tanto que a Sexta Diretiva havia feito um desenho completo do IVA comunitário, passou a deparar-se com seu maior desafio: o mercado comum e a eliminação dos controles de fronteiras.

2.1.3 O sistema transitório de tributação das operações intracomunitárias

Como foi visto, o IVA europeu, que é o resultado de um processo de harmonização ainda não concluído, pode ser classificado como um imposto geral sobre o consumo, cobrado em pagamentos fracionados ao longo do circuito comercial e produtivo, pelo método indireto subtrativo.³⁹² Sua principal característica é a neutralidade fiscal, não devendo afetar o comportamento dos agentes econômicos, mantendo as condições de livre concorrência do mercado. Tem como fato gerador as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, bem como

³⁹⁰ CARTOU, 2002, p. 515-516.

³⁹¹ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 362.

³⁹² CORREIA, 2000, p. 220.

as importações de bens. Desse modo, pela sua concepção e em razão de sua legislação é um imposto comunitário, consistindo em elemento característico da União Européia.³⁹³

Desde 1º de janeiro de 1993, a Europa integrada conta com um mercado interno que assenta no livre comércio sem restrições, com supressão dos entraves técnicos às trocas comerciais. A realização das quatro liberdades foi acompanhada pela introdução do novo sistema do Imposto sobre o Valor Agregado, um sistema transitório instituído pela Diretiva 91/680/CEE, que alterou a 6ª Diretiva (77/388/CEE).

As principais modificações foram: a) os termos exportação e importação, no comércio intracomunitário, foram suprimidos. Em substituição, surgiram as “entregas intracomunitárias de bens” (antigas exportações), que são desoneradas na origem, desde que o adquirente seja registrado para efeitos do imposto em outro Estado-membro e os bens deixem o território nacional, e as “aquisições intracomunitárias de bens” (antigas importações), tributáveis no Estado-membro do destino, devendo ser declaradas pelo adquirente na sua declaração periódica de IVA³⁹⁴; b) em razão do fim das formalidades e controles aduaneiros e a fim de evitar queda de receita, as administrações nacionais criaram um sistema de informática para troca de informações referentes ao valor das entregas comunitárias de mercadorias (*VAT Information Exchange System* ou sistema VIES). Ficou estabelecido, ainda, que o regime especial de vendas com exoneração de impostos em aeroportos e a bordo de aviões ou barcos, para passageiros intracomunitários, terminaria em 30.06.1999.³⁹⁵

Com efeito, a entrada em vigor do mercado comum exigiu modificações no sistema comum do IVA. Desde então, é necessária a distinção de dois tipos de operações: aquelas feitas com Estados que não pertencem à Comunidade Européia e as chamadas operações intracomunitárias. Dessa forma, somente as operações com o exterior permanecem recebendo a denominação de exportação e importação. Seguem as regras comuns do comércio internacional, permanecendo em vigor o princípio da tributação no destino.

De fato, as exportações são exoneradas. Todavia, geram direito à dedução, o que consiste em exceção à regra geral. Por isso, freqüentemente, os exportadores têm direitos a créditos do imposto. Com efeito, o sujeito passivo com créditos em razão de exportações poderá requerer o reembolso desses valores, o que consiste em uma regra curativa. Ou então poderá beneficiar-se de outro mecanismo mais favorável, que consiste, efetivamente, em uma

³⁹³ LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. O direito tributário no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 151.

³⁹⁴ Tal operação passa a ser fato gerador do IVA.

³⁹⁵ LOBO, op. cit., p. 151.

regra preventiva. Trata-se da possibilidade de realizar a compra da matéria-prima já sem o valor do imposto.³⁹⁶ Nesse caso, seu fornecedor é dispensado de faturar o IVA ao exportador, sob a reserva, porém, de ficar com o encargo de comprovar que a mercadoria foi exportada. O importante é que, para o exportador, o preço de venda de seu produto seja ‘livre do imposto’. As importações, por conseqüência, são tributadas, aplicando-se o IVA em vigor no Estado-membro de destino. Evita-se, assim, tanto a dupla imposição, pois a exportação é exonerada, quanto a ausência de imposição, pois a importação é tributada. Além disso, assegura-se que a receita do imposto fique no Estado em que está localizado o consumidor, mantendo, portanto, a lógica do imposto, que é suportado, isto sim, pelo consumidor final.³⁹⁷

Desde 1º de janeiro de 1993, não existem mais fronteiras fiscais no interior da Comunidade Européia. Assim, as operações entre Estados-membros, que não recebem mais os termos de exportação e importação, passaram a ser reguladas na forma do chamado regime transitório, sendo denominadas, conforme já referido, de “entrega intracomunitária” e “aquisição intracomunitária”. As entregas estão sujeitas a um regime semelhante ao da exportação. Por exemplo: uma empresa francesa que venda uma mercadoria para uma empresa alemã, remete uma fatura “sem o imposto”. Deve, porém, preencher duas condições. Tem de indicar o número de identificação de seu cliente alemão,³⁹⁸ o que permitirá verificar que a mercadoria era efetivamente destinada a um cliente estabelecido em outro Estado-membro. Há, também, o dever de comprovar que a mercadoria foi expedida para este outro Estado-membro, o que pode ser feito através do documento de transporte.³⁹⁹ A entrega intracomunitária é considerada similar à exportação e, tal qual aquela, é uma exceção ao princípio de que só quem é devedor do imposto tem direito à efetuar a dedução. Assim, na hipótese acima prevista, a empresa francesa, responsável pela entrega intracomunitária (operação exonerada), teria direito ao reembolso do crédito decorrente da possibilidade de dedução do imposto cobrado nas etapas anteriores.⁴⁰⁰ As aquisições intracomunitárias são tributadas no momento da entrega do bem, em seu lugar de destinação, pois não há mais fronteiras fiscais. O adquirente deve declarar espontaneamente suas operações, calcular o IVA correspondente e deduzi-lo imediatamente. Mantém-se, assim, via de regra, a neutralidade

³⁹⁶ DERZI, 2002, p. 318.

³⁹⁷ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 343.

³⁹⁸ É atribuído um número para cada sujeito passivo europeu.

³⁹⁹ MERCIER; PLAGNET, op. cit, p.344.

⁴⁰⁰ Ibidem, p. 373.

fiscal. Tais trocas de bens entre Estados-membros devem fazer parte de um declaração mensal, que serve para o estabelecimento de estatísticas do comércio intracomunitário.⁴⁰¹

Portanto, o regime transitório manteve para o comércio entre Estados-membros o princípio da imposição no destino. Buscou evitar distorções na concorrência e transferência de atividades já que as alíquotas não estavam suficientemente aproximadas. Isto é, preserva os interesses financeiros dos Estados-membros,⁴⁰² enquanto ainda não concluída a harmonização.

Entretanto, as operações realizadas por particulares são tributadas no Estado-membro em que efetuadas. Ou seja, é adotada a imposição na origem.⁴⁰³

Todavia, foram previstos regimes particulares a fim de evitar distorções de concorrência. No caso de transações com meios de transportes novos, dada a importância e peculiaridade do setor (necessidade de registro do veículo), a liquidação do imposto pela compra por particulares ocorre no país do destino. Foi instituído, ainda, um regime especial de tributação no destino para compras acima de determinados valores para pessoas jurídicas não sujeitas ao imposto, bem como de sujeitos passivos isentos (organismos do Estado, Forças Armadas etc.). Tais contribuintes deverão registrar-se, apresentando declarações periódicas.⁴⁰⁴ As vendas à distância, especialmente por correspondência, são, em princípio, tributadas no domicílio do adquirente (observadas determinadas condições), a fim de evitar que o particular seja tentado a demandar mercadorias em outro Estado, onde o imposto é mais baixo.⁴⁰⁵

Quanto à prestação de serviços, o regime não mudou significativamente. Há, porém, um critério geral, que acaba sendo pouco aplicado em razão das inúmeras exceções. Em regra, a prestação é tributada no Estado-membro sede do prestador. No caso do transporte de mercadorias, normalmente, a tributação ocorre no Estado em que está o ponto de partida. Contudo, se o tomador do serviço é contribuinte do imposto em outro Estado, lá é que o serviço de transporte é tributado. No entanto, há inúmeros casos particulares, devendo-se distinguir as prestações facilmente localizáveis e as prestações imateriais. As prestações cuja localização pode ser considerada fácil são tributadas no Estado em que são efetuadas. Para as chamadas prestações imateriais, há uma combinação de diversos critérios, a fim de evitar, igualmente, distorções na concorrência (advogados, peritos contábeis, etc.).⁴⁰⁶

⁴⁰¹ MERCIER; PLAGNET, 2003, p. 344.

⁴⁰² UNIÃO, 2002.

⁴⁰³ MERCIER; PLAGNET, op. cit., p. 344.

⁴⁰⁴ CORREIA, 2000, p. 231-232.

⁴⁰⁵ MERCIER; PLAGNET, op. cit., p. 345.

⁴⁰⁶ *Ibidem*, p. 346.

No regime transitório, o fato tributável, ou seja, a aquisição intracomunitária, deverá constar na própria declaração interna do IVA e não mais nas declarações apresentadas às delegações aduaneiras de fronteira.⁴⁰⁷

Em substituição aos controles de fronteira, os Estados tiveram que montar mecanismos de controle do comércio intracomunitário. Assim, a Diretiva estabeleceu diversas obrigações aos sujeitos passivos do IVA, tais como: a) registro no IVA, devendo declarar o início, alteração e fim de sua atividade como sujeito passivo; b) número de registro no IVA, devendo os Estados identificar (um prefixo indica o Estado-membro emissor) todos os sujeitos passivos; c) obrigações contabilísticas, devendo manter registros pormenorizados; d) manutenção de registro contabilístico das mercadorias que tenham expedido ou transportado para outro Estado-membro, visando, assim, a manter o controle das transferências de bens para outros Estados-membros, quando as mesmas não forem consideradas como transmissões de bens a título oneroso; e) emissão de faturas, que indiquem o preço com exclusão do IVA, o valor do IVA calculado segundo a alíquota aplicável, bem como qualquer isenção, devendo, no caso de transação intracomunitária, apresentar o número de registro no IVA do fornecedor e do adquirente; f) apresentação da declaração periódica; g) apresentação da declaração anual e h) apresentação da declaração recapitulativa, em que o sujeito passivo tem que apresentar o rol de todas as pessoas identificadas para efeito de IVA para as quais esse sujeito passivo efetuou transmissões intracomunitárias de bens. Os Estados-membros poderão, ainda, impor outras obrigações que entenderem necessárias para cobrança do imposto, desde que as operações internas e as intracomunitárias sejam tratadas igualmente. Poderão, também, dispensar de todas ou de algumas obrigações certos sujeitos passivos em razão de suas condições, bem como, sujeito à aprovação unânime do Conselho, instituir medidas especiais com o fim de simplificar a obrigação de apresentação da declaração recapitulativa.⁴⁰⁸

A Diretiva, ao instituir o regime transitório, previa que este vigoraria de 01.01.1993 até 31.12.1996. O regime transitório seria, então, substituído por um sistema definitivo de tributação do comércio intracomunitário com imposição na origem dos bens entregues e dos serviços prestados. Contudo, a própria Diretiva estipulava que o regime transitório seria automaticamente prorrogado até a entrada em vigor do definitivo ou enquanto o Conselho não

⁴⁰⁷ TERRA, Ben J. M. A eliminação das fronteiras fiscais – nova diretiva adicional à 6ª Diretiva na qual introduz algumas alterações. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 5, p. 93-153, 1993, p. 95.

⁴⁰⁸ *Ibidem*, p. 101-103.

tivesse tomado uma decisão sobre o regime definitivo.⁴⁰⁹ Como isso não ocorreu, desde 1º de janeiro de 1997, o regime transitório foi prorrogado de forma automática.

Com efeito, a adoção de um regime definitivo de tributação na origem exige o equacionamento de dois problemas principais: a concretização de uma considerável unificação das alíquotas do imposto, para evitar prejuízos comparativos entre Estados, e a elaboração de um mecanismo de distribuição de receita entre Estados para que o imposto pago no Estado produtor reverta ao Estado de consumo.⁴¹⁰

O Comitê Econômico e Social, consultado pela Comissão sobre “Um sistema comum de IVA – Programa para o Mercado Único”, apontou certas desvantagens no sistema transitório. Salientou que o regime transitório contribuiu para a consecução do mercado comum, além de reduzir o custo administrativo representado pelos controles nas fronteiras. Todavia, demonstrou-se demasiado complexo, gerando insegurança, aumentando os riscos de fraudes e onerando as empresas.⁴¹¹ Passou a vulnerar, assim, o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que excessivas formalidades acabam por dificultar, se não mesmo inviabilizar, o direito de dedução do imposto já recolhido.⁴¹² O estudo manifestou-se favoravelmente à adoção de um sistema mais simples, aprovando, sob certas condições, um sistema definitivo de imposição do IVA no Estado de origem. Ressaltou a necessidade de harmonização da regulamentação do IVA quanto a isenções, derrogações, direitos à dedução, tratamento das pequenas e médias empresas e regimes especiais, eis que tais diferenças prejudicam a neutralidade fiscal. Enfatizou, ainda, a necessidade de harmonização das alíquotas – aspecto nevrálgico na soberania fiscal dos Estados – como condição para adoção da imposição na origem.⁴¹³

O IVA seria cobrado dos operadores registrados em sua jurisdição pelas administrações fiscais nacionais, de acordo com suas próprias alíquotas. Os montantes arrecadados formariam um fundo único, que seria repartido entre os diversos Estados-membros, proporcionalmente ao consumo em seus territórios. Haveria uma responsabilidade coletiva pela administração, controle e cobrança do IVA. A forma como cada Estado-membro

⁴⁰⁹ UNIÃO 2002.

⁴¹⁰ NOVOA, 2005, p. 174.

⁴¹¹ A necessidade de designação de um representante fiscal quando o contribuinte do imposto não está estabelecido no interior do Estado que tem a competência fiscal para a imposição do IVA aparece como um dos grandes empecilhos do sistema transitório.

⁴¹² NOVOA, op. cit., p. 190.

⁴¹³ LOBO, 2000, p. 152-154.

cumprisse suas funções teria repercussão direta sobre o orçamento nacional de cada um dos Estados, o que daria maior ênfase à cooperação entre eles.⁴¹⁴

De fato, a proposta europeia era de um tipo único de IVA, com tributação na origem, sendo estabelecido um mecanismo de compensação ou *clearing*, considerando-se o estabelecimento do prestador como origem. O contribuinte gravaria suas operações em um único lugar em toda a Comunidade, devendo cumprir suas obrigações ante uma Administração Fiscal, que seria a encarregada de efetuar o controle global de todas as atividades tributáveis do sujeito passivo. Com isso, fixar-se-ia em um único local a imposição e dedução do IVA relativo a todas as operações, na Comunidade, de um mesmo sujeito passivo. A Comissão esperava, com isso, ganhar em simplicidade, diminuindo os custos indiretos, aumentando a segurança jurídica e garantindo a neutralidade fiscal dos mecanismos de imposição. Além disso, a repartição da arrecadação poderia ocorrer com base em dados estatísticos.⁴¹⁵

Assim, ainda em julho de 1996, a Comissão apresentou um programa de trabalhos para aceleração da passagem do regime transitório para o definitivo, prevendo o cumprimento de diversas fases, abrangendo questões tais como âmbito de aplicação, matéria tributável, sujeito passivo, isenções, aproximação de alíquotas, princípio impositivo, formas de controle e repartição de receitas.⁴¹⁶

Entretanto, as propostas apresentadas em 1996 revelaram-se de difícil execução, face à dificuldade dos Estados-membros de aceitarem a necessária diminuição de sua soberania fiscal, o que os levou a deixar de aprovar propostas que conduziriam ao regime definitivo.

Desse modo, em razão da reticência dos Estados, a Comissão decidiu, em 2000, investir em estratégias para o melhor funcionamento do sistema IVA no mercado comum. Assim, a idéia de passagem para a imposição na origem não foi descartada, mas passou a ser um objetivo a ser perseguido apenas no longo prazo.

Com efeito, o programa lançado em 2000 articulava-se em torno de quatro objetivos principais: simplificação, modernização, aplicação mais uniforme das regras existentes e nova execução da cooperação administrativa.⁴¹⁷

⁴¹⁴ LOBO, 2000, p. 157-158.

⁴¹⁵ MAZZ, 2001, p. 53.

⁴¹⁶ UNIÃO, 2002.

⁴¹⁷ UNIÃO Europeia. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em 18 out. 2005.

De fato, a necessidade de colaboração entre os Estados-membros fez-se cada vez maior, por ser o melhor instrumento na prevenção da fraude e evasão fiscal. Tanto é assim, que a busca de aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos levou a que, em 30 de março de 1998, através da Decisão 888/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, fosse elaborado o *Fiscalis*, um programa de ação comunitário plurianual para o período de 1º de janeiro de 1998 a 31 de dezembro de 2002, renovado, através da Decisão 2235/2002/CE por mais um período adicional de cinco anos (*Fiscalis 2003/2007*)⁴¹⁸, cujo objetivo é aprimorar o funcionamento dos sistemas de fiscalidade indireta do mercado interno. O programa ambiciona oferecer aos funcionários uma maior compreensão do direito comunitário, através do domínio da fiscalidade indireta e sua aplicação nos Estados-membros, assegurando uma cooperação ampla entre os Estados e entre esses e a Comissão. Pretende-se criar um tronco comum de treinamento de funcionários, sendo disponibilizadas vagas em cursos de formação em fiscalidade indireta. O projeto visa também à melhoria contínua dos procedimentos administrativos. Para tanto, deverão ser criados pela Comissão e pelos Estados-membros sistemas de comunicação e troca de informações, manuais e guias, garantindo-se a compatibilidade dos sistemas dos diversos integrantes. Será organizado intercâmbio de funcionários, seminários, bem como exercícios-piloto de controle bilateral e multilateral no quadro jurídico comunitário em matéria de cooperação. Os custos do programa serão suportados, partilhadamente, pela Comunidade e pelos Estados-membros.⁴¹⁹

O Regulamento (CE) N° 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, disciplina a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Põe em prática um sistema comum de intercâmbio de informações entre os Estados-membros, bem como uma colaboração com a Comissão a fim de assegurar a correta aplicação do IVA. Torna-se claro que, para o funcionamento do IVA em um mercado comum, é indispensável o armazenamento e a transmissão eletrônicos entre Estados-membros dos dados destinados ao controle do imposto. Assim, o regulamento estabelece certas regras quanto ao fornecimento de informações e, até mesmo, transferência de valores entre Estados-membros.⁴²⁰

⁴¹⁸ UNIÃO Européia. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em 25 jun. 2004.

