**FACULDADE DE JUSSARA-FAJ
CURSO DE DIREITO**

DIVINA ELOISA DIAS COSTA

**REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE À CARGA TRIBUTÁRIA E A REPARTIÇÃO
DAS RECEITAS**

JUSSARA

2016

DIVINA ELOISA DIAS COSTA

**REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE À CARGA TRIBUTÁRIA E A REPARTIÇÃO
DAS RECEITAS**

Monografia apresentada ao curso de Direito da
Faculdade de Jussara – FAJ, como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Esp. João Paulo de Oliveira.

JUSSARA

2016

DIVINA ELOISA DIAS COSTA

**REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE À CARGA TRIBUTÁRIA E A REPARTIÇÃO
DAS RECEITAS**

Monografia apresentada ao curso de Direito da
Faculdade de Jussara – FAJ, como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Data da aprovação: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. João Paulo de Oliveira (FAJ)
Orientador

Prof.^a Gilsiane Alves Dias (FAJ)
Membro da banca

Prof.
Membro da banca

Dedico esta, bem como todas as minhas demais conquistas, aos meus amados pais, Paulo Dias e Aparecida Muniz, minha avó Maria Divina, e a meus dois preciosos filhos, Víctor Gabriel e Paulo Henrique, meus melhores e maiores presentes.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha mãe, minha heroína, que fora indispensável para a realização desse sonho, sem você mãezinha, seria impossível enfrentar todas as dificuldades pelas quais passei. Quero agradecer ao meu paizinho, que com muito amor, carinho e atenção, me fez ser o que sou hoje, obrigada por sempre lutar ao meu lado, e me proporcionar esse momento de alegria.

Agradeço a meus tios, minha prima Gésia, ao Sidney, que me acolheu como se sua filha fosse. A você maninha, por cuidar de mim, mesmo distante. A toda minha família e amigos que direta ou indiretamente sempre me ajudaram.

Agradeço em especial a meus filhos e a minha sobrinha, que tão pequenos, souberam ter paciência para superar a minha ausência, renunciaram junto comigo, as brincadeiras, os passeios, e os pique niques.

Agradeço também a todos os professores que me acompanharam durante a graduação, em especial ao Prof. João Paulo de Oliveira, meu orientador, que muito me apoiou e me incentivou. Obrigada pela paciência para comigo.

Anjos existem, e tive a certeza depois que você, Jaqueline foi enviada para me ajudar, muito obrigada por tudo, principalmente pela compreensão e confiança que depositou em mim no decorrer desse trabalho.

E o que dizer a você, Dion Clésio? Obrigada pela paciência, pelo incentivo, pela força e principalmente pelo amor e carinho. Valeu a pena todo sofrimento, e todas as renúncias, valeu a pena esperar. Hoje estamos colhendo juntos o fruto do nosso empenho.

À vocês, Maria Gonçalves da Silva, Vanilda Inácia Fuzeti e Adalvina, pelo apoio incondicional de sempre.

Enfim, foram vocês os responsáveis por essa conquista. Esta vitória é muito mais de vocês, do que minha.

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

(Karl Marx)