⁴¹⁹ UNIÃO, 2002.

⁴²⁰ Com efeito, a Diretiva 2002/38/CE, que dispõe sobre um sistema de tributação para alguns serviços prestados em suporte eletrônico já prevê um sistema pelo qual as obrigações sejam cumpridas através da descarga de formulários.

Trata-se do regime especial para os sujeitos passivos não estabelecidos que prestam serviços eletrônicos a não sujeitos passivos, ao abrigo do artigo 26 C da Sexta Diretiva IVA. Na sua proposta, relativa aos serviços prestados por via eletrônica (comércio eletrônico), a Comissão havia considerado que o cumprimento das obrigações fiscais pelos operadores de comércio eletrônico, estabelecidos fora da UE, deveria ser facilitado e simplificado na medida do possível. Assim, a Comissão tinha proposto que os operadores de comércio eletrônico, estabelecidos fora da UE, só fossem obrigados a registrar-se num único Estado-Membro. Dessa

Ou seja, embora a harmonização não tenha obtido maiores êxitos no que diz com a completa aproximação de alíquotas e estabelecimento do regime impositivo, muito avançou na cooperação administrativa, ajudada pelos sistemas de informação desenvolvidos, de modo a permitir a simplificação do regime transitório.

Assim, em 2003, a Comissão apresentou um balanço positivo das estratégias lançadas em 2000, atualizando suas prioridades em relação ao IVA. Declarou que os futuros trabalhos serão guiados por duas diretrizes: afirmação da tributação no local do consumo e simplificação das obrigações dos operadores. Propõe, desse modo, a criação de um mecanismo de “balcão único”, que trará facilidades consideráveis para os operadores que realizem operações tributáveis pelas quais são devedores do imposto em Estados-membros onde não estão estabelecidos. Esse balcão deverá permitir às empresas centralizar no Estado-membro de seu estabelecimento todas as operações do IVA que tem de respeitar para operar no mercado interno. Isto é, os sujeitos passivos poderão preencher todas as suas obrigações relativas ao IVA unicamente no Estado-membro em que estão estabelecidos, relativamente à totalidade das operações que realizam no âmbito do mercado comum. Dessa forma, utilizando um único número de IVA para todas as entregas de bens e prestações de serviços realizadas, poderão apresentar as declarações de IVA em um portal eletrônico único, através do qual essas declarações seriam automaticamente transmitidas aos diversos Estados-membros.⁴²¹

forma, aplicariam o IVA à taxa em vigor nesse país e só teriam de tratar com uma única administração fiscal em toda a União Européia. Contudo, durante as negociações realizadas no âmbito do Conselho, a proposta foi alterada a fim de assegurar a aplicação do IVA à taxa em vigor no Estado-Membro de estabelecimento do adquirente. Mas foi mantido o princípio de que os operadores de comércio eletrônico, estabelecidos fora de UE, podem tratar exclusivamente com a autoridade competente em matéria de IVA do Estado-Membro da sua escolha (regime de balcão único). (UNIÃO, 2005.)

⁴²¹ O Conselho, através da COM(2004) 728/3, propôs um regulamento, introduzindo a modalidade de cooperação administrativa no âmbito do regime de balcão único e do procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado. Cabe transcrever parte da exposição de motivos desta proposta:

“ [...]”

A avaliação e o controlo dos impostos continuariam a incumbir ao Estado-Membro de consumo, cuja legislação em matéria de IVA (em especial, no que diz respeito às taxas) continuaria a ser aplicável. No entanto, os sujeitos passivos não estabelecidos teriam a faculdade de contactar (para fins de registo e de entrega das declarações) apenas a sua própria administração nacional, sujeitando-se assim a um conjunto de obrigações harmonizadas (formulário de registo, conteúdo e frequência das declarações de IVA e regras em matéria de pagamento e de reembolso).

Contudo, convém notar o seguinte:

- as transferências financeiras deverão ser efectuadas directamente entre os sujeitos passivos e os Estados-Membros de consumo. A experiência adquirida até à data com o regime especial em vigor aplicável ao comércio electrónico mostra que a redistribuição dos montantes cobrados sobre as operações tributáveis é uma tarefa muito pesada para o Estado-Membro de identificação. A criação de vastas redes de tesouraria, necessárias para poder tratar os fluxos financeiros inerentes a uma expansão do sistema, não seria uma solução realista. Todavia, é provável que intermediários financeiros ou outros terceiros de confiança possam propor aos operadores abrangidos por este regime serviços de gestão dos pagamentos, libertando-os assim da pesada tarefa que constitui a realização de numerosos pagamentos. Este tipo de serviço comercial revestir-se-ia de especial interesse para os pequenos operadores, mas deveria evidentemente basear-se em realidades económicas;

Resta demonstrada a preocupação da Comissão com a modernização da tributação, face o avanço tecnológico, que modificou demasiadamente o mercado, havendo que se suprir as carências do sistema atual a fim de evitar-se as fraudes.⁴²² Procura-se, portanto, o aprofundamento da cooperação entre as autoridades fiscais dos Estados, assim como o aperfeiçoamento de sistemas eletrônicos para troca de informações fiscais.

De fato, a mudança para imposição na origem ainda é remota, pois não foi alcançado um consenso para solucionar os problemas que adviriam da implantação desse sistema, pois seria necessário um mecanismo que compensasse as perdas de arrecadação dos Estados-membros adquirentes de bens, bem como um efetivo controle das operações.⁴²³

Ademais a implantação de uma Câmara de Compensações não diz respeito unicamente a aspectos técnicos. Passa por uma opção política. Os diversos Estados-membros teriam que levar para a Câmara o IVA arrecadado nas suas operações. Presume-se, dessa forma, que haveria grande desconfiança entre Estados, prejudicando o funcionamento da Câmara e a implementação da tributação na origem.⁴²⁴

Por isso, Arlindo Correia já ressaltava, em 1995, a grande incógnita relativa à duração do regime transitório. Citava, entretanto, que a estabilidade dos preços e da moeda, taxas de juros e déficit orçamentário, fatores diretamente relacionados com a adoção de uma moeda única, sofrem grande influência da fiscalidade no interior da União, o que poderia servir de impulso para a superação de mais uma fase na harmonização fiscal.⁴²⁵ Efetivamente, a moeda única leva a uma maior transparência nos preços, revelando, portanto, as distorções, por ventura, existentes na fiscalidade indireta.⁴²⁶

Além disso, embora no âmbito da União Européia, a política fiscal, comparada com outras políticas, acuse um certo atraso, uma vez que já foi aceita a transferência de soberania em matéria de política monetária, com a adoção de uma moeda única, há quem sustente que o alargamento deste princípio à política fiscal é uma evolução lógica do processo.⁴²⁷

No que diz respeito aos sistemas de imposição, no entanto, verifica-se que a Europa, embora tenha consciência de que se faz necessária a adoção da tributação na origem, eis que

[...]” (Grifei)

⁴²² FAUSTO, 2005, p. 212.

⁴²³ MAZZ, 2001, p. 49.

⁴²⁴ JOBIM, 1998, p. 207.

⁴²⁵ O autor sugere, como alternativas para a agilização do processo de harmonização, a substituição da unanimidade pela maioria qualificada para deliberações em matéria fiscal, a edição de regulamentos no lugar de diretivas e a transformação do Comitê do IVA de consultivo para deliberativo. (CORREIA, 2000, p. 235-236)

⁴²⁶ FAUSTO, op. cit., p. 218.

⁴²⁷ LOBO, 2000, p. 145.

mercado integrado, não consegue ainda implementá-la, seja pela dificuldade na harmonização fiscal, seja pela inexistência de consenso quanto à forma a ser adotada para compensação de receitas, razão pela qual deixou para o futuro a adoção da tributação na origem. Preferiu, isto sim, investir na cooperação administrativa, a fim de, combatendo a fraude fiscal e simplificando o sistema, alcançar maior efetividade ao regime transitório.

Com efeito, existe também a questão acerca das regras aplicáveis para a tomada de decisão em matéria fiscal, que foi e continua sendo um grande entrave à harmonização. De fato, a exigência de deliberação unânime do Conselho já consistia em obstáculo quando a Europa ainda não tinha realizado seus maiores alargamentos. Atualmente, sendo 25 os membros da União Européia, a manutenção da regra da unanimidade em matéria fiscal certamente dificultará o implemento das medidas necessárias para a concretização do processo. É de ressaltar também que, mesmo no tratado que estabelece uma Constituição para a Europa, a regra da unanimidade é mantida⁴²⁸, o que leva a acreditar que o caminho a seguir é exatamente o de aperfeiçoamento do regime existente, através da melhoria dos sistemas informatizados, e não o do debate acerca da imposição na origem.

Aliás, o regime definitivo, com imposição na origem, tal qual idealizado por ocasião da implantação, em 1993, do mercado comum, sempre foi criticado por Maurice Lauré. Com efeito, o autor, responsável pela implantação do IVA na França, entendia imprescindíveis os controles de fronteira. Assim, argumentava que, mais importante que a supressão das fronteiras fiscais, para a realização de um mercado comum, seria a superação dos entraves trazidos pela exoneração das entregas intracomunitárias e pela tributação das aquisições intracomunitárias; obstáculos, esses, que distorcem a concorrência, ao exigir das empresas o cumprimento de diversas obrigações, nem sempre ao seu alcance. Sustentava que, antes de 1993, a dificuldade residia nas formalidades aduaneiras. Depois, nos múltiplos controles exigidos pelo regime transitório. Desse modo, para empresas que não tivessem porte para arcar com todo esse aparato burocrático, seria difícil realizar operações intracomunitárias, não se estabelecendo a livre concorrência entre todas as empresas.⁴²⁹

⁴²⁸ Em realidade, a Constituição Européia não traz alterações quanto ao sistema comum do IVA. De fato, sob o ponto de vista fiscal, a Constituição Européia funciona mais como um simples tratado, que dispõe sobre políticas públicas, do que como uma Constituição. Isto é, mais defende a soberania dos Estados-membros do que transfere soberania estadual para a União. (NABAIS, José Casalta. Constituição Européia e fiscalidade. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 31, p. 159-178, 2005a, p. 176.)

⁴²⁹ LAURÉ, 1993, p. 244-245.

Com efeito, Maurice Lauré propunha que, nas entregas intracomunitárias, fosse aplicado, quando de seu envio, o IVA do país de destinação. Ou seja, a operação não seria exonerada. Seria tributada pela alíquota vigente no país de destino. O adquirente no destino receberia uma fatura mencionando seu próprio IVA. A dificuldade ficaria com o vendedor que, ao expedir a mercadoria, teria que calcular o IVA do país de destino e declarar de forma separada, para que a administração fiscal da origem pudesse transferir o imposto correspondente à administração do país do destino.⁴³⁰

O autor afastava essa dificuldade, argumentando que bastaria criar, junto aos próprios sujeitos passivos no país de origem, um sistema de informática que comportasse as alíquotas, já relativamente harmonizadas, praticadas pelos diversos Estados-membros. Quanto à possibilidade de erro pelos vendedores, no preenchimento das declarações, bem como eventual possibilidade de equívoco pela administração fiscal do país de origem, entendia que tais fatos poderiam ser controlados nas fronteiras intracomunitárias, indispensáveis, na opinião do autor, para a boa administração do IVA europeu. Argumentava que, em substituição às antigas aduanas nacionais, deveria haver um agente europeu único, que receberia a documentação contendo a identificação do vendedor e do adquirente, o montante do preço, a nacionalidade e a alíquota do IVA aplicado. Dessa forma, cada país automaticamente ficaria informado dos valores que teria a receber.⁴³¹

Desse modo, Maurice Lauré sugere a adoção do princípio da origem para cobrança do imposto, atribuindo-se, contudo, o produto da arrecadação ao Estado de destino. Opta pelo modelo em que, embora a cobrança ocorra na origem e a operação de entrega intracomunitária seja tributada, o Estado de origem tem de transferir o valor do imposto da operação intracomunitária ao Estado de destino, pois é esse o titular do imposto. Portanto, resolve-se o problema relativo à forma pela qual se dá a compensação de receita entre Estado de origem e Estado de destino, sendo desnecessário uma Câmara de Compensações. A proposta do autor atende à necessidade de imposição na origem em um mercado integrado, pois as operações interna e intracomunitária, desde que harmonizadas as alíquotas, sofrem a mesma carga fiscal, observando, por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal, em relação às operações realizadas dentro do espaço integrado. Por outro lado, observa o princípio da justiça fiscal, destinando diretamente o produto da arrecadação do IVA, imposto sobre o consumo, para o Estado em que está localizado o consumidor da operação intracomunitária.

⁴³⁰ LAURÉ, 1993, p. 246.

⁴³¹ Ibidem, p. 247.

Todavia, tal solução foi afastada, pois os Estados a entenderam arriscada em razão da possibilidade de erro pelos exportadores e pela administração fiscal do país de origem.⁴³² Em seu lugar, introduziram o regime transitório, de pesadas formalidades e duvidosa eficácia, no entendimento de Maurice Lauré.⁴³³

Com efeito, o autor francês sustenta que, para a conclusão do processo de harmonização, é necessária, além da unificação das alíquotas do IVA, a adoção do regime de entrega intracomunitária com o IVA incorporado. Entretanto, é contrário à aplicação do IVA do Estado-membro de origem, por contrariar a lógica do imposto de consumo, já que, nesse caso, cada Estado-membro arrecadaria apenas uma parte do IVA suportado por seus nacionais, e perceberia, em compensação, o imposto referente à exportação das mercadorias fabricadas em seu território.⁴³⁴

De fato, a harmonização fiscal tem de ser completada, uma vez que as disparidades em matéria fiscal vêm a distorcer os custos de produção, os preços e as condições de concorrência, atentando contra o princípio da neutralidade fiscal e os objetivos do mercado único.

Destacam-se, porém, os avanços dos programas de integração e capacitação das Administrações Tributárias, como o *Fiscalis*, e a aceleração da cooperação administrativa, relativamente a sistemas de informação, que apontam, inclusive, para um modelo de balcão único, em que o sujeito passivo possa cumprir suas obrigações com diversos Estados-membros no próprio Estado em que estiver estabelecido.

No entanto, o IVA europeu – maior tributo sobre o consumo – embora em fase já avançada de harmonização, ainda apresenta pendências, tais como a uniformização das alíquotas e a definição sobre o regime para transações interjurisdicionais.

A situação verificada atualmente na União Européia demonstra a dificuldade na adoção de um modelo de tributação de operações interjurisdicionais que atenda aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, preservando, ainda, os interesses dos Estados-membros, receosos de cederem parcela cada vez maior de sua soberania.

Com efeito, o modelo europeu jamais passou para a origem a imposição das operações intracomunitárias, tendo preservado o ditame de justiça fiscal da receita do imposto sobre o consumo pertencer ao Estado-membro em que ele ocorre. Entretanto, deparou-se com diversos problemas decorrentes da opção pela imposição no destino em um mercado

⁴³² LAURÉ, 1993, p. 251.

⁴³³ Ibidem, p. 250.

⁴³⁴ Ibidem, p. 253.

integrado. Uma vez que a carga fiscal de operações internas e intracomunitárias é diferenciada, tendo sido extintas as antigas barreiras alfandegárias, o sistema abre margem a fraudes e sonegações. Para evitá-las, foram criadas excessivas formalidades, dificultando o direito de dedução e violando o princípio da neutralidade fiscal.

Buscou-se, neste capítulo, demonstrar como está sendo enfrentado, no mercado integrado europeu, o problema da tributação do IVA – imposto geral sobre o consumo – relativamente às operações interjurisdicionais. Assim, tendo-se ciência dos obstáculos até hoje enfrentados pela União Européia, é que se passa a estudar a tributação do ICMS nas operações interestaduais.

2.2 O ICMS e as operações interestaduais

Como foi visto, no Brasil, o imposto que mais se aproxima do IVA, em razão de suas características, é o ICMS. Esse tributo é de competência estadual, conforme previsto no art. 155, inc. II, da Constituição Federal. Assim, nas operações interestaduais, isto é, de um Estado para outro da Federação, verifica-se comércio entre diferentes jurisdições fiscais, sendo necessário o estabelecimento de sistema de imposição na origem ou no destino.

Além disso, a balança comercial interestadual serve para a investigação dos desequilíbrios do federalismo brasileiro, influenciando não só a opção pelos sistemas de imposição nas operações interestaduais, como também a respectiva compensação de receitas entre os Estados produtores e os Estados consumidores.

Assim, observada a plurifasia e não-cumulatividade do ICMS, imposto de competência estadual na Federação brasileira, é que se passa a analisar a tributação das operações interestaduais.

2.2.1 Breve histórico sobre a tributação das operações interestaduais

Deve-se resgatar, inicialmente, a gênese do ICMS. Seu antecessor foi o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que, através da Emenda Constitucional nº 18/65 foi

introduzido no ordenamento jurídico nacional em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

A questão das operações interestaduais já estava presente por ocasião do IVC⁴³⁵. Rubens Gomes de Sousa, ao tratar da disciplina daquele imposto, ensinava:

Quando a mercadoria produzida em um Estado for transferida, pelo produtor, para outro Estado diferente e aí vendida, surge naturalmente a questão de saber a qual dos dois Estados é devido o imposto. Naturalmente ambos pretendem cobrá-lo, o primeiro por se tratar de venda de mercadoria de sua produção e por estar o vendedor domiciliado em seu território, o segundo por se tratar de operação praticada em seu território.⁴³⁶

Desse modo, objetivando evitar a dupla tributação, foi editado o Decreto-lei n° 915, de 1° de dezembro de 1938, dispondo que o imposto era devido ao Estado onde fosse praticada a operação, estatuinto duas hipóteses distintas. A primeira, quando o próprio fabricante ou produtor efetuasse diretamente a venda, situação em que o lugar da operação era aquele onde tivesse sido fabricada ou produzida a mercadoria. A segunda hipótese, abarcando os demais casos, previa como lugar da operação aquele em que estivesse situado o estabelecimento vendedor, fosse matriz, filial, sucursal ou representante, desde que possuísse depósito, a seu cargo, das mercadorias vendidas. Assim, na primeira hipótese, o imposto era devido ao Estado produtor da mercadoria, embora a venda ocorresse em outro Estado. Na segunda, o imposto era devido ao Estado em que realizada a venda, embora a mercadoria tivesse origem em outro Estado.⁴³⁷ Rubens Gomes de Sousa conclui:

Nessas condições, o fabricante ou produtor que transferir mercadorias de sua produção para outro Estado a fim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, agência ou representante, deverá pagar o imposto adiantadamente, ao Estado onde as mercadorias foram produzidas, por ocasião da saída destas, e portanto **antes** mesmo de serem vendidas no

⁴³⁵ De fato, limita-se o histórico das operações interestaduais ao IVC, sem desconsiderar, todavia, que também em relação à tributação do imposto estadual de exportação, ocorria, por vezes, problemas referentes a operações interestaduais. Tendo em vista a competência estadual do imposto, contribuintes optavam por transferir, em um primeiro momento, suas mercadorias para Estados que não cobrassem o imposto de exportação, realizando, através desses Estados a operação com o exterior. Por tais motivos, alguns Estados, entre eles Espírito Santo e Paraná passaram a cobrar o imposto por ocasião da saída da mercadoria de seu território, qualquer que fosse seu destino, permitindo ao contribuinte o direito à restituição, se provado que a mercadoria havia sido consumida no País. Essa prática de cobrança condicional de imposto era de constitucionalidade duvidosa. Importante referir, igualmente, que o imposto de exportação era devido apenas para a venda de mercadoria para o exterior. Isso porque, caso fosse cobrado em operações entre os Estados, seria considerado imposto de trânsito, o que era proibido pela Constituição de 1946. (SOUSA, 1952, p. 405-406).

⁴³⁶ *Ibidem*, p. 382.

⁴³⁷ *Ibidem*, p. 382.

Estado ao qual se destinam. Posteriormente, quando as mercadorias transferidas forem vendidas ou consignadas no Estado de destino, por essa primeira operação **não será devido imposto**, desde que seja efetuada pelo próprio produtor, e desde que o preço da venda ou consignação não seja superior ao que lhes foi atribuído por ocasião da transferência; se o preço da venda ou consignação for maior que o preço da transferência, o imposto sobre a diferença será devido ao Estado onde as mercadorias foram produzidas.⁴³⁸

Dessa forma, já no sistema adotado pelo IVC instaurou-se sério conflito entre Estados produtores, mais desenvolvidos, e Estados consumidores, uma vez que aos primeiros cabia o imposto sobre as mercadorias transferidas aos Estados importadores líquidos.

Salienta-se, igualmente, que as Constituições Federais de 1934 e 1937 determinavam que o Imposto sobre Vendas e Consignações deveria ser uniforme em todo o território nacional, independentemente de procedência, destino ou espécie de produtos negociados. Já a Constituição de 1946 manteve apenas a exigência de uniformidade quanto à origem e destino das mercadorias, permitindo aos entes tributantes a graduação de alíquotas conforme a essencialidade do produto.⁴³⁹

A Constituição de 1967, atribuindo à competência estadual o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, determinava que sua alíquota seria uniforme em todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, não excedendo, naquelas que se destinassem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em Resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.

O Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, dispunha, em seu art. 5° que a alíquota do imposto seria uniforme para todas as mercadorias. O Senado, através de Resolução adotada por iniciativa do Presidente da República, deveria fixar as alíquotas máximas para as operações internas, para as interestaduais e para as operações de exportação. A matéria foi, assim, objeto da Resolução n° 65 do Senado, de 19 de agosto de 1970, que fixava como alíquota máxima do ICM, nas operações internas, aquelas vigentes em cada Estado na data da Resolução, e nas operações interestaduais e de exportação, a alíquota de 15%. Considerava como operações internas: a) aquelas em que o remetente e o destinatário da mercadoria estivessem situados no mesmo Estado; b) aquelas em que, embora o destinatário estivesse em outro Estado, não era contribuinte do imposto, ou sendo, tivesse adquirido a

⁴³⁸ SOUSA, 1952, p. 382-383.

⁴³⁹ Ibidem, p. 387, o que foi motivo de crítica pelo autor, já que a operação de venda e consignação é juridicamente igual, independentemente da natureza da mercadoria, devendo ter alíquota única.

mercadoria para uso ou consumo próprio; c) as de entrada, em estabelecimento do contribuinte, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento.

A discriminação de alíquotas, previstas na Resolução Senatorial deu origem à Súmula nº 569 do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

Súmula nº 569: É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão do destinatário ser ou não contribuinte.

Sob a vigência da Resolução nº 98, de 1976, em que o Senado discriminava as alíquotas máximas do ICM, nas operações internas e interestaduais, em 14% nas regiões Sudeste e Sul, e em 15% nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, assim como em 13% para as exportações, foi firmado pelos Estados o Convênio nº 44/76, que concedia redução de base de cálculo para as operações interestaduais com mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, vedando o favor fiscal no caso das mercadorias destinadas para uso ou consumo ou para emprego em operações não sujeitas à tributação pelo ICM. Essa discriminação veio a ser julgada inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 95.784⁴⁴⁰, reafirmando a inconstitucionalidade de alíquotas interestaduais desuniformes. Seguiram-se outras Resoluções Senatoriais. Em 1980, a Resolução nº 7 manteve a idéia de discriminação por regiões e por contribuintes. O Supremo Tribunal Federal, novamente, através do Recurso Extraordinário nº 102553⁴⁴¹ declarou a inconstitucionalidade da distinção.

Todavia, a Emenda Constitucional nº 23 de 1983 deu nova redação ao dispositivo constitucional que tratava das alíquotas do ICM, passando a dispor que seria uniforme para

⁴⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 95784/MG. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Julgamento 01 set. 1982. DJU 08 out. 1982. Ementa: “O ICM é um imposto uniforme que incide em todas as operações relativas à circulação de mercadorias, por isso a alíquota é a mesma em todas as operações internas ou interestaduais, independentemente de o destinatário da mercadoria ser ou não contribuinte, seja qual for a destinação dada à mesma – súmula 569, art-23, ii, par-5; da Constituição Federal. Os convênios que concedem isenções ou favores fiscais, Lei Complementar n. 24, de 27 de janeiro de 1975, não podem discriminar o favor concedido, em detrimento de determinados contribuintes, por violar o princípio constitucional da uniformidade do tributo, que abrange não só as alíquotas como a base do cálculo do imposto. Aplicação da súmula n. 569. Inconstitucionalidade reconhecida do par-1., 1 e 3, da cláusula primeira do Convênio ICM n. 44, de 7 de dezembro de 1976, e da Portaria n. 313, de 29 de dezembro de 1976, do Sr. Diretor da Receita Estadual de Minas Gerais, art-2., par-1., 1 e 3. RE conhecido e provido.”

⁴⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 102553. Relator: Min. Francisco Rezek. Julgamento 21 ago. 1986. DJU 13 fev. 1997. Ementa: “Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Operações interestaduais. Discriminação de alíquotas. Resolução n.7, de 22 de abril de 1980, do Senado Federal. Inconstitucionalidade (Constituição Federal, art. 23, parágrafo 5. (redação anterior a E.C. 23/83). Divergência da súmula 569. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido.”

todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final, o que veio a alterar o pensamento da Corte Suprema.⁴⁴²

Deve-se referir, ainda, que o Decreto-lei nº 406/68 previa a chamada técnica de “deslocação da matéria imponible” no art. 2º, § 1º⁴⁴³, através da qual uma redução na base de cálculo do imposto devido ao Estado de origem permitia ao Estado de destino, mesmo em operações em que não houvesse aumento de valor agregado, uma porção da arrecadação. No entanto, não representava uma garantia de margem fixa ao Estado consumidor, porém apenas uma margem indeterminada, cuja importância restava condicionada ao efetivo valor da operação subsequente que tivesse lugar no Estado de destino.⁴⁴⁴

Assim, constata-se que, desde que a base tributária consumo foi outorgada aos entes subnacionais, as operações interestaduais, relativas a um tributo idealizado para ser uniforme em todo o território nacional, foram objeto de disputa entre estados produtores e estados consumidores. Houve, contudo, opção pela imposição e cobrança na origem, dada a integração da Federação brasileira. Igualmente, a receita permaneceu com o Estado de origem, o que revela uma opção do constituinte em incentivar a produção, o que, entretanto, ocasiona um rompimento com a justiça fiscal relativa ao imposto sobre o consumo, cuja receita deve pertencer ao Estado em que esse ocorre. Verificou-se, todavia, uma tendência de distribuição a partir de reduções de base de cálculo e de alíquotas no Estado produtor, a fim de que parte do tributo revertesse ao Estado de destino, o que acabou por representar o fim da uniformidade de alíquotas no ICM. Desse modo, já se vislumbra a disposição em deixar para o contribuinte o encargo de distribuir a receita entre os estados da Federação, o que virá a ser consagrado no modelo de 1988.

Desse modo, tendo presente a necessidade de dispor acerca da tributação das operações interestaduais, no maior imposto nacional sobre o consumo, de forma a tentar diminuir as tensões entre Estados produtores (exportadores líquidos) e Estados consumidores (importadores líquidos) é que se chega ao sistema de tributação das operações interestaduais do ICMS previsto na Constituição Federal de 1988.

⁴⁴² Conforme comentário de Misabel Derzi em BALEEIRO, 2001, p. 442.

⁴⁴³ O referido dispositivo determinava: “Art. 2º [...] §1º Nas saídas de mercadorias para estabelecimento em outro Estado, pertencente ao mesmo titular ou seu representante, quando as mercadorias não devam sofrer, no estabelecimento de destino, alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento e quando a remessa for feita por preço de venda a não-contribuinte, uniforme em todo o País, a base de cálculo será equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) deste preço.”

⁴⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Pareceres de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 150.

2.2.2 O sistema de tributação das operações interestaduais previsto na Constituição de 1988

A Federação brasileira constitui um mercado integrado, no qual está previsto, no art. 152 da Constituição Federal, a vedação aos Estados, Distrito Federal e Municípios do estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A Constituição Federal de 1988 consagrou a imposição na origem, permitindo, entretanto, mecanismos compensatórios para as perdas sofridas pelos Estados preponderantemente consumidores em relação àqueles preponderantemente produtores, criando um chamado sistema misto.⁴⁴⁵ Objetivou, portanto, manter integrado o mercado e, ao mesmo tempo, distribuir a receita entre o Estado produtor e o consumidor.

Tal mecanismo ocorre através da existência de alíquotas fixadas pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

O inc. IV do § 2º do art. 155 da CF dispõe que resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. O inc. VII dispõe sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, determinando a adoção de alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e de alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte. O inc. VIII explicita que, na hipótese de adoção da alíquota interestadual para consumidor final, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O inc. VI completa o mecanismo das operações interestaduais, vedando a fixação de alíquota interna inferior à interestadual, exceto no caso de autorização através de convênio interestadual.

A matéria está disciplinada na Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, do Senado Federal. O art. 1º dispõe que a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais será de 12%.

⁴⁴⁵ DERZI, 1998a, p. 124.

Assim, conforme previsão constitucional, pode haver três tipos de destinatários nas operações e prestações interestaduais: a) o consumidor final não-contribuinte; b) o consumidor final contribuinte⁴⁴⁶; e c) o contribuinte não consumidor final.⁴⁴⁷

No primeiro caso, incide unicamente a alíquota interna e o imposto é recolhido ao Estado de origem da operação ou prestação. Um exemplo seria uma fábrica de armas no Rio Grande do Sul que venda uma escopeta para uma pessoa física no Pará, que utilizará esta arma em sua defesa pessoal.⁴⁴⁸

No segundo caso, aplica-se a alíquota interestadual no Estado de origem. No Estado de destino, o contribuinte irá recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Roque Carrazza sintetiza:

De fato, nas operações interestaduais com bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicações para consumidor final que seja contribuinte, o remetente do bem e o prestador do serviço pagarão, respectivamente, ao seu Estado o ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário, o mesmo tributo (só que, agora, ao seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual.⁴⁴⁹

Desse modo, tendo em vista o valor da alíquota interestadual fixada pelo Senado, os Estados produtores de mercadorias ou prestadores de serviços arrecadam sob uma alíquota menor. Por outro lado, os Estados em que se situam os adquirentes ou fruidores do serviço vêm a ter contra si um crédito de valor menor, para ser deduzido de suas arrecadações.⁴⁵⁰ Nesse caso, o exemplo seria de uma fábrica de armas no Rio Grande do Sul que venda uma metralhadora a um comerciante no Ceará, que utilizará a arma na segurança de sua empresa. A fábrica de armas recolhe a alíquota interestadual para o Rio Grande do Sul. O comerciante deverá recolher o ICMS no Ceará aplicando o diferencial de alíquota.⁴⁵¹

Conforme esclarece Alcides Jorge Costa, numa operação interestadual, a operação é uma só, não ocorrendo duas operações de venda. Todavia, haverá dois sujeitos ativos e dois sujeitos passivos em relação à mesma operação. O Estado de origem é sujeito ativo da

⁴⁴⁶ A definição de contribuinte do ICMS é dada pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

⁴⁴⁷ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 203.

⁴⁴⁸ GASPAR, 1997, p. 118.

⁴⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 228. O autor esclarece, também, que o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF não sofreu alteração com a Lei Complementar 87/96. Salienta que permanecem as legislações estaduais que dispõem sobre o assunto, que buscam fundamento de validade diretamente na Constituição. *Ibid.* p. 231.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, p. 229.

⁴⁵¹ GASPAR, *op. cit.*, p. 118.

obrigação em que é aplicada a alíquota interestadual, cujo sujeito passivo é o vendedor, localizado no Estado de origem. Já no Estado de destino, o comprador contribuinte será sujeito passivo da obrigação de recolhimento do valor relativo ao diferencial de alíquota, relação essa que tem como sujeito ativo o Estado de destino. Assim, o autor enfatiza que há apenas um fato gerador. A entrada no estabelecimento do contribuinte no Estado de destino determina o momento em que o imposto é devido, mas não funciona como fato gerador.⁴⁵²

No terceiro caso, o adquirente não é consumidor final, estando aí a hipótese mais interessante para análise dos princípios da origem e do destino. Dá-se como exemplo uma mercadoria produzida em São Paulo e vendida a revendedor no Rio Grande do Sul. Haverá a imposição de alíquota interestadual no Estado de origem, sendo recolhido ICMS para o Estado de São Paulo. No Estado de destino, o adquirente irá creditar-se do valor correspondente ao imposto já pago. Na operação interna seguinte, incidirá a alíquota estadual do Rio Grande do Sul. O adquirente gaúcho debita-se no percentual da alíquota interna, compensando com o crédito oriundo da alíquota interestadual.

No caso de a alíquota interna ser igual à interestadual, a única receita ao Estado do destino é sobre o eventual valor agregado.

Contudo, a regra é a alíquota interna ser superior à interestadual. Por exemplo, no Rio Grande do Sul, a alíquota interna geral é de 17% (Lei Estadual nº 8.820/89, art. 12, inc. II, alínea “h”).

Tem-se, aí, caso de compensação de receita entre Estado produtor e Estado consumidor. Isso porque o Estado do destino, no caso o Rio Grande do Sul, terá receita na operação seguinte, com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ocorre que a Resolução Senatorial foi além. Em seu parágrafo único determinou que nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão, a partir de 1990, de 7%.⁴⁵³

⁴⁵² COSTA, Alcides Jorge. ICMS, financiamento e base de cálculo – ICMS e IPI, não-cumulatividade e direito de crédito – limites. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 57-89, 1996, p. 73. Em sentido contrário GASPARG, 1997, p. 116, que entende ocorrer novo fato gerador na entrada no estabelecimento do Estado de destino. É importante dizer que o Convênio 66/88 determinava, em seu art. 2º, inc. II, que ocorria o fato gerador do imposto na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo. Contudo, era desnecessário o dispositivo, razão pela qual a Lei Complementar nº 87/96 não o repetiu. Estabeleceu, contudo, em seu art. 6º, § 1º, que “a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”

⁴⁵³ Fixava em 8% para o ano de 1989.