RESUMO

O presente trabalho traz a origem dos tributos, a criação do Código Tributário, apresenta também o Sistema Tributário Nacional, bem como a forma que se porta a cobrança e a repartição de tributos e suas receitas, em face à Carga tributária Brasileira. Ainda dentro do sistema tributário, vem trazendo alguns esclarecimentos sobre a competência tributária dos entes federados, União, Estado, Distrito Federal e Municípios, assim, como suas limitações perante a Constituição na forma de tributar. Analisa-se de forma breve a essencialidade dos princípios norteadores do Direito Tributário, quanto a sua importância perante a sociedade. Após breves comentários acerca do atual sistema tributário brasileiro, apresentando suas distorções, avalia-se a necessidade de uma reforma tributária, e logo a discussão sobre projetos apresentados no Congresso Nacional. Desta forma, o presente trabalho apresenta a necessidade de uma reforma no sistema tributário, a qual realize mudanças na forma de tributar, alterações na cobrança de tributos que hoje gira em torno do consumo, para uma cobrança que vise a renda, obtidas pelos contribuintes, buscando com esse fim explorar aqueles que ganham mais e gastam menos, e deixar de cobrar de maneira exorbitante da classe menos favorecida. Levantando principalmente em todos os aspectos a questão do retorno dos tributos, os quais se paga muito, e, pouco ou quase nada se recebe em contrapartida. E por fim, defende-se a mudança no sistema tributário, mas indagando a apresentação de Projetos à Constituição que apontem outras formas de interesse, pelo fato de que os projetos apresentados até o momento, nenhum deles abrangem a real necessidade da sociedade brasileira.

Palavras-chave: Tributos. Sistema Tributário Nacional. Repartição de tributos. PEC 233/2008.

ABSTRACT

This work shows the origin of taxes, the creation of the Tax Code, also presents the National Tax System, as well as the way that it gives the collection and distribution of taxes and their revenues in the face of Brazilian tax burden. Also within the tax system, it has brought some clarification on the tax jurisdiction of the federal entities, Union, State, Federal District and Municipalities, as well as its limitations before the Constitution in the form of tax. Analyzes briefly the essentiality of the guiding principles of Tax Law, as its importance to society. After brief comments about the current Brazilian tax system, with its distortions, the need for tax reform is evaluated, and then the discussion on projects presented in Congress. So, this study shows the need for reform in the tax system, which carry out changes in the form of tax, changes in tax collection that today revolves around the consumer, for a collection aimed at income obtained by the taxpayers, seeking for this purpose exploit those who earn more and spend less, and stop charging exorbitantly of the lower classes. Up mainly in all aspects the question of the return of taxes, which are paid very little or nothing is received in return. Finally, advocates the change in the tax system, inquiring about the Project presentation the Constitution that point other forms of interest, for the fact that the projects presented until now, none of them covers the real needs of the Brazilian society.

Key words: Taxes. National Tax System. Distribution of taxes. PEC 233/2008.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 ORIGEM DOS TRIBUTOS	12
1.1 A cobrança dos tributos no Brasil	14
1.2 Da essencialidade dos tributos	16
1.3 Direito tributário	18
1.4 Princípios do Direito Tributário	19
1.4.1 Princípio da legalidade	20
1.4.1.1 <i>Exceção ao princípio da legalidade</i>	21
1.4.2 Princípio da anterioridade tributária ou princípio da eficácia diferida	21
1.4.2.1 <i>Exceções ao princípio da anterioridade anual</i>	22
1.4.2.2 <i>Exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal</i>	22
1.4.3 Princípio da irretroatividade tributária	23
1.4.4 Princípio da isonomia	23
1.4.5 Princípio da capacidade contributiva	24
1.4.6 Princípio da vedação de confisco ou da não-confiscatoriedade	26
1.4.7 Princípio da não cumulatividade	26
1.4.8 Princípio da uniformidade tributária ou uniformidade da tributação	27
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	29
2.1 Tributos vinculados	32
2.2 Tributos não vinculados	32
2.3 Competência tributária	32
2.3.1 Classificação da competência tributária	33
2.4 Espécies de Tributos	34
2.4.1 Imposto	35
2.4.2 Taxa	36
2.4.2.1 <i>Taxa de Serviço</i>	37
2.4.2.2 <i>Taxa de Polícia</i>	38
2.4.2.3 <i>Base de Cálculo das Taxas</i>	39
2.4.2.4 <i>Taxa e Tarifa</i>	39