Assegurou distribuição de receita tributária em favor dos Estados economicamente mais fracos. Ou seja, verifica-se que, sendo o Estado de origem pertencente às Regiões Sul e Sudeste (exceção ao Espírito Santo), mais desenvolvidas economicamente, e o Estado de destino localizado nas Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, menos desenvolvidas, aplica-se alíquota interestadual inferior, a fim de que o Estado de destino se aproprie de uma diferença maior de alíquotas. Assim, amplia sua arrecadação, permitindo maior progresso e diminuindo as desigualdades regionais. Há compensação de receita entre Estados preponderantemente produtores e Estados preponderantemente consumidores.⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ A respeito das alíquotas internas e interestaduais do ICMS é interessante a leitura do acórdão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.021-8, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, impugnando Lei Estadual paulista que fixava alíquota interna de ICMS para veículos automotores em 9,5%. Em tal decisão, além de ser analisado o sistema constitucional das operações interestaduais de ICMS, é debatida a competição fiscal danosa entre os Estados da Federação. O Supremo, por maioria, vencidos os Ministros Nelson Jobim e Celso de Mello, e ausente, justificadamente o Ministro Moreira Alves, deferiu a medida cautelar, com efeito *ex nunc*, para suspender a eficácia da Lei impugnada até final julgamento da ação. Eis a ementa: “MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DA LEI PAULISTA Nº10.327, DE 15.06.99, QUE REDUZIU ALÍQUOTA INTERNA DO ICMS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DE 12 PARA 9,5% PELO PRAZO DE 90 DIAS, A PARTIR DE 27.05.99. REEDIÇÃO DA LEI Nº 10.231, DE 12.03.99, QUE HAVIA REDUZIDO A ALÍQUOTA DE 12 PARA 9%, POR 75 DIAS. LIMITE PARA A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERNAS.

1. As alíquotas mínimas internas do ICMS, fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação de todos eles em sentido contrário (CF, artigo 155, § 2º, VI).

2. A alíquota do ICMS para operações interestaduais deve ser fixada por resolução do Senado Federal (CF, artigo 155, § 2º, IV).

A Resolução nº 22, de 19.05.89, do Senado Federal fixou a alíquota de 12% para as operações interestaduais sujeitas ao ICMS (artigo 1º, *caput*); ressaltou, entretanto, a aplicação da alíquota de 7% para as operações nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (artigo 1º, parágrafo único).

3. Existindo duas alíquotas para operações interestaduais deve prevalecer, para efeito de limite mínimo nas operações internas, a mais geral (12%), e não a especial (7%), tendo em vista os seus fins e a inexistência de deliberação em sentido contrário.

4. Presença da relevância da arguição de inconstitucionalidade e da conveniência da suspensão cautelar da Lei impugnada.

5. Medida cautelar deferida, com efeito *ex-nunc*, para suspender a eficácia da Lei impugnada, até final julgamento da ação.” (STF, Plenário, 25.08.99, rel. Ministro Maurício Corrêa, publicada no D.J.U 25.05.2001). Todavia, em 26.05.2003, o relator julgou prejudicada a ação por perda de seu objeto, dada a cessação de vigência da lei temporária impugnada.

Embora se trate de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, cabe o registro de entendimentos contrários da doutrina. Heron Arzua, por exemplo, manifestando-se em sentido contrário, refere parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, elaborado em 1992, que entende que lei estadual poderá fixar como mínima a alíquota interna de 7%, uma vez que, na Resolução do Senado, há duas alíquotas para operações interestaduais, entendendo legítimo que o Estado possa fixar, como alíquota interna, a menor delas. (ARZUA, Heron. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal e seus mecanismos de atuação. O regime dos incentivos fiscais no Brasil. *Revista de Direito Tributário*, n. 81, p. 206-216, 2001, p. 215). Interessante referir que a PEC 285, de 2004, que altera o Sistema Tributário Nacional, dispõe que as alíquotas do ICMS, à exceção das previstas na alínea b do inciso V, não poderão ser inferiores à MAIOR alíquota de referência (alíquota esta relativa às operações interestaduais).

Em razão de tal compensação financeira, entre Estado de origem e Estado de destino, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral chama de híbrido o sistema de imposição do ICMS nas operações interestaduais.⁴⁵⁵

Nosso sistema de imposição nas operações interestaduais é assim descrito por Misabel de Abreu Machado Derzi:

No Brasil, o princípio do Estado de origem vigente, também chamado de 'mercado integrado', é o único que se adequa à unidade político-econômica territorial. Não há sentido em optar por uma tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição. Como tributo neutro, não obstante, nas operações interestaduais, deve ser repartido por meio de mecanismos que compensem as perdas dos Estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores. A solução brasileira adotada (como já alertara Aliomar Baleeiro) não foi a criação de um Fundo de Compensação, mas a atribuição constitucionalmente feita ao Senado Federal da fixação das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação.

As diversas resoluções do Senado Federal reguladoras do assunto vinham estabelecendo, antes da Constituição de 1988, alíquotas interestaduais máximas sempre mais baixas do que o teto fixado para as internas (v. Res. n. 65/70; 7/80 etc.) E, sobretudo, passaram a se utilizar de critérios distintos: se a mercadoria se destina aos Estados das Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, que se presumem importadores-consumidores líquidos, a alíquota interestadual cai, reduzindo-se a margem de receita do Estado de origem, localizado na Região Sul-Sudeste, que se presume exportador-líquido.⁴⁵⁶

De fato, o Brasil encontrou uma solução alternativa para a questão da compensação de receitas decorrente da necessária imposição na origem para mercados integrados. Diferentemente da Europa, que cogitou a criação de uma câmara de compensação para a transferência de recursos entre o Estado de origem e o de destino, quando lá viesse a ser implantada a imposição na origem, o Brasil optou pela compensação de receitas através de alíquota diferenciada, aplicável às operações interestaduais. Assim, deixou ao encargo do contribuinte a divisão de receita entre Estado produtor e Estado consumidor.

Contudo, no sistema vigente, embora ocorra compensação de receitas, ela não é total, uma vez que a maior parte dos recursos decorrentes da operação interestadual pertencem ao Estado de origem, em clara opção pelos Estados produtores. Ou seja, parte dos recursos pertence ao Estado de destino, mas não o suficiente a ponto de atender à lógica econômica e ética material que fundamenta um imposto sobre o consumo.

⁴⁵⁵ AMARAL, 2000, p. 70.

⁴⁵⁶ BALEEIRO, 2001, p. 443-444.

Ademais, a opção pela cobrança na origem também é parcial, porque a alíquota incidente na operação interestadual é, em regra⁴⁵⁷, menor que a da operação interna (exatamente para que possa ocorrer a compensação de receitas). Logo, não atende à necessidade de um mercado integrado de tributar as operações interestaduais da mesma forma que as internas, a fim de não influenciar as opções do agente econômico.

Em realidade, o sistema vigente tem suas vantagens, na medida em que permite compensação automática de parte da receita das operações interestaduais. Ademais, não deixa nas mãos dos Estados a realização dessa compensação. De fato, a experiência européia mostra ser de difícil implementação um sistema que dependa de acordo entre os Estados-membros para a realização da compensação de valores.⁴⁵⁸ Além disso, qualquer alteração para cobrança no destino consistiria em retrocesso em relação à necessária integração do mercado nacional, que é um princípio imperativo da Constituição.⁴⁵⁹

Todavia o sistema atual propicia diversas distorções, que têm de ser ponderadas por ocasião da opção por um sistema mais adequado de tributação das operações interestaduais.

Com efeito, o modelo atual, em que o Estado de origem fica, observada a regra geral, com a maior parte dos recursos oriundos do imposto incidente sobre a operação interestadual, contraria a lógica do imposto sobre o consumo, consagradora de um critério de justiça fiscal. Com o princípio da origem restrito, a receita tributária do Estado é proporcional ao consumo interno de mercadorias produzidas em seu território, acrescido do valor parcial resultante do consumo interno de mercadorias produzidas no exterior e ainda pela quantia parcial advinda das mercadorias ali produzidas e que serão consumidas em outro Estado. Portanto, será justo que o consumidor de um Estado pague por uma despesa estatal que será realizada em outro e em benefício de outras pessoas?⁴⁶⁰ Com efeito, permanecendo a receita no Estado de origem privilegia-se a produção, pois os valores do imposto ficarão no local em que se encontra o produtor. Nesse caso, quem consome fica responsável pelo financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade para quem produz, acentuando, ainda mais, as desigualdades regionais. Assim, a opção pela origem na partilha de receitas do ICMS é uma construção político-jurídica que privilegia a produção.⁴⁶¹ Fere, desse modo, critérios de justiça fiscal, pois a receita do imposto, na operação interestadual, passa a pertencer a Estado diverso daquele em que ocorre o consumo – bem tributado e pressuposto do fato gerador do ICMS.

⁴⁵⁷ Observada uma média das alíquotas gerais.

⁴⁵⁸ Recorda-se que o sistema transitório do IVA foi prorrogado, não tendo havido acerto quanto a uma Câmara de Compensação.

⁴⁵⁹ DERZI, 1998a, p. 124.

⁴⁶⁰ GASSEN, 2004, p.184.

Esse sistema é ruim também para os Estados, cujas receitas permanecem fortemente dependentes de sua produção, induzindo à competição fiscal danosa e agravando as diferenças regionais, no lugar de buscar o fortalecimento do mercado interno brasileiro.

Igualmente, resta atingida a neutralidade fiscal, pois o modelo atual das operações interestaduais incentiva a competição fiscal danosa, fazendo com que o ICMS seja um fator importante para a decisão sobre investimentos de empresas.⁴⁶² É o mesmo o entendimento de Eugênio Lagemann e Luis Carlos Vitali Bordin acerca do sistema misto de tributação do comércio interestadual.⁴⁶³ De fato, no modelo vigente, o valor do ICMS cobrado na origem, decorrente da incidência da alíquota interestadual, tem como sujeito ativo o Estado da origem, que permanece com o produto desta arrecadação. Dessa forma, a arrecadação do ICMS fica vinculada à localização da atividade produtiva, tornando-se importantíssima a condição de Estado produtor para a obtenção de receita. Assim, os Estados passam a empreender esforços para a atração de investimentos privados em seu território. Portanto, privilegiando-se a produção, além de infringir-se a lógica do imposto sobre o consumo, está-se por estimular a competição fiscal danosa, em que o Estado, para atrair investimentos, concede benefícios fiscais ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75. Com isso, há a quebra da neutralidade do imposto, que passa a ser um dos principais fatores para a alocação de investimentos, interferindo no comportamento dos agentes econômicos.

Além disso, a alíquota reduzida para a operação interestadual incentiva a simulação de vendas para fora do Estado, prática que fica agravada com a idéia nacional de impunidade da sonegação fiscal.⁴⁶⁴ Muitas vezes, a mercadoria fica no próprio Estado de origem, chamada operação simulada. Outras, é efetivamente remetida ao Estado consumidor, mas o contribuinte no destino não tem interesse no crédito do imposto, em virtude da diferença de alíquotas ser muito grande, acrescida, ainda, da margem de lucro do revendedor, razão pela qual deixa de escriturar a entrada da mercadoria. Com efeito, a alíquota de valor inferior, aplicada na operação interestadual, permite diversas manipulações, que vão do planejamento tributário à sonegação fiscal, passando, inclusive, pelas operações triangulares; todos mecanismos através dos quais o contribuinte unicamente aumenta seu lucro, acarretando prejuízo aos cofres públicos, sem servir para o objetivo pretendido, ou seja, de distribuição de receita entre Estado produtor e Estado consumidor.

⁴⁶¹ Ibidem, p. 186.

⁴⁶² Nesse sentido ver: CAMARGO, 2004, p.207.

⁴⁶³ LAGEMAN; BORDIN, 2003, p. 131.

⁴⁶⁴ PEDROSA, Ivo Vasconcelos. Do ICMS ao IVA: a questão das transações interestaduais no Brasil dos anos 90. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 54, n. 4, p. 45-64, 2003, p. 46.

O sistema atual permite, também, transferências indesejadas de recursos entre as unidades da Federação, no caso em que o imposto não incida sobre a operação seguinte à interestadual. Um exemplo seria o das exportações, que são imunes ao ICMS. O exportador adquire a mercadoria em outro Estado da Federação, acrescenta-lhe algum valor e a revende para o exterior. De acordo com o modelo vigente, a saída para o exterior é desonerada, já adotado o princípio do destino para o comércio exterior, devendo o Estado em que localizado o exportador conceder o crédito de imposto relativo à mercadoria por ele comprada. Uma vez que o imposto cobrado na operação interestadual pertence, em grande parte, ao Estado de origem, há prejuízo para a unidade da Federação em que ocorre a exportação, que está a conceder crédito de um imposto que não arrecadou. Há, desse modo, uma injusta transferência de recursos do Estado de destino para o de origem. Constata-se, portanto, distorção na equidade que deve existir em um espaço integrado, resultado da conjugação do princípio da origem para cobrança em operação interestadual e do princípio do destino para a remessa da mercadoria ao exterior.⁴⁶⁵

Maurice Lauré já previa tais conseqüências nefastas, ao criticar o modelo de tributação na origem sugerido pela Comissão Européia em 1993. De fato, a conjugação do princípio da origem para operações entre Estados-membros e do princípio do destino para o comércio exterior, faz com que os Estados produtores agrícolas, indispensáveis para o sustento da Nação, recebam os mais baixos valores de imposto.⁴⁶⁶ Com efeito, nada recebem na exportação desses produtos. No comércio com outros Estados da Federação, restam prejudicados, pois são produtores de mercadorias com baixo valor agregado, não recebendo pelos bens produzidos em outros Estados-membros e consumidos em seu território. Igualmente, os Estados que importassem de outros países e escoassem esses produtos, mesmo que com pequenas transformações, para outros Estados-membros seriam as “grandes minas de ouro” para os fiscos locais, o que é incompatível com uma divisão equitativa das cargas e dos resultados da atividade econômica.⁴⁶⁷

É importante esclarecer, igualmente, que o mecanismo aqui explicitado é o usado para as operações interestaduais em geral, tendo sido idealizado, basicamente, para a tributação da circulação de mercadorias, mostrando-se, algumas vezes, inadequado para as operações interestaduais envolvendo serviços, especialmente de transporte de passageiros.⁴⁶⁸

⁴⁶⁵ GASSEN, 2004, p. 193.

⁴⁶⁶ LAURÉ, 1993, p. 256.

⁴⁶⁷ Ibidem, p. 257.

⁴⁶⁸ Com efeito, em relação à prestação de serviços de transporte interestadual, o sistema atual de repartição de receitas entre Estados, através de alíquota interestadual diferenciada, levou à declaração da

Outra especificidade diz respeito ao petróleo e energia elétrica. O art. 155, § 2º, inc. X, “b”, da Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.⁴⁶⁹ Trata-se de dispositivo que trouxe diversas controvérsias. Com efeito, discorrendo sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coelho explicita que se trata de norma que privilegiou os Estados consumidores, em detrimento dos Estados produtores, que são poucos, dado o produto em referência. De ressaltar que a norma não diferenciou operação interestadual destinada a contribuinte do ICMS e operação interestadual destinada a consumidor. Trata-se, em realidade, de verdadeira hipótese de não-incidência do tributo, limitada ao Estado de origem. Assim, não atinge o Estado de destino, em que podem ser tributadas as operações que compõem o circuito econômico do produto. Portanto, não beneficia o consumidor, mas o Estado de destino.⁴⁷⁰ A matéria foi regulada pela Lei

inconstitucionalidade do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional e de transporte aéreo internacional de cargas, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1600 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator: Ministro Sydney Sanches. Relator para o acórdão, Min. Nelson Jobim. Julgamento em 26 nov. 2001. *R.T.J.*, n. 186, p. 855-949), cuja ementa é a seguinte:

“Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, §2º, VII, a, e inciso VIII, CF. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os Estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais – reciprocidade. Viagens nacionais ou internacionais – diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa. Não-incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada parcialmente procedente.”

De fato, a Resolução do Senado Federal nº 95, de 1996, estabelecia a alíquota de 4% na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiros, carga e mala postal. Todavia, o Supremo Tribunal Federal entendeu inconstitucional a cobrança de ICMS no transporte aéreo de passageiros, sendo um dos argumentos a impossibilidade, no sistema previsto na Lei Complementar nº 87/96, de operacionalização da fórmula constitucional de partição de receita do ICMS entre os Estados.

Com fundamento no mesmo raciocínio, o transporte rodoviário interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros está sendo questionado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2669.

⁴⁶⁹ Quanto à energia elétrica, disciplinou no art. 34, § 9º, do ADCT, que: *“Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa prestação.”*

⁴⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ICMS das operações interestaduais com petróleo e seus derivados – o sentido da imunidade: tributação exclusiva no destino – extensão da responsabilidade do substituto tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 162-172, 2002, p. 164.

Quanto aos lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, já em 1992, os Estados firmaram o Convênio ICMS 105/92, que estabelecia: *“Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de*

Complementar n° 87/96, que, em seu art. 2°, inc. III, esclarece que o imposto também incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. Em seu art. 12, inc. XII, determina que o fato gerador ocorre no momento da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.⁴⁷¹

O Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se sobre o tema, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 198.088-5,⁴⁷² entendeu que a norma do art. 155, § 2°, X, “b”, da Constituição de 1988 tem como finalidade eliminar, como fonte de ICMS, os poços e refinarias de petróleo existentes em poucos Estados, a fim de evitar o agravamento das desigualdades regionais. Desse modo, prestigiou os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, dado o número exíguo em que se enquadram os segundos. Assim, não se trata de uma imunidade propriamente dita, mas de hipótese de não incidência do tributo, restrita ao Estado de origem, podendo o Estado de destino tributar a entrada em seu território dos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Portanto, não beneficia o consumidor, já que não objetiva retirar a carga do ICMS sobre as obrigações contempladas, mas sim o Estado de destino, ao qual caberá, na totalidade, o ICMS sobre tais operações, desde a remessa até o consumo.⁴⁷³

petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.” Posteriormente, o tema veio a ser regulado pelo Convênio ICMS 03/99 que dispôs sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos.

⁴⁷¹ Sacha Calmon Navarro Coelho argumenta que a distinção para o caso de destinação à comercialização e industrialização (ou seja, os insumos e os produtos intermédios), em que não incide o ICMS, está no texto da Lei Complementar n° 87/96, não compondo a hipótese de não-incidência prevista no art. 155, § 2°, inc. X, “b”, da Constituição Federal. (Ibidem, p.165-166)

⁴⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 198.088. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 17 maio 2000, DJU 05 set. 2003. Ementa: “*TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2°, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido”.*

⁴⁷³ Sobre essa decisão ver: MAIA, Américo Nobre de Mariz; SANTOS, Rafael César Coêlho dos. O ICMS nas operações interestaduais com gás liquefeito de petróleo derivado de gás natural. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 65, p. 43-61, 2005.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, acrescentou a alínea “h” ao inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Com isso, dispôs que cabe à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b. Acrescentou, ainda, que, na hipótese do referido inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: I – nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem.⁴⁷⁴

Do que foi dito, pode-se constatar que o modelo atual não exige um entendimento maior entre os diversos Estados da Federação, uma vez que cabe ao contribuinte a distribuição de receitas, realizadas através de alíquotas diferenciadas para as operações interestaduais. O mecanismo existente permite tributar na origem e transferir parte da receita ao destino sem a necessidade de uma câmara de compensação ou de fundos, que demandariam maior controle estatístico desse tipo de operações. Todavia, o sistema de alíquotas diferentes para operações internas e interestaduais dá margem a diversos tipos de fraudes, além de estimular a competição fiscal danosa. Com isso, fere não só a neutralidade tributária, como também a própria justiça fiscal, pois parte da receita do imposto não reverte para o Estado no qual é realizado o consumo. Da mesma forma, o mecanismo atual, embora preserve a autonomia dos Estados, enfraquece o federalismo, pois, privilegiando os Estados produtores, serve como fator para o agravamento das diferenças econômicas entre os Estados.

Com efeito, o ICMS das operações interestaduais funciona como modalidade de equalização horizontal de recursos entre Estados⁴⁷⁵, razão pela qual a opção por um modelo mais adequado de tributação passa pela ponderação, de um lado, dos princípios de justiça e neutralidade fiscal e, de outro, do princípio federativo e da autonomia dos Estados. Logo,

⁴⁷⁴ Com efeito, há um sistema de tributação para os combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e outro para os não-derivados. A existência de sistemas diversos tem levado a discussões acerca da tributação do gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado do gás natural (GN). Com efeito, o Protocolo ICMS 33/2003 estabeleceu procedimentos relativos à cobrança de ICMS sobre o GLP derivado de GN, tendo sido objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3103, proposta pelo Governador do Estado do Piauí. A esse respeito ver: *Ibidem*.

⁴⁷⁵ BARATTO, 2005, p. 360.

dispondo sobre os contornos do federalismo fiscal brasileiro, impõe-se seja prestada atenção ao necessário gradualismo na implementação de mudanças, uma vez que a realização de opções deve observar as respectivas conseqüências de alocação de recursos e benefícios, tanto para contribuintes, quanto para os entes públicos. Imprescindível ter presente, assim, o impacto que qualquer alteração terá na balança comercial interestadual.

Nesse ponto, a preocupação com as conseqüências advindas da mudança de modelo exige a apresentação, ainda que breve, de estudo acerca da balança comercial entre os Estados da Federação. Com efeito, é importante salientar que as estatísticas existentes acerca das transações interestaduais não são ainda inteiramente confiáveis. De fato, pela metade dos anos 80, foi interrompida a produção de estatísticas acerca da tributação do comércio interestadual. A última realizada, naquele período, foi em 1986, sendo, porém, mais seguros os dados de 1985, anteriores ao Plano Cruzado. Assim, em 1985, tinham balança comercial interestadual positiva os Estados: do Amazonas, no Norte; de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo, no Sudeste; e de Santa Catarina e Paraná, no Sul.⁴⁷⁶

Em 1992, em razão do debate acerca da revisão constitucional, foi desenvolvido esforço para que fossem conhecidos os fluxos interestaduais de mercadorias e serviços. Assim, alguns Estados, junto com a Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas-Rio, através das informações que ainda eram geradas, produziram três estimativas da balança das transações relativas a 1991. A primeira, com base nos valores informados como entradas no Estado de destino; a segunda, com base nos valores informados como saídas no Estado de origem; e a terceira, observando as entradas da primeira e as saídas da segunda estimativa. A terceira estimativa constatou a existência de sete Estados superavitários: Amazonas, no Norte; Pernambuco, no Nordeste; Espírito Santo e São Paulo, no sudeste; e os três Estados do Sul.⁴⁷⁷

Entre 1995 e 1997, tendo sido encaminhada ao Congresso Nacional Proposta de Emenda Constitucional reformando o Sistema Tributário (PEC nº 175), novos estudos foram feitos, dessa vez pelo IPEA. Foi desenvolvida, igualmente, no âmbito do CONFAZ e da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

⁴⁷⁶ PEDROSA, 2003, p. 48-49. O autor baseia-se em dados do Ministério da Fazenda para 1985.

⁴⁷⁷ *Ibidem*, p. 49.

Comunicação (COTEPE), a idéia de restabelecer a publicação anual das operações interestaduais.⁴⁷⁸

Em 1999, a COTEPE divulgou novas informações sobre a balança comercial interestadual, contemplando 21 Estados e o Distrito Federal. Acre, Amapá, Maranhão, Rio Grande do Norte e Roraima não forneceram informações para serem consolidadas. Em relação a esses cinco Estados, que responderam por menos de 2% da arrecadação do ICMS daquele ano, a matriz foi completada pelas informações das demais unidades federadas. Uma variedade de outras dificuldades demonstra que os dados referentes à balança comercial interestadual são ainda, por demais, precários, tendo em vista que a divergência entre as informações ultrapassou o equivalente a 7,2% do PIB, naquele ano.⁴⁷⁹ De ressaltar, igualmente, que as vendas diretas a consumidor, nas quais incide a alíquota interna, funcionando em sua plenitude o princípio da origem, responderam por 3,8% das operações tributadas totais naquele ano.

Todavia, os dados existentes permitem traçar, ao menos, um tênue perfil das transações interestaduais. Pode-se concluir que, em 1999, eram superavitários: o Amazonas, no Norte; São Paulo e Espírito Santo (este último praticamente com a balança equilibrada), no Sudeste e Paraná, no Sul. Eram esses os Estados eminentemente produtores na Federação, devendo essa informação ser considerada por ocasião da opção por um modelo de tributação de operações interestaduais e respectiva construção de um sistema de transição.

Desse modo, entende-se que, devido aos princípios de justiça e neutralidade fiscal, presentes em nosso sistema tributário, devidamente equilibrados com o princípio federalista, bem como observadas as experiências européias de tributação interjurisdicional do IVA, o atual modelo do ICMS nas operações interestaduais não é o mais adequado, apresentando inúmeras desvantagens.

Assim, impõe-se a busca de alternativas para a tributação das operações interestaduais. Entende-se que a solução mais adequada deverá apresentar a melhor forma de equacionamento da tensão existente entre justiça fiscal e neutralidade fiscal, de um lado, e autonomia estadual, de outro, observando-se, ainda, um gradualismo na efetivação das transformações.

⁴⁷⁸ Os Ajustes Sinief (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais) n° 1 e n° 3/96 (complementar do primeiro), firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, consistiram no marco recente de iniciativa do CONFAZ, para o restabelecimento do fluxo de informações sobre a balança comercial interestadual. (PEDROSA, 2003, p. 49-50)

⁴⁷⁹ *Ibidem*, p. 53.

2.2.3 As propostas de alteração na tributação das operações interestaduais

De fato, deve-se partir da idéia de que o sistema tributário nacional é um sistema dotado de ordem e unidade, sendo, ainda, aberto, face sua incompletude e capacidade de aprimoramento. Assim, qualquer argumentação utilizada para justificar a escolha por uma forma impositiva, deverá levar em conta a noção de sistema, conforme idealizado pelo constituinte original.

Daí sobressai a importância da adoção da interpretação sistemática. Com efeito, não há como se interpretar a Constituição sem a utilização de critérios de interpretação sistemática, tais como o princípio da unidade da Constituição, do efeito integrador, da máxima efetividade da norma constitucional, da concordância prática e da força normativa da Constituição. Portanto, a opção pela tributação na origem ou no destino deverá surgir da hierarquização axiológica dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal no ICMS. Igualmente, os princípios da Federação e da não-discriminação da mercadoria em razão de sua origem deverão ser ponderados, observando-se, também, o objetivo de redução das desigualdades regionais. Logo, a decisão pela forma de tributação de operações interjurisdicionais, sujeitas ao ICMS, dependerá da hierarquização axiológica de princípios, regras e valores.

Misabel Derzi, ao comentar as propostas de Emenda Constitucional, entende que a imposição no destino nas operações interestaduais consiste em retrocesso, eis que a tributação na origem, própria dos mercados integrados, é a única que condiz com a estrutura federativa brasileira.⁴⁸⁰

De fato, o Brasil, mercado integrado que é, tem de realizar a imposição e cobrança da operação interestadual na origem. Com efeito, a cobrança no destino, inexistentes barreiras fiscais⁴⁸¹ entre os Estados, daria margem a um maior número de práticas fraudulentas do que as que já ocorrem com o sistema atual de alíquotas interestaduais diferenciadas.⁴⁸²

⁴⁸⁰ DERZI, 1998, p. 124.

⁴⁸¹ Refere-se que, atualmente, têm-se postos fiscais nas operações interestaduais, o que não se confunde com o ajuste fiscal de fronteira, próprio da cobrança no destino nas exportações, em que há a exoneração da operação de saída com a devolução do imposto cobrado até aquela fase.

⁴⁸² COSTA, Alcides Jorge. Mesa de Debates do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em 24.10.1996, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 57-89, 1996, p. 83.

Além disso, a operação interna e a operação interestadual devem ter alíquotas iguais. Ou seja, a eventual divisão de receita entre Estado de origem e Estado de destino não pode fazer com que as operações, dentro de um mercado integrado, sofram a incidência de alíquotas diferentes. Assim, sob a ótica do contribuinte, não vai importar se a operação é interna ou interestadual, pois o valor da alíquota será o mesmo. Com isso, evita-se a realização de fraudes ou simulações referentes às operações interestaduais.

O produto da arrecadação do imposto referente à operação interestadual deve ir para o Estado do destino. Com efeito, o bem tributável pelo ICMS é o consumo. Logo, os valores decorrentes do imposto devem pertencer ao local de consumo, em que o consumidor demanda serviços públicos,⁴⁸³ garantindo-se, assim, justiça fiscal. Ademais, a atribuição da receita ao Estado de destino desestimularia a competição fiscal danosa, já que não seriam mais os Estados produtores que ficariam com a receita do ICMS interestadual, conferindo-se maior neutralidade ao imposto. Refere-se, porém, a possibilidade de que pequena parcela dos valores decorrentes da operação interestadual fique com o Estado de origem, a fim de ressarcir os custos da Administração Tributária, decorrentes da cobrança na origem, bem como da necessária cooperação para fiscalização e arrecadação.⁴⁸⁴

A opção pelo destino, no que diz com a repartição de receitas, modifica a atual balança comercial interestadual. Com efeito, há Estados que terão queda em sua arrecadação. Observado o estudo realizado pela COTEPE, relativamente às transações de 1999, tem-se o seguinte quadro.⁴⁸⁵ No Norte, o Amazonas seria um caso especial, pois perderia quase que uma vez e meia sua arrecadação atual; os demais Estados do Norte teriam um crescimento, variando de 20,9% em Rondônia a 58,9% no Amapá. No Nordeste, o único Estado a perder receita seria a Bahia, com um decréscimo de 13,7% de arrecadação; os demais Estados nordestinos teriam incremento, que vai de 8,3% no Ceará a 48,9% no Piauí. No Sudeste e Sul, três Estados amargariam perdas com a mudança: Espírito Santo perderia 40%, Paraná, 6,6% e São Paulo, 12%. Por sua vez, o Rio Grande do Sul aumentaria sua receita em 11,8% e Santa Catarina em 26,1%. No Centro-Oeste, o Distrito Federal ganharia 46,7% e Tocantins, 30,1%; os demais Estados perderiam, indo de 3,9% em Goiás a 17,9% no Mato Grosso. Constata-se, portanto, que oito Estados apresentariam saldo negativo com a mudança, representando um

⁴⁸³ ARZUA; BARATTO, 2003, p. 364.

⁴⁸⁴ *Ibidem*, p. 364.

⁴⁸⁵ Ivo Vasconcelos Pedrosa refere, porém, que deve ser considerado que as cargas tributárias setoriais, e até mesmo por produto ou serviço, variam bastante de Estado para Estado, dado o uso do ICMS como instrumento de política pública. Portanto, o cálculo dos montantes de ICMS, atual e previsto, feito sob hipóteses simplificadas de alíquotas e bases de cálculo, certamente levou à subestimativa ou superestimativa dos ganhos ou perdas das unidades federadas com a mudança do princípio. (PEDROSA, 2003, p. 55.)

valor de R\$ 6,2 bilhões de imposto, o equivalente a 9,1% da arrecadação do ICMS no ano de 1999.⁴⁸⁶

Constata-se aqui uma diferença profunda com o modelo europeu, cuja solução não demandará um ajuste gradual de receitas, uma vez que o produto da arrecadação do IVA jamais passou para o Estado de origem.

Desse modo, haja vista a necessária atenção às conseqüências da decisão de mudança no critério de repartição de receitas nas operações interestaduais, seria necessária uma solução transitória para as perdas sofridas por certos Estados. Deve-se ter presente, a fim de não aniquilar as finanças de certos Estados da Federação, especialmente, no presente caso, os mais desenvolvidos e, eminentemente, produtores, que a solução proposta terá que ser gradual, permitindo o ajuste relativo à redução de gastos e implementação de novas fontes de receita. Não se pode olvidar, no entanto, que a teoria leva a crer que os ganhos na mudança de sistema são muito significativos, considerando-se o fim do estímulo à sonegação, presente no atual sistema misto.⁴⁸⁷

De fato, Ivo Vasconcelos Pedrosa, economista defensor da mudança de critério, sugere uma solução através de um processo de ajustamento financeiro do conjunto das unidades federadas ao longo de um período de transição a ser estabelecido, dispensando a adoção de alíquotas decrescentes e propiciando a alteração do sistema de uma só vez, facilitando a adaptação dos contribuintes.⁴⁸⁸ Trata-se, apenas, de exemplo de uma das possíveis soluções a serem propostas como regime transitório para a mudança. De fato, uma vez alterado o sistema atual, um período de transição, a fim de evitar perdas drásticas de arrecadação, faz-se necessário.

Não existe uma única resposta correta quanto à forma de implementar a transição do atual sistema para o proposto, no qual caberia ao Estado do destino o valor correspondente à

⁴⁸⁶ PEDROSA, 2003, p. 55-56.

⁴⁸⁷ Ibidem, p. 56.

⁴⁸⁸ O autor explica sua proposta: “Uma forma de enfrentar essa questão é considerar o total da arrecadação de cada unidade, após a reforma, confrontando-a com aquela do ano anterior. No período de transição, seria operado um fundo de ajustamento financeiro, por meio do qual seria transferida, em proporção decrescente, ano após ano, parcela do aumento nominal da receita das unidades federadas com ganhos líquidos para as que apresentassem perdas líquidas. Admitindo-se, por exemplo, um período de cinco anos de transição, os percentuais de perdas líquidas compensadas pelo fundo de ajustamento financeiro poderiam ser: 100%, 80%, 60%, 40% e 20%, ou seja, no primeiro ano da implementação, todas as perdas líquidas seriam cobertas pelo fundo e, a partir do segundo ano, o percentual do montante a ser coberto seria reduzido à base de 20 pontos a cada ano; a extensão do ajustamento de uma unidade poderá ser inferior ao período de transição estabelecido. Os recursos seriam originários das unidades com ganhos líquidos, que contribuiriam para o fundo proporcionalmente ao valor nominal dos aumentos de receita. Poderia discutir-se a necessidade de o valor da arrecadação do ano anterior ser ajustada pela variação anual do índice geral de preços e do PIB, de modo a, respectivamente, preservar o poder de compra e creditar as unidades por uma contribuição estimada para o produto interno do País.” (Ibidem, 2003, p. 57.)

tributação da operação interestadual. Com efeito, verifica-se que alguns Estados economicamente fortes perderiam receita significativa. A solução passaria, assim, pelo desenvolvimento de seu mercado interno e do respectivo consumo. Ademais, deve-se referir que a mudança na alocação de recursos importará em maior arrecadação para 18 Estados brasileiros e mais o Distrito Federal, diminuindo as desigualdades de nosso federalismo.

Quanto ao modo através do qual será adotada a cobrança na origem, necessária a um mercado integrado, conjugada com a atribuição dos respectivos valores ao Estado de destino, mais uma vez não há uma única solução possível, sendo que a decisão passa por critérios não apenas jurídicos, mas políticos, econômicos e até tecnológicos.