2.4.3	Contribuição de Melhoria	40
2.5	Empréstimos compulsórios	41
2.6	Contribuições Especiais	42
2.6.1	Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas	43
2.6.2	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	44
2.6.3	Contribuições sociais	44
2.6.4	Contribuições da seguridade social	45
2.6.5	Contribuição para o serviço de iluminação pública (COSIP)	46
2.7	Repartição Tributária das Receitas	46
2.8	Carga Tributária	49
3	PRINCIPAIS PROBLEMAS ENFRENTADOS ATUALMENTE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	52
3.1	Guerra fiscal	54
3.2	A Evolução da Reforma Tributária no Brasil	55
3.2.1	A Reforma Tributária de 1934	56
3.2.2	A Reforma Tributária de 1946	56
3.2.3	A Reforma Tributária de 1966	57
3.2.4	A Reforma Tributária de 1988	58
3.3	Evolução das propostas de reformas tributárias	59
3.4	Proposta de Emenda à Constituição 233 de 2008 (PEC 233/2008)	59
3.4.1	Crítica a Proposta de Emenda à Constituição 233/2008	61
3.5	A Reforma Tributária Ideal	62
	CONCLUSÃO	64
	REFERÊNCIAS	66
	ANEXO A – PEC 233/2008	68

INTRODUÇÃO

O tema deste trabalho é a Reforma Tributária em face a carga tributária e a Repartição das Receitas auferidas com a cobrança de tributos, apresentando o Sistema Tributário e suas distorções, bem como a proposta de emenda à constituição, PEC 233/2008, seus objetivos e os entraves para sua aprovação.

Esta pesquisa foi desenvolvida tendo por base, a má distribuição das receitas, a elevada Carga Tributária Brasileira e a falta de retorno em saúde, educação, segurança, transporte, dentre outras necessidades básicas da população brasileira, em especial a classe baixa.

Diante de tais dificuldades, devido à cobrança excessiva dos impostos, foram apresentados perante o Congresso Nacional, projetos de leis que visam reformar o sistema tributário, mas como seriam essas propostas eficientes para suprir com a real situação enfrentada hoje?

As propostas apresentadas buscando a reforma do sistema, principalmente a PEC 233/2008, visam à simplificação do sistema tributário com a criação de um imposto único, o IVA-F, que reduziria de forma significativa a cobrança de imposto. Surge nesse contexto uma manifestação contrária a tal proposta, até porque não resolveria a real situação do Brasil.

Ocorre que o Brasil necessita de uma Reforma Política, e não puramente técnica, que vise a mudança em relação a distribuição da renda e na forma da tributação, ou seja, cobrar mais de quem tem mais e assim desonerar as famílias brasileiras de classe média baixa, que são as responsáveis pela manutenção do Sistema atual, e as que mais sofrem com a falta de retorno por parte dos Governos.

A principal finalidade deste trabalho é, produzir monografia para obtenção do grau de bacharel em Direito, pela faculdade FAJ – Faculdade de Jussara, tendo por objetivo geral, analisar quais seriam as necessidades e os objetivos principais de uma reforma no sistema tributário Brasileiro, examinando o Sistema tributário, tal como a carga tributária e a repartição das receitas, investigando as propostas pertinentes a implantação de uma reforma tributária, tais como seus reflexos perante a sociedade e debatendo a essencialidade de uma Reforma eficiente e os benefícios ocorridos com tal Reforma.

A importância do tema condiz com a realidade econômica que os brasileiros enfrentam atualmente, frente às crises financeiras em que se percebe uma elevada carga tributária de um lado, e faticamente de outro não se percebe um retorno significativo aos contribuintes.

A metodologia aplicada a esse trabalho se dá através de pesquisas bibliográficas, baseada nos ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag, Kiyoshi Harada, dentre outros, além da análise da PEC 233/2008.

Para uma melhor abordagem das questões que norteiam a Reforma Tributária, o trabalho foi dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo, aborda-se a origem da cobrança dos tributos, a criação do Código Tributário Nacional, bem como os seus princípios norteadores.