Com efeito, a arquitetura de uma solução que conjugue a cobrança do ICMS no Estado de origem, necessária em um mercado integrado como é a Federação brasileira, com a atribuição dos valores desse imposto ao Estado de destino, própria de um imposto sobre o consumo, é o grande desafio que inquieta a todos os estudiosos do tema, sejam juristas, economistas ou políticos. Por essa razão não há como se concluir por um modelo, mas, sim, apresentar, de forma breve, as vantagens e desvantagens dos sistemas já idealizados, dando-se atenção maior para aqueles que foram formalizados através de propostas de emenda à Constituição.

Com efeito, Gedalva Baratto, em dissertação defendida na Faculdade de Economia da Universidade do Paraná, sobre o tema das operações interestaduais em um imposto do tipo IVA, distingue os possíveis modelos em competência tributária da União, competência tributária compartilhada entre União e Estados, competência tributária dos Estados com cobrança no destino e competência tributária conjunta dos Estados com cobrança no Estado de origem.⁴⁸⁹

De fato, a proposta de passar-se o ICMS para a competência tributária da União resolveria a questão das operações interestaduais. Todavia, sacrificaria a autonomia dos Estados, que perderiam seu principal imposto e fonte de receita direta, já historicamente consagrado como de competência estadual. Essa hipótese, embora atendesse aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, não é adequada em razão do princípio federativo, que restaria abalado, frente à diminuição da autonomia financeira dos Estados.

O modelo previsto na Proposta de Emenda Constitucional n° 175⁴⁹⁰ corresponde àquilo que a autora denomina de competência compartilhada entre União e Estados e será visto mais adiante.

⁴⁸⁹ BARATTO, 2005.

⁴⁹⁰ Batizado pela doutrina de “modelo do barquinho”.

A competência tributária dos Estados com a cobrança no Estado de destino é o sistema hoje existente na União Européia. Não se ajusta, contudo, à sistemática de um mercado integrado, uma vez que, a fim de evitar fraudes, exige controle alfandegário nas fronteiras fiscais. Efetivamente, tal modelo, embora preserve a autonomia estadual, potencializa o risco de sonegação, pois desonera as operações interestaduais. Não se torna possível em uma Federação, na qual não existe controle alfandegário entre Estados. Além disso, acarreta o aumento de créditos também nas operações interestaduais. Tem todas as desvantagens apontadas no atual modelo europeu. Contudo, permite que a receita reverta em favor do Estado de destino, em que estão os consumidores que, de fato, suportaram a exação. Atende ao princípio de justiça fiscal e neutralidade fiscal. Porém não se coaduna com a ausência de fronteiras fiscais da Federação.

Em relação à competência tributária conjunta dos Estados, com cobrança na origem, Gedalva Baratto refere a possibilidade de um imposto tipicamente nacional, com elevado grau de harmonização tributária, legislado e regulado conjuntamente pelos Estados, a fim de permitir alíquotas uniformes. Quanto às operações interestaduais, deve ocorrer a cobrança no Estado de origem e a alocação de receita ao Estado de destino, em valores parciais ou integrais, estando compreendidos, nesta hipótese, diversos modelos.⁴⁹¹

Quando a competência de tributar e cobrar o imposto for do Estado de origem, a alocação de receita para o Estado de destino pode ocorrer através de uma câmara de compensação ou de fundos ou coeficientes de participação. Trata-se de modelo que simplifica as obrigações do contribuinte. Porém exige estatísticas confiáveis relativas ao comércio interestadual, assim como grande cooperação entre os Estados, razão pela qual se mostra de difícil consecução no modelo federativo atual, não tendo sido concretizado tampouco na União Européia. Além disso, distorce a característica de imposto sobre o consumo, uma vez que cada Estado passa a arrecadar apenas uma parte do imposto suportado por seus cidadãos, vindo a perceber, em compensação, o imposto referente à venda das mercadorias fabricadas em seu território, conforme já apontava Maurice Lauré.⁴⁹²

Entretanto, o modelo de competência tributária conjunta dos Estados com cobrança na origem permite, igualmente, que o sujeito ativo da obrigação tributária seja o Estado de destino, que detém a competência para tributar e cobrar o imposto cuja receita lhe pertence. Nesse caso, os Estados, de forma conjunta, determinam ser no Estado de origem o lugar e momento de ocorrência do fato gerador. Cabe, então, ao contribuinte localizado na origem a

⁴⁹¹ BARATTO, 2005, p. 261.

⁴⁹² LAURÉ, 1993, p. 253.

obrigação de recolher o tributo ao Estado de destino. Tem-se, assim, maior complexidade, já que é delegada ao contribuinte a atribuição de repartir a receita entre Estado produtor e Estado consumidor.⁴⁹³ Consiste no mecanismo idealizado na Proposta de Emenda Constitucional n° 41, de 2003, depois transformada na Proposta de Emenda Constitucional n° 285, de 2004, que serão a seguir analisadas.

Existem, portanto, diversas possibilidades para a tributação das operações interestaduais, todas com vantagens e desvantagens. Observada, contudo, a necessidade de limitação das alternativas para fins do presente trabalho, passa-se a discorrer sobre aquelas que foram formalizadas através de Propostas de Emenda à Constituição de 1988.

A Proposta de Emenda Constitucional n° 175, que previa a criação de um ICMS compartilhado entre a União e os Estados, também conhecido como IVA dual, modificava a sistemática das alíquotas interestaduais, a fim de evitar a competição fiscal danosa. Através da criação de um ICMS compartilhado entre União Federal, Estados e Distrito Federal, previa um mecanismo interessante para as operações interestaduais. Com efeito, seria utilizada a tributação federal para intermediar as operações interestaduais, residindo o mecanismo na incomunicabilidade dos créditos fiscais. Ter-se-ia, assim, que, na operação interestadual, incidiria apenas o imposto federal. O crédito fiscal correspondente à tributação no Estado de origem seria ressarcido em dinheiro ao contribuinte remetente. O destinatário recuperaria o imposto pago à União, na operação interestadual, como crédito ou em dinheiro. A seguir, o tributo devido na saída subsequente caberia ao Estado de destino, não havendo direito a qualquer crédito. A União serviria, assim, como elemento de trânsito. Como vantagem, haveria desestímulo à simulação de operações interestaduais, eis que, quer na operação interna, quer na interestadual, a alíquota final, somatório da estadual com a federal, seria sempre a mesma. Contudo, o direito a ressarcimento em dinheiro do crédito poderia dar origem a novas formas de sonegação.⁴⁹⁴

Em realidade, esse modelo⁴⁹⁵ consiste em uma solução compartilhada. Ricardo Varsano exemplifica esse mecanismo. Supondo, hipoteticamente, que, nas operações internas, a alíquota dos Estados seja de 15% e da União de 4%, nas operações interestaduais, a alíquota estadual seria zerada, e sobre a operação incidiria uma alíquota federal de 19%. Explicita:

⁴⁹³ BARATTO, 2005, p. 262.

⁴⁹⁴ VIEIRA, 1998, p. 173.

⁴⁹⁵ Conhecido como “barquinho”.

O procedimento funciona da seguinte forma:

1. O contribuinte que realiza a saída de mercadoria para contribuinte localizado em outro estado:
 - a) Lança em sua contabilidade um débito de imposto estadual, com alíquota igual a zero, assegurada a manutenção dos créditos de imposto pago aos estados, referentes a operações anteriores; e
 - b) lança um débito de imposto federal, com alíquota igual a 19%, mantidos os créditos relativos a imposto pago anteriormente à União.
2. Na entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte do outro estado, como consequência do item 1, seu adquirente:
 - a) Não tem qualquer crédito de imposto a lançar contra o estado de destino; e
 - b) lança o crédito de imposto da operação interestadual contra a União, com alíquota de 19%.⁴⁹⁶

Assim, o resultado é que a operação interestadual sofre tributação total igual à interna. A mercadoria sai do Estado de origem desonerada de imposto estadual, cujos créditos são mantidos, não havendo, portanto, prejuízo ao contribuinte na origem. No Estado de destino, a mercadoria ingressa sem qualquer imposto estadual, não havendo, portanto, crédito contra o Estado de destino, que fica com o valor total do imposto na operação seguinte. Caso a saída seguinte seja exonerada (exemplo das exportações) ou não exista, o bem permanece sem o imposto, sem ocorrer transferência de recursos do Estado de destino para o de origem. Na operação interestadual, havia sido lançado um débito de imposto a favor da União que, de fato, seria a favor dos Estados. Contudo, na operação seguinte, a União tributa a saída da mercadoria com alíquota de 4% e concede o crédito, relativo à alíquota de 19%, ao contribuinte que a adquiriu. O crédito anula o débito anterior e, por fim, a receita da União é unicamente a correspondente à sua parcela do imposto, ou seja, 4% sobre o valor da nova saída. Logo, a União funciona exclusivamente como intermediária.⁴⁹⁷

Portanto, a proposta prevista na PEC nº 175 consagrava a cobrança na origem, própria de um mercado integrado, bem como, através da imposição de alíquota estadual igual a zero na origem, impedia que tal receita ficasse no Estado produtor. Tinha como vantagem sua simplicidade, já que, ocorrendo automaticamente, não caberia, nem ao contribuinte, nem aos Estados, a realização da partilha de receita. Com efeito, através desse modelo, a alíquota federal serve apenas como elemento de passagem.⁴⁹⁸

Contudo, exigia um imposto do tipo IVA de competência dos Estados e outro da União, harmonizados ao máximo, em que a União funcionaria como elemento de

⁴⁹⁶ VARSANO, Ricardo. *A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Brasília: IPEA. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acesso em: 11 out. 2005.

⁴⁹⁷ VARSANO, 1995.

transferência nas operações interestaduais. Além disso, conforme observa Gedalva Baratto, o modelo apresentava como desvantagem a acumulação de créditos na operação interestadual, caso não concretizado o mecanismo da restituição em espécie (pouco usado pelos Fiscos estaduais). Ademais, demandava que uma mesma base tributária fosse compartilhada entre União e Estados, o que reduz a autonomia estadual e traz mais complexidade ao contribuinte que teria que recolher para a União e para o Estado.⁴⁹⁹

Assim, trata-se de modelo que, embora conte com um sistema automático de distribuição da receita, exige que o ICMS seja compartilhado com a União. Permite o atendimento aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal. No entanto, exige uma opção política a respeito do federalismo fiscal brasileiro. Observado que a forma federativa é cláusula pétrea, bem como que a autonomia financeira é indispensável ao modelo consagrado em nossa Carta, o compartilhamento teria que manter receitas aos Estados suficientes a sua autonomia.

A PEC n° 383, encaminhada pelo Governo Federal ao Congresso, em 2001, admitia a manutenção do ICMS sob competência estadual. Todavia, propunha uma maior uniformização do imposto, a fim de dar-lhe maior caráter nacional. Porém nada referia quanto à tributação das operações interestaduais.

Em 2003, foi encaminhada nova Proposta de Emenda Constitucional para alteração do Sistema Tributário Nacional, mantendo o ICMS sob competência estadual e propondo, tal qual na PEC n° 383, sua uniformização nacional. No Ofício E.M.I. n° 84/MF/C.Civil, que acompanha o texto da PEC n° 41/2003, o Governo explica o novo modelo de tributação das operações interestaduais:

[...] Mantém-se o sistema de alíquotas interestaduais, que determina o sistema misto de partilha do imposto relativamente a operações e prestações ocorridas entre remetente e destinatário localizados em diferentes Estados. Para ampliar a eficiência de sua administração e arrecadação, propõe-se, para essas operações interestaduais, a cobrança na origem, inclusive da parcela de imposto que caberá ao Estado de destino das mercadorias, bens ou serviços. Desse modo, uniformiza-se a incidência relativamente ao contribuinte que efetua a operação ou prestação, sejam elas internas ou interestaduais. Ressalte-se que a cobrança na origem não se confunde com a questão da partilha da receita (observância do princípio da origem, do destino ou misto). Essa definição sobre a cobrança diz respeito apenas ao local onde será exigido o imposto, mas não a quem se destinará o produto de sua arrecadação.

⁴⁹⁸ BARATTO, 2005, p. 216.

⁴⁹⁹ BARATTO, 2005, p. 223.

Em realidade, implementadas a unificação da legislação e a cobrança do imposto na origem, prepara-se a estrutura para se enfrentar a questão da partilha de receita entre os Estados de origem e de destino, possibilitando eventual alteração do atual sistema, que observa um princípio misto.⁵⁰⁰

A PEC n° 41 estabelecia, assim, que, nas operações e prestações interestaduais, o ICMS seria cobrado na origem, ressalvadas apenas hipóteses excepcionais previstas em lei complementar. Portanto, consagrava a necessária cobrança na origem para mercados integrados. Quanto à repartição de receitas, caberia ao Estado de origem o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendendo em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando configurasse fato gerador dos dois impostos, nem o montante de imposto devido ao Estado de destino. Já o Estado de destino receberia o imposto correspondente à diferença entre o montante que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna, incluído o imposto sobre produtos industrializados em sua base de cálculo, e aquele devido ao Estado de origem. No caso de operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, seria aplicada alíquota interna, cabendo o imposto unicamente ao Estado de destino.

Lei complementar deveria definir a forma como o imposto devido ao Estado de destino e cobrado na origem seria atribuído ao respectivo Estado de localização do destinatário, podendo vir a vedar que esse imposto fosse objeto de compensação com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, assim como condicionar o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes ao seu pagamento. Definia, ainda, que somente seria considerada interestadual a operação em que houvesse a efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado de origem para o de destino, assim considerado aquele em que ocorresse a entrega da mercadoria ou bem.

De acordo com a proposta de emenda, o imposto devido ao Estado de destino, embora cobrado na origem, não ingressava nos cofres do Estado produtor. De fato, o imposto era instituído pela unidade federada destinatária, em que localizado o contribuinte adquirente, sendo, porém, cobrado no Estado de origem, em que localizado o contribuinte remetente. Este teria obrigações tanto com o ente federado de origem, quanto com o de destino, o que prejudicava a simplicidade do sistema. Com efeito, o modelo estabelecia um sujeito passivo,

⁵⁰⁰ Texto do E.M.I. n° 84/MF/C.Civil, de 30 de abril de 2003, firmado pelo Ministro da Fazenda Antônio Palocci Filho e pelo Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República José Dirceu de Oliveira e Silva. Disponível, juntamente com a PEC 41/2003, em www.camara.gov.br.

localizado no Estado de origem, e dois sujeitos ativos, ou seja, o Estado de origem, a quem cabia o valor do imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, e o Estado de destino, titular do imposto relativo à diferença entre o imposto devido caso a operação fosse interna e a exação decorrente da aplicação da alíquota própria para operação interestadual. Logo, passava a existir uma base de cálculo para a obrigação tributária devida ao Estado produtor, sobre a qual incidia a alíquota interestadual, e uma diferença de imposto, cujo sujeito ativo era o Estado de destino, resultante da diferença entre o tributo calculado com a aplicação da alíquota interna e o tributo da operação interestadual.⁵⁰¹

Além disso, embora remetesse sua regulamentação à lei complementar, a PEC n° 41 sinalizava para a possibilidade de que créditos do imposto decorrentes de operações anteriores não fossem compensáveis com o “imposto da diferença”, devido ao Estado de destino, somente podendo ser compensados com débitos da operação interestadual cuja receita caberia ao Estado de origem. Verifica-se, desse modo, que, em sendo baixa a alíquota da operação interestadual, começariam a ocorrer acúmulos indesejáveis de créditos frente ao Estado de origem, o que poderia encorajar a simulação de operações internas para que o débito do imposto próprio fosse maior e permitisse a absorção dos créditos.⁵⁰²

A proposta tinha de positivo o fato de que, fosse interna ou interestadual, a operação ou prestação sofreria a mesma carga fiscal. Ou seja, tendo em vista que o valor da nota fiscal seria o mesmo, não haveria mais interesse em simular operações interestaduais, pois a importância a ser paga ao Fisco seria idêntica, independentemente do destino da mercadoria. Atendia, assim, à exigência de cobrança do imposto na origem em mercados integrados como é a Federação brasileira. Ademais, o sistema viria a permitir que as alíquotas interestaduais fossem gradualmente diminuídas, a fim de aumentar paulatinamente o valor devido ao Estado de destino, merecedor dos recursos advindos de um imposto sobre o consumo, já que é lá que o consumidor demanda serviços públicos, observando, portanto, um princípio de justiça fiscal. Igualmente, permitia que parcela de receita permanecesse com o Estado de origem, a fim de ressarcir possíveis custos da estrutura de fiscalização e cobrança do imposto.

Portanto, a proposta, permitindo a transferência de maiores recursos ao Estado de destino, bem como uniformizando o imposto, buscava conter a competição fiscal danosa entre os Estados, buscando restabelecer a característica de neutralidade fiscal que deve ter um imposto sobre o consumo, como é o ICMS.

⁵⁰¹ ARZUA; BARATTO, 2003, p. 361-362.

⁵⁰² Ibidem, 2003, p. 365.

Todavia, trazia problemas no âmbito da Administração Tributária, pois, a fim de evitar conflitos entre os Estados na distribuição de receita, a PEC n° 41 atribuía ao contribuinte a tarefa de repartição de receita entre origem e destino. Nesse ponto, Heron Arzua e Gedalva Baratto criticam duramente a proposta:

A Proposta, além de implicar inúmeras dificuldades operacionais, também acarreta flagrantes dificuldades para a fiscalização. Conhecedor do caráter competitivo e pouco cooperativo no federalismo fiscal brasileiro, o Governo Federal propõe um modelo que atribui ao contribuinte a repartição de receita entre a origem e o destino.

Paradoxalmente, tal proposição requer enorme cooperação entre os Estados para a missão de controle e fiscalização; ao revés, cada uma das 27 Unidades terá que fiscalizar o país inteiro – tarefa inexequível, na medida em que nem mesmo as atuais operações sujeitas ao regime da substituição tributária têm sido adequadamente fiscalizadas, em especial quando o contribuinte está localizado em outra Unidade Federada. Referida dificuldade estender-se-ia para todas as operações interestaduais. Seria razoável pressupor que as Unidades Federadas não conseguem cooperar entre si para operacionalizar um mecanismo de repartição de receita, mas cooperariam para executar as tarefas de fiscalização? Caso a cooperação não ocorra, haverá aumento significativo dos custos da Administração Tributária, hipótese em que, além de a Proposta de Emenda Constitucional não simplificar o imposto para o contribuinte, também não alcançaria este objetivo do ponto de vista da administração do imposto.⁵⁰³

Os autores referem, igualmente, a dificuldade que se refletiria na cobrança judicial, vez que o sujeito ativo Estado de destino teria que executar imposto cujo sujeito passivo encontra-se no Estado de origem, que acabaria estimulado à realização de infrações, pois vislumbraria a morosidade ou mesmo impossibilidade de execução adequada por parte do Estado de destino, titular do “imposto da diferença”.⁵⁰⁴

Logo, diversas medidas teriam que ser tomadas para que o sistema previsto na PEC n° 41 se tornasse viável. Com efeito, entende-se que, embora difícil o entrosamento dos Estados para cooperação na fiscalização e cobrança do imposto, constata-se ser mais viável que o consenso quanto à uma Câmara de Compensação. De fato, deve-se considerar que se trata de área que muito avançou nos últimos anos, impulsionada, especialmente, pelos avanços na tecnologia da informação. Situação semelhante vive a União Européia que, não tendo conseguido mudar para o regime definitivo, permanece com a tributação no destino, investindo em programas de integração dos Fiscos e aprimoramento dos sistemas de informação e fiscalização. Ademais, quanto à cobrança judicial, o equacionamento dos

⁵⁰³ ARZUA; BARATTO, 2003, p. 365.

⁵⁰⁴ *Ibidem*, p. 365.

desafios que a PEC n° 41 traria passaria tanto por alteração legislativa, de ordem processual, quanto pela discussão de convênios entre os órgãos responsáveis pela cobrança da dívida ativa, a fim de viabilizar a execução do sujeito passivo em seu domicílio, o que conferiria maior celeridade e efetividade à arrecadação dessa parcela do imposto.

Assim, em que pesem as diversas críticas que possam ser feitas ao texto da PEC n° 41, deve-se considerá-la um primeiro passo rumo a um sistema mais adequado de tributação das operações interestaduais, uma vez que, permitindo a manutenção da atual divisão de receitas entre Estados, alterava a operacionalização da tributação. Apresentava como vantagem, portanto, o fato de que, para o contribuinte, o total de alíquota era igual fosse a operação interna ou interestadual. Igualmente, a imposição e cobrança ocorreriam na origem. Todavia, previa a existência de dois sujeitos ativos. O valor da alíquota de referência era devido ao Estado de origem. Já a diferença entre a alíquota interna e a de referência caberia ao Estado de destino. Logo, o contribuinte continuaria responsável pela distribuição de receita entre os Estados, em consequência da falta de cooperação em nosso federalismo, o que traz complexidade para a tributação, além de exigir alto grau de uniformização de alíquotas.

Trata-se, por certo, de uma opção política. Entende-se, porém, que observada a forma como desenhado nosso federalismo fiscal, no qual a competência para a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias sempre foi do ente subnacional, conjugada com a dificuldade de entendimento para a partilha de receita via fundo ou câmara de compensação, a PEC n° 41 era uma proposta que, embora necessitasse aprimoramento, equacionava os princípios de justiça fiscal, neutralidade fiscal e equilíbrio federativo.

Entretanto, como referido anteriormente, a parte que dizia respeito ao ICMS foi retirada da PEC n° 41, que foi aprovada sem as profundas modificações propostas para este tributo. As alterações no ICMS propostas pelo Governo Federal na PEC n° 41/03, em relação à uniformização do imposto, foram incorporadas à PEC n° 285/2004.

Quanto à tributação das operações interestaduais, a PEC n° 285 alterou o texto original da PEC n° 41/03, gerando dúvidas em alguns pontos. Com efeito, trouxe o conceito de uma alíquota de referência para determinação da parcela do imposto devida ao Estado de origem, consistindo a parcela devida ao Estado de destino na diferença entre os montantes obtidos quando da aplicação da alíquota interna e da alíquota de referência. Manteve, dessa forma, um sistema misto de partilha, em que o sujeito passivo tem obrigações tanto com o Estado de origem, quanto com o Estado de destino. Referiu, todavia, que o imposto poderá ser cobrado no Estado de origem, nos termos de lei complementar, retrocedendo em relação à redação da PEC n° 41, que explicitava que o imposto seria cobrado no Estado de origem. Além disso, o

texto da PEC n° 285 impede a circulação da mercadoria com sua carga fiscal já incorporada, na medida em que traz vedações quanto ao aproveitamento de créditos fiscais de um Estado para outro. Com efeito, ao contrário da PEC n° 41 que apenas autorizava, a PEC n° 285 veda expressamente que a parcela do imposto devida ao Estado de destino seja objeto de compensação, pelo remetente, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, o que garante a acumulação de créditos no Estado de origem, fragilizando a neutralidade do imposto.

Torna-se necessária, portanto, a revisão do texto da PEC n° 285/04. Entretanto, conforme defende Gedalva Baratto, em dissertação sobre o tema, não se pode negar o avanço que esse modelo representa no que diz com a uniformização do ICMS, redução da sonegação e busca da neutralidade fiscal, na medida em que as alíquotas interestaduais deixam de representar empecilho para uniformidade dos preços das empresas em todas as operações, sejam internas ou interestaduais⁵⁰⁵, fortalecendo a Federação brasileira na sua condição de mercado integrado.

Em suma, nesta segunda parte do presente trabalho, buscou-se aplicar os conceitos de justiça fiscal e neutralidade fiscal no âmbito da tributação de operações interjurisdicionais em mercados integrados, estudando-se o fenômeno tanto em um mercado comum, como a União Européia, como em uma Federação, como o Brasil.

Para tanto, foram analisados os princípios impositivos da origem e do destino, compreendidos como elementos de conexão, nos impostos sobre o consumo, para operações interjurisdicionais.

A integração européia, resultado de um esforço conjunto, iniciado logo após a Segunda Guerra Mundial, apresenta já avançada fase de harmonização da fiscalidade indireta. Contudo, ainda enfrenta obstáculos, tais como a luta dos Estados-membros na preservação de porção de soberania relativa à fixação de alíquotas, assim como a opção por um sistema de tributação de operações intracomunitárias, que conjugue a tributação na origem, própria de um mercado sem fronteiras fiscais, com a destinação da receita do imposto ao Estado de destino. Apresenta, porém, grandes avanços na área de cooperação administrativa e programas de integração e capacitação das Administrações Tributárias. Serve de exemplo para a análise do problema enfrentado na tributação do ICMS em operações interestaduais.

De fato, desde o antigo IVC, já se constatava uma opção em prol dos Estados produtores, como a previsão de imposição na origem. Tal modelo foi cedendo espaço ao

⁵⁰⁵ BARATTO, 2005, p. 353.

sistema misto atual, em que ocorre a compensação de receitas entre Estados produtores e Estados consumidores, através de alíquotas interestaduais diferenciadas. Contudo, o sistema atual, embora apresente algumas vantagens, propicia distorções que afetam tanto o princípio da justiça fiscal, quanto o da neutralidade fiscal. Além disso, incentivando a competição fiscal danosa entre Estados, assim como a concentração de receita nos Estados produtores, aumenta os desequilíbrios regionais, enfraquecendo os laços federativos.

Portanto, faz-se necessária a modificação do sistema de tributação do ICMS nas operações interestaduais a fim de que, atendendo-se aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, seja permitida a imposição na origem, sem diferenciação de alíquotas para o contribuinte, entre operação interna e interestadual, bem como a alocação da receita desse imposto, cujo bem tributado é o consumo, para o Estado de destino, onde está localizado o consumidor.

Todavia, a questão demanda alterações constitucionais. Logo, exorbita a mera órbita técnico-jurídica e, perpassando questões econômicas e inclusive tecnológicas, configura, em última análise, uma opção política.

CONCLUSÃO

O trabalho procurou demonstrar a importância da tributação do ICMS nas operações interestaduais, como forma de diminuição das desigualdades regionais e de fortalecimento da Federação brasileira, a partir da recondução desse imposto, de competência estadual, à sujeição aos princípios da justiça fiscal e neutralidade fiscal.

Compreendendo que o ordenamento jurídico é um sistema aberto, cujas partes são orientadas por um vetor comum, sendo dotado de ordem e unidade, constatou-se ser a tributação o ponto de intersecção entre os sistemas da Política, Economia e Direito, cujo intercâmbio de informações tem de ser equilibrado a fim de não ocorrer a prevalência dos ditames de um sobre o outro.

Para tanto, foi adotada a interpretação sistemática, como método de solução de conflitos, compreendendo-se a necessidade da hierarquização axiológica para a ponderação de princípios fundamentais, regras e valores que compõem o ordenamento jurídico. Para fins do presente trabalho, que tratou dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, analisando, ainda, o princípio federativo, entendeu-se como princípios as normas imediatamente finalísticas, que estabelecem os critérios ou diretrizes basilares do sistema, dotadas, portanto, de qualidade argumentativa superior.

A definição das características necessárias à tributação de operações interjurisdicionais, em mercados integrados, levou em consideração, igualmente, a necessidade de justificação material da decisão, ultrapassando a lógica formal dedutiva e encontrando argumentos para justificação das próprias premissas.

Desse modo, buscando responder às indagações formuladas em relação ao tema, conclui-se que:

1. Os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal conferem ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário.
2. O princípio da justiça fiscal estabelece a necessidade de fundamentação ética da tributação, verificando-se um dever fundamental de pagar impostos, baseado na necessária

contribuição do indivíduo para o financiamento da atividade estatal e, conseqüente, preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Desse modo, a carga tributária tem de ser repartida entre os cidadãos de forma justa, o que demanda um critério adequado de comparação para o princípio da igualdade. Trata-se do princípio da capacidade contributiva, que atende a um critério de justiça distributiva. A receita do imposto pago pelo contribuinte tem de proporcionar a atividade estatal e a prestação de serviços públicos no Estado em que o contribuinte é cidadão. Logo, observada a existência de três ordens de bens potencialmente tributáveis – a renda, o consumo e o patrimônio – em relação aos quais será medida a capacidade contributiva do indivíduo para financiamento da esfera pública, pode-se dizer que a receita de um imposto sobre o consumo deve pertencer ao Estado em que ocorrer o consumo. O princípio da justiça fiscal funciona, assim, como critério de decidibilidade para opção de alocação de receitas em operações interjurisdicionais.

3. O princípio da neutralidade fiscal cuida da devida conciliação entre tributação e busca de prosperidade. Objetiva reduzir a influência exercida pela tributação na decisão dos agentes econômicos e na formação dos preços, preservando as condições de livre concorrência. Inspirou a criação da TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) francesa, precursora dos impostos do tipo sobre o valor agregado, dos quais o ICMS é exemplo. Desse modo, o princípio da neutralidade fiscal realiza-se, nos impostos plurifásicos sobre o consumo, através da não-cumulatividade e da restrição à extrafiscalidade.

4. Por seu conteúdo aberto, a extrafiscalidade diz respeito a qualquer finalidade que não seja arrecadatória, correspondendo a diversos objetivos previstos na Constituição que possam ser alcançados através de uma política fiscal. Interfere, dessa forma, no princípio da justiça fiscal, por ser uma exceção à capacidade contributiva, assim como no princípio da neutralidade fiscal, por consistir em uma forma de intervenção do Estado na ordem econômica através da tributação. Nos impostos sobre o consumo, manifesta-se, na maior parte das vezes, através de incentivos fiscais capazes de influenciar a alocação de investimentos e o preço dos produtos, em desacordo com o princípio da neutralidade fiscal.

5. O ICMS consiste em um imposto sobre o consumo, indireto, plurifásico e não-cumulativo, cujo valor é recuperado pelo agente econômico contribuinte através do mecanismo de preços, sendo suportado pelo consumidor final. Seguindo a tradição já consagrada desde o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações –, o ICMS é de competência estadual. Foi idealizado para, observando o princípio da neutralidade fiscal, atender as necessidades fiscais de busca de recursos para financiamento da atividade estatal. Todavia, foi desvirtuado, sendo utilizado, na atualidade, como instrumento de

extrafiscalidade, através do qual os Estados-membros influenciam a decisão dos agentes econômicos quanto a investimentos e formação de preços, causando a conhecida competição fiscal danosa.

6. O Brasil apresenta os problemas relativos a um mercado integrado. Com efeito, desde a Proclamação da República, passou a adotar a forma federativa de Estado, da qual a autonomia das entidades descentralizadas é elemento essencial. Contudo, seu histórico de formação por segregação foi responsável por uma maior fragilidade na autonomia dos Estados-membros, o que ajudou a provocar desequilíbrios tanto verticais quanto horizontais no federalismo brasileiro.

7. O ICMS decorre da outorga de competência privativa aos Estados-membros para instituição de tributos, sendo responsável por muito de sua autonomia financeira. Contudo, trata-se de imposto que, embora de competência estadual, tem perfil nacional. Dessa forma, faz-se necessário o aprimoramento de sua harmonização, especialmente em relação às alíquotas e ao combate à extrafiscalidade, a fim de aperfeiçoar o funcionamento do mercado integrado brasileiro, permitindo um sistema adequado de tributação das operações interestaduais e a redução da competição fiscal danosa entre os Estados.

8. A competição fiscal danosa configura uma situação geradora de conflitos na Federação, pois os Estados-membros, buscando atrair investimentos, passam a conceder incentivos para instalação de empresas em seus territórios, muitas vezes em desatenção à norma constitucional que rege a matéria. Tal estratégia, evidentemente não cooperativa, além de afrontar o princípio da neutralidade fiscal, acaba por aumentar as desigualdades regionais, enfraquecendo a Federação.

9. Como reação frente a essa ameaça à convivência federativa, deve-se proceder à hierarquização axiológica de princípios fundamentais, justificando a limitação à autonomia legislativa dos entes federados, não só em razão dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal, como também do objetivo de redução das desigualdades regionais, resultando, ao final, no fortalecimento do próprio vínculo federativo.

10. Os princípios de imposição na origem ou no destino são princípios de jurisdição tributária nos impostos sobre o consumo. Funcionam como elementos de conexão para operações interjurisdicionais, que são aquelas relativas a fatos tributáveis conectados a mais de uma ordem jurídica, o que pode ocorrer no interior de uma Federação, cujo imposto sobre o consumo é de competência estadual, no âmbito de um mercado regional integrado ou no comércio exterior.

11. O princípio do destino é próprio do comércio internacional, caracterizando-se por exportações exoneradas e importações tributadas. A imposição ocorre no local de consumo. Exige fronteiras e controles alfandegários, que permitam a devolução, pelo Estado de origem, da carga fiscal incorporada ao produto. Não demanda a integração dos sistemas fiscais, autorizando maior liberdade aos Estados envolvidos, inclusive para fixação de alíquotas.

12. O princípio da origem consiste na tributação no local de produção do bem ou serviço. A mercadoria sai do Estado já com sua carga fiscal incorporada. Sendo desnecessárias as fronteiras e controles alfandegários, é adequada para mercados integrados. Exige, para que não seja um fator de distorção do fluxo comercial, um avançado grau de harmonização, especialmente em relação às alíquotas do imposto. Caracterizando-se pela imposição do tributo no Estado de origem, pode levar a um rompimento nos critérios de justiça fiscal que fundamentam a tributação sobre o consumo. Desse modo, exige algum mecanismo de compensação que permita que a receita do imposto cobrado no Estado de origem reverta para o Estado de destino, no qual está localizado o consumidor.

13. A União Européia, como resultado de um esforço iniciado logo após a Segunda Guerra, não só para a obtenção de vantagens econômicas para os Estados-membros, mas, especialmente, para prevenção de novos conflitos, dando um significado maior ao próprio mercado integrado, serve de exemplo, observado seu contexto e seus limites, para o enfrentamento da questão das operações interestaduais no ICMS. Não se tem na União Européia uma Federação. Estruturada, atualmente, sob três pilares, sendo o primeiro formado pelas Comunidades, estas sim caracterizadas pela supranacionalidade, a União Européia alcançou avançado estágio de harmonização da fiscalidade indireta, na qual se destaca o IVA. Imposto sobre o consumo, plurifásico e não-cumulativo, tal qual o ICMS, o IVA é de competência dos Estados-membros, verificando-se problema semelhante ao brasileiro nas operações interjurisdicionais.

14. A partir da entrada em vigor do mercado comum europeu, foram abolidos os controles alfandegários de fronteira, sendo introduzido o regime transitório do IVA. Embora a característica de mercado integrado devesse conduzir à adoção da imposição na origem, a incompleta harmonização das alíquotas, assim como a inexistência de acordo em relação à transferência do produto da arrecadação ao Estado de destino, via uma câmara de compensações, fez com que a União Européia mantivesse a imposição no destino nas operações intracomunitárias, adotando diversas formalidades, sistemas de informação e investimento na capacitação dos Fiscos, a fim de reduzir os riscos de sonegação e fraudes decorrentes da ausência de controles de fronteira. Depara-se, hoje, com o dilema de possuir

um mercado integrado, uma tributação do consumo com harmonização já avançada, mas ainda incompleta, e um sistema de imposição próprio de mercados estanques.