No segundo capítulo, tratar-se-á a respeito do Sistema Tributário Nacional, as Espécies Tributárias, a Repartição das Receitas e a Carga Tributária.

No terceiro capítulo, discorrer-se-á sobre a problemática do Sistema Tributário, as reformas já aprovadas com o intuito de simplificar a sua complexidade e por fim, apresentar-se-á a Proposta de Emenda à Constituição de nº233/2008, seus objetivos, e entraves para sua aprovação, bem como, traz um modelo ideal de reforma tributária a ser seguido, em prol da diminuição das desigualdades sociais.

1 A ORIGEM DOS TRIBUTOS

A cobrança dos tributos acompanhou a evolução da sociedade. Desde os primórdios cobra-se da população uma parte do que se produz.

Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado de parte da contribuição dos súditos, sob a forma de tributos. O texto mais antigo encontrado e que retrata a cobrança de tributos na Antiguidade é uma placa de 2.350 a. C., em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigres e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para seu rei (BRASIL, 2014, p.12).

No início o homem vivia isolado, com a companhia apenas dos animais, que ora era seu alimento, ora seus predadores. Desde os tempos remotos que o homem vive em constante disputa em busca de sua sobrevivência, vencendo aqueles mais audaciosos, e, conseqüentemente o mais forte mostra poder e ganha a liderança.

Com o passar do tempo, perceberam que era melhor se reunirem, e não mais lutar sozinhos contra os animais, que na maioria das vezes saiam ganhando a batalha em busca de sobrevivência. Perceberam que ao formar grupos ficavam mais fortes. Assim, começaram a formar grupos cada vez mais numerosos, conquistando várias tribos. Os guerreiros vencedores impunham seu domínio sobre o povo vencido, estabelecendo deveres para com os mesmos.

Os homens da pré-história mantinham o domínio dos animais, porque aprenderam como domá-los, aprenderam a plantar e a construir suas casas. Com o tempo foram percebendo o quão importante era manter para si um pedaço de terra. A partir desse momento começou a busca incessante pelo domínio de maior quantidade possível de terras, quem tinha terras detinha o poder sobre os demais, motivando assim, o surgimento de guerras, eis que possuir terras era sinônimo de dinheiro e conseqüentemente de poder. (BRASIL, 2014)

As lutas pelo domínio de terras favoreceram a criação das grandes civilizações, tais como a egípcia, grega e romana. Foram muitas lutas, muitas cabeças rolaram em busca do poder. Nessa época os reis começaram a exigir tributos de seus servos,

para manter seus exércitos. Desta forma, passaram a exigir uma parcela do que fosse produzida dentro de seu território. Essa cobrança ficou denominada como tributos, que segundo Harada (2010), nada mais é do que a retirada de riqueza, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação. Àquele que se recusasse a pagar, sofria nas mãos dos responsáveis por executar a cobrança dos tributos.

Com as sangrentas guerras, em busca de recolhimento de tributos, exércitos inteiros foram destruídos. Os camponeses que até então viviam nas terras dos senhores feudais, trabalhando para sustentar seus exércitos, migraram para a cidade. Os feudos se tornaram reinados e estes se tornaram Estados. A cobrança dos tributos passou a ser feita em moedas, e, não mais como mercadorias, como vinha acontecendo até então (BRASIL, 2014).

Os impostos cobrados pelos feudos, reis, e, agora o Estado, eram obrigações de todos, exceto do clero e da nobreza, porque ganhavam isenção do Estado. O Estado era legitimado para o povo como sendo a vontade de Deus.

O rei todo-poderoso, era o próprio Estado. Sua vontade, a lei; seu arbítrio, a liberdade; sua religião, a dos súditos. Para os católicos, a realeza era de direito divino; o rei, o representante da divindade. Bosseut, na França ensinava que 'o trono do rei não era o trono de um homem, mas do próprio Deus (SOUZA, 2008, p. 18).

Quando essa legitimação não obtinha sucesso e o Estado se via incapaz perante tal situação, ocorriam serias consequências, até mesmo com a extinção de Estados ou mudanças radicais (SOUZA, 2008).

Com a cobrança excessiva e abusiva de impostos, o povo começou a rebelar, exigindo a cobrança também para o clero e a nobreza, que viviam na luxúria, enquanto a classe trabalhadora era a responsável por mantê-los. A busca por dinheiro e poder levou à morte de milhares de pessoas que lutavam por igualdade entre todos, buscando assim, no mais distante pilar, o sonho de poder ser livres dos abusos do Estado opressor (absolutista).

No absolutismo, a sociedade estruturava-se em castas. As classes dominantes eram a nobreza e o clero, que nada pagavam. O Estado era sustentado exclusivamente pelos pesados tributos pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos) (BRASIL, 2013, p.15).

Surgindo assim, várias revoluções importantes no marco da história, como a Revolução Francesa, com o tema, Liberdade, Igualdade e Fraternidade, em 1789. Que constituiu o marco da idade contemporânea. Os Estados Unidos, se tornam

independentes da Inglaterra, também lutando contra os impostos exorbitantes cobrado pela coroa britânica.

Em 1789 surge a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que é um marco na história do ser humano, porque foi o primeiro documento que definiu claramente os direitos fundamentais e inalienáveis da pessoa humana (BRASIL, 2013, p.16). Movimentos como estes, infundiram várias revoltas na história do Brasil nos fins do século XVIII e XIX.

1.1 A cobrança de tributos no Brasil

É importante notar como a cobrança de impostos, enquanto forma de exploração colonial, esteve presente nos eventos que culminaram com a independência do Brasil, em 1822 e sua posterior consolidação. De todos eles certamente, a Inconfidência Mineira foi o mais importante (SOUZA, 2008)

A transferência da família portuguesa para o Brasil gerou grandes gastos aos cofres públicos. Para tentar solucionar o déficit, instituíram vários outros serviços para a sociedade para aumentar a arrecadação de dinheiro. Começava aqui uma pesada cobrança de impostos e serviços dos quais a sociedade era obrigada a pagar, que hoje é conhecido como taxas. Como não cobravam impostos dos grandes latifundiários, a cobrança caía sobre a camada mais pobre, por não terem como se defender, acabavam mantendo no poder aqueles que detinham dinheiro, terras, etc. (BRASIL, 2014)

Com a cobrança exorbitante, os revoltados iniciaram verdadeiras revoluções, a partir de ideias revolucionárias de países como, Estados Unidos e França, e, passaram a lutar contra o abuso do estado. Surgindo assim revoltas que marcaram a história do Brasil.

[...] Por todos os cantos do país estouraram rebeliões – as chamadas Rebeliões Regenciais – quase todas com intuítos separatistas ou de cunho federalista. Mais uma vez, a questão tributária motivou parte dessas revoltas. É o caso, por exemplo, da Farrroupilha, que abrangeu o Rio Grande do Sul e Santa Catarina, motivada pelos altos custos fiscais impostos aos principais produtos da região: o charque e o couro. Os rebelados reclamavam, entre outros pontos, que a política tributária do governo federal terminara por favorecer a produção dos países platinos em detrimento da nacional. De certa maneira, Período Regencial sintetizou as disputas entre a centralização e a descentralização político-administrativa, presentes durante todo o Império no Brasil e nas principais décadas desde século (AMED, 2000 apud ALMEIDA JUNIOR, 2015, p. 1).

Revoltas que trouxeram mudanças significativas em relação a maneira de tributar no Brasil. Em 1834, com a decretação do Ato Adicional que traçaram os limites e os objetivos do Direito Tributário, passa-se a falar em limites para tributar e cobrar. Deixam de lado as cobranças desmedidas e agora todos, até mesmo a nobreza, pagam uma parcela de seus bens