15. Tal qual no Brasil, o avanço da integração europeia passa pela intensificação do processo de harmonização da fiscalidade indireta, especialmente no que se refere a alíquotas. Todavia, diferentemente do Brasil, a União Europeia não chegou a passar a receita do IVA para o Estado da origem, tendo mantido a lógica do imposto sobre o consumo, consagrada de um critério de justiça fiscal. Seu desafio, portanto, está em aperfeiçoar o modo como se dá a imposição no mercado integrado, para que a mercadoria possa, com baixos riscos de sonegação, circular livremente, realizando-se os objetivos do sistema de imposição na origem, porém sem o inconveniente da necessária compensação de receitas com o Estado consumidor. Para tanto, verifica-se um investimento significativo na cooperação administrativa entre os Fiscos, capacitação da Administração Tributária e aprimoramento dos sistemas de informação.

16. O constituinte brasileiro, desde o antigo IVC, fez uma opção pelos Estados produtores, adotando a imposição na origem. Atendia, portanto, à necessidade de ausência de barreiras em um mercado integrado. Porém rompia com o critério de justiça fiscal, segundo o qual a receita de um imposto sobre o consumo deve pertencer ao Estado em que esse ocorre. Concentrando recursos nos Estados produtores, sob o fundamento de incentivar o desenvolvimento, acabava por agravar as desigualdades regionais.

17. Paulatinamente, esse sistema foi sendo substituído pelo atual, em que, nas operações entre contribuintes, há a compensação de receitas entre Estados produtores e Estados consumidores através de alíquotas interestaduais diferenciadas, acentuando-se a margem de apropriação do Estado do destino quando esse pertencer às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o de origem, às regiões Sul e Sudeste. Convive-se, assim, com características tanto do sistema de imposição na origem, quanto do sistema do destino, o que acaba por gerar distorções na atual forma de tributação.

18. No sistema previsto a partir da Constituição de 1988, qualquer que seja a operação interestadual, há imposição na origem, ficando tal receita com o Estado produtor, o que afronta a lógica do imposto sobre o consumo, rompendo com um critério de justiça fiscal. Além disso, gera competição fiscal danosa entre os Estados, levando ao uso do ICMS como instrumento de extrafiscalidade, abalando o princípio da neutralidade fiscal.

19. Tratando-se de operação para não contribuinte, há unicamente a aplicação de alíquota interna na origem. Para as operações entre contribuintes, no Estado de origem, é aplicada alíquota interestadual, normalmente menor que a interna. Há, portanto, uma

diferenciação das operações, que passam a possuir carga fiscal distinta conforme seu destino, o que aumenta o risco de fraudes. A diferenciação de alíquotas para o contribuinte, em razão do tipo de operação – interna ou interestadual –, é contrária ao funcionamento de um mercado integrado, em que inexistem controles de fronteiras, revelando-se, desse modo, inadequado para o Brasil.

20. No Estado de destino, sendo o destinatário consumidor final, há a imposição do diferencial de alíquota, cujo sujeito ativo é o Estado de destino e o sujeito passivo é o contribuinte consumidor final. Não sendo o contribuinte consumidor final, ocorrerá, na operação seguinte, compensação de receitas entre Estado produtor e Estado consumidor, uma vez que a alíquota interestadual é, via de regra, inferior à interna. Esse modelo apresenta diversas desvantagens, sendo uma delas a possível falta de interesse de escrituração de crédito muito baixo quando da entrada no Estado de destino, o que leva à sonegação, e, outra, a indevida transferência de recursos entre unidades da Federação, na hipótese de uma operação exonerada, tal qual a exportação, suceder a uma operação interestadual.

21. As distorções apresentadas no sistema atual de tributação do ICMS nas operações interestaduais demonstram a necessidade de mudança do modelo hoje existente, que não atende aos princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, resultando, ainda, em enfraquecimento da Federação.

22. A opção por uma forma mais adequada de tributação das operações interestaduais exige o estabelecimento de critérios que respondam a dois elementos indispensáveis na equação do problema. Um, relativo ao local em que será tributada a operação; e outro, referente à titularidade do produto da arrecadação do imposto.

23. Caberá ao jurista ponderar os princípios em conflito na tributação das operações interestaduais, hierarquizando-os axiologicamente. Para tanto, os princípios de justiça fiscal e neutralidade fiscal, devidamente sopesados com o princípio federativo, funcionarão como critérios de decidibilidade para justificação da opção feita pelo operador do direito.

24. A integração do mercado brasileiro, decorrente do princípio federativo, leva a concluir pela necessária imposição no Estado de origem. Igualmente, a atenção à neutralidade fiscal determina que, para o contribuinte, as alíquotas relativas a operações internas e interestaduais sejam idênticas, sofrendo a mesma carga fiscal, não influenciando, portanto, o comportamento dos agentes econômicos.

25. A receita do ICMS nas operações interestaduais deverá ser atribuída ao Estado de destino, em atenção ao princípio da justiça fiscal, visto que o bem tributável consumo lá foi realizado, sendo onde se localiza o consumidor. Apenas reduzida parte de tais valores poderá

ficar no Estado de origem, a fim de ressarcir os custos decorrentes da Administração Tributária.

26. Tais modificações acarretarão sensíveis alterações nas receitas dos Estados, possibilitando a redução das desigualdades regionais, a partir da desconcentração de receitas no Estado produtor e redistribuição pela maioria dos entes federados, eminentemente consumidores. Demandam, porém, um sistema transitório que, gradualmente, viabilize a adequação dos Estados produtores à redução de receita.

Assim, buscou-se, ao longo do trabalho, fornecer argumentos que justificassem as premissas escolhidas. Desse modo, entende-se que restou demonstrado que mercados integrados devem tributar na origem, pois, sem controles de fronteira, a mercadoria necessita sair com a carga fiscal já incorporada. Igualmente, que o Brasil, historicamente uma Federação, que proíbe a discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens e serviços, tendo um imposto sobre o consumo de competência estadual, é um mercado integrado, razão pela qual tem de realizar a imposição do ICMS nas operações interestaduais, no Estado de origem. Da mesma forma, apresentaram-se argumentos justificadores de que a receita de impostos sobre o consumo fique com o Estado de destino, pois, observado o critério de justiça fiscal, é no Estado de destino que ocorre o consumo, lá se encontrando o consumidor que contribuiu para a manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Entende-se que foi demonstrada também a natureza de imposto sobre o consumo do ICMS. De fato, as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação são fatos-signo presuntivos de consumo, razão pela qual a receita do ICMS, nas operações interestaduais deve reverter ao Estado de destino.

Quanto à forma através da qual se conjugarão, na tributação de operações interestaduais, a imposição na origem e a alocação de recursos para o Estado de destino, as possibilidades são várias, devendo-se ter compromisso com a praticabilidade das proposições. Com efeito, o trabalho referiu as Propostas de Emenda Constitucional até então formuladas, procurando sublinhar as vantagens e desvantagens de cada uma. Entendeu-se, assim, como digna de consideração, por representativa de uma primeira etapa, sinalizadora de mudanças significativas, a proposição ventilada através da PEC n° 41/03.

Impõe-se referir que o tema é extremamente vasto e complexo, e o presente estudo não tem a pretensão de esgotá-lo. Ademais, o problema proposto demanda alterações constitucionais, envolvendo, portanto, uma decisão política do constituinte derivado. Ainda

assim cabe ao operador do direito apontar as alternativas que conciliem, ao máximo, os princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal com vistas ao fortalecimento da Federação.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo e reforma tributária: na visão do economista. *Direito Público*, São Paulo, n. 8, p. 163-172, 2005.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2001.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura básica del impuesto al valor agregado (IVA) en la República Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

ÁLVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96) – ISS (DL 406/68) – IPVA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. A experiência brasileira com o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA e o Mercosul. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 13, p. 179-185, 1995.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. O Mercosul e o imposto sobre o valor agregado (IVA); uma proposta para ajustes na tributação do consumo no Brasil. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 8, p. 174-182. 1994.

_____. Visão global da fiscalidade no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

ARZUA, Heron. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal e seus mecanismos de atuação. O regime dos incentivos fiscais no Brasil. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, p. 206-216, 2001.

_____. O Mercosul e a uniformização dos impostos sobre circulação de mercadorias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 31, p. 72-78, 2000.

ARZUA, Heron; BARATTO, Gedalva. O ICMS na reforma tributária: as operações interestaduais – PEC 41/2003, na versão original enviada ao Congresso Nacional pelo Executivo Federal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 360-366, 2003.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17-18, p. 77-85, 1981.

ATIENZA, Manuel. *As razões do direito*. 3. ed. São Paulo: Landy, 2003.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Notas sobre o IVA e sua instituição no Sistema Tributário Brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 707, p. 254-260, 1994.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARATTO, Gedalva. *ICMS – alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Direito e Justiça*, Porto Alegre, v. 28, p. 109-146, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BLANCO, Sindulfo. El impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. BNDES – Banco Federativo. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 25 jul. 2001.

BOBBIO, Norberto. Sulla funzione promozionale del diritto. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano, p. 1313-1329, 1969.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1994.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *O ICMS e a harmonização fiscal no Mercosul*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005b.

_____. *A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005a.

_____. *Reforma tributária: uma proposta alternativa*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2005c.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. Harmonização tributária. A experiência brasileira e o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. *Caderno X*, Porto Alegre, 1993.

CALIENDO, Paulo. A COFINS nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: FISCHER, Octavio Campos e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005a.

_____. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 29, p. 159-196, 2005b.

_____. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.) *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CÂMARA dos Deputados. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2002.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CAMPOS, Dejalma de. O imposto sobre o valor agregado. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 1, p. 334-336, 1992.

CAMPOS, João Mota de. *Manual de direito comunitário*. Lisboa: Calouste, 2000.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste, 2002.

CANO, Hugo González. *Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países Miembros del MERCOSUR (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay)*. Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires, 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acesso em: 25 jul. 2001.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 182-191, 1994.

CARTOU, Louis. *L'Union européenne*. 4. ed. Paris: Dalloz, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

CASTRO, Alexandre Barros. A propalada reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 36, p. 97-117, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999a.

_____. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 5, p. 88-92, 1993.

_____. A tributação do ICMS das operações interestaduais com petróleo e seus derivados – o sentido da imunidade: tributação exclusiva no destino – extensão da responsabilidade do substituto tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 162-172, 2002.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999b.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e a alíquota específica no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 114-123, 2003.

COMISSÃO EUROPÉIA. *Como funciona a União Européia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais

_____. *A política fiscal da União Européia*. Luxemburgo: Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA (CADE). Consulta nº 0038/99. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Julgamento: 22 mar. 2000. *DOU* 28 abr. 2000.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CORRÊA, Sergio Feltrin. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia: as dificuldades do processo de harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.) *Reforma tributária e Mercosul*, Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Imunidade – Direito ao crédito – Insumos. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 13, p. 20-31, 2000.

_____. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário, São Paulon*. 46, p. 161-171, 1988.

_____. ICMS, financiamento e base de cálculo – ICMS e IPI, não-cumulatividade e direito de crédito – limites. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 57-89, 1996.

_____. ICMS: caráter nacional – guerra fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, p. 127-139, 1999.

_____. Mesa de Debates do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em 24.10.1996, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 57-89, 1996.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 7: Arts. 145 a 169.

CRETTON, Ricardo Aziz. Um IVA à brasileira para integração econômica? *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 51, p. 122-133, 1998. das Comunidades Européias, 2003.

DELGADO, José Augusto. Reforma tributária e os seus reflexos nos Estados. *Interesse Público*, Porto Alegre n. 32, p. 13-79, 2005.

DENGO, Atílio. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 18-34, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N. et al. *Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998a.

_____. A grave cumulatividade remanescente do ICMS e a Emenda Constitucional 33/2001. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, p. 306-321, 2002.

_____. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998b.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 37, n. 146, p. 195-202. abr./jun. 2000.

DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: UTET, 2003.

FARIA, Werter R. Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e a incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In: BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'Unione Europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. O Mercosul na reforma constitucional tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 13, p. 186-189, 1995.

_____. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998a.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1988b.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FONTAINE, Pascal. *Uma idéia nova para a Europa: a declaração Schuman 1950-2000*. Luxemburgo: Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000.

FORTE, Humberto. *União Européia, Comunidade Económico Européia: direito das Comunidades Européias e harmonização fiscal*. Tradução Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FRIEDANN, Renato. Reforma tributária: ainda em busca do “ovo de colombo”. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 157, p. 79-94, 2003.

FUSO, Rafael Correia. Inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos Estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 64, p. 30-39, 2005.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

GASPAR, Walter. *ICMS comentado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo*. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

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

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 34, p. 175-200, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Reforma tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 4, p. 147-158. 1998.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Distinguendo: estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução da 20. edição alemã Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.

JOBIM, Nelson. A proposta de reforma tributária do Governo Federal. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KRAKOWIAK, Leo. Considerações sobre o Mercosul. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 2, p. 121-125, 1993.

LA ROSA, Salvatore. *Principi di diritto tributario*. Torino: G. Giappichelli, 2000.

LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul? In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. PEC 41/2003: especificidade, aspectos polêmicos e efeitos. In: MORHY, Lauro (Org.). *Reforma Tributária em questão*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

LAURÉ, Maurice. *Science fiscale*. Paris: PUF, 1993.

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. O direito tributário no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

LOPES FILHO, Ozires. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon, 1978.
MAIA, Américo Nobre de Mariz; SANTOS, Rafael César Coêlho dos. O ICMS nas operações interestaduais com gás liquefeito de petróleo derivado de gás natural. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 65, p. 43-61, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma tributária. *Cidadania e Justiça*, n. 4, p. 71-79. 1998.

_____. Reforma tributária – necessidade de um novo sistema. *Direito Público*, n. 8, p. 129-144, 2005.

MAZZ, Addy. El impuesto al valor agregado. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 29, p. 14-49, 1999.

_____. *La integración económica y la tributación*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001.

MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: LTr, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2002.

MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France: traité de fiscalité*. 35. ed. Paris: Francis Lefebvre, 2003.

MERCOSUL. Disponível em <<http://www.mercosur.org.uy>>. Acesso em: 15 ago. 2001.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. IVA – federal ou estadual? *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 26, p. 76-84, 1999.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MORHY, Lauro (Org.). *Reforma tributária em questão*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

NABAIS, José Casalta. Constituição Europeia e fiscalidade. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 31, p. 159-178, 2005a.

_____. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005b.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma tributária: Mercosul e União Europeia*. Curitiba: Juruá, 2003.

NEDEL, José. *A teoria ético-política de John Rawls: uma tentativa de integração de liberdade e igualdade*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

NOVOA, César García. El Iva y el comercio internacional. Especial referencia a la problemática de la Unión Europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Europeia: processo de integração e mutação*. Curitiba: Juruá, 1999.

PEDROSA, Ivo Vasconcelos. Do ICMS ao IVA: a questão das transações interestaduais no Brasil dos anos 90. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 54, n. 4, p. 45-64, 2003.

PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *MERCOSUL: o novo quadro jurídico das relações comerciais na América Latina*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

PHILIPPE, Jean-Jaques. L'harmonisation européenne de la T.V.A. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 4, 1983.

PRIMEIRA Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em: 18 out. 2005.

RAWLS, John. *Justiça como eqüidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Liberalismo político*. 2ª ed. São Paulo: Ática, 2000.

_____. *Uma teoria da justiça*. 2. edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Contadoria e Auditoria-Geral. *Balanço geral 2004*. Porto Alegre, 2005.

ROCHA, Maria da Conceição Ramos. *MERCOSUL: alcances da União Aduaneira no ordenamento jurídico brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários*, Brasília, n. 14, 2005. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 06 mar. 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no MERCOSUL: uma análise comparativa. In: BASSO, Maristela (Org.) *MERCOSUL*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2000.

TEIXEIRA, Carla Noura. A Constituição Européia: perspectivas e reflexões sobre o processo de integração regional europeu. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 53, p. 271-291, 2005.

TERRA, Ben J. M. A eliminação das fronteiras fiscais – nova diretiva adicional à 6ª Diretiva na qual introduz algumas alterações. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 5, p. 93-153, 1993.

TESAURO, Francisco. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Torino: UTET, 2005. v. 1.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005a.

_____. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário. O imposto de importação e seus tratados. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005b.

TORRES, Ricardo Lobo. *IVA, ICMS e IPI*. Disponível em <<http://www.secure.jurid.com.br>> Acesso em: 03 jun. 2004.

_____. A reforma tributária da Emenda Constitucional 42/2003. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 372, p. 149-157, 2004.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TRIBE, Laurence H.; DORF, Michael C. *On reading the constitution*. Cambridge: Harvard University, 1991.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

UNIÃO Européia. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em 18 out. 2005.

UNIÃO Européia. Disponível em <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em 25 jun. 2004.

UNIÃO Européia. Disponível em: <<http://www.europa.eu.int>>. Acesso em: 05 jan. 2005.

VALDES, Nelly. El impuesto al valor agregado en Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

VARSANO, Ricardo. *A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Brasília: IPEA. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acesso em: 11 out. 2005.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e a unificação do IPI e ICMS, segundo os Estados-membros da Federação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. ICMS: origem e destino (harmonização legislativa nacional). *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 26, p. 137-143, 2004.

WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WEISS, Fernando Lemme. *Justiça tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a reforma tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. A “reforma” tributária. *ADV – Seleções Jurídicas*, São Paulo, n. 1, p. 25-26. 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Pareceres de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1986.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. 3.ed. Madrid: Trotta, 1999.

ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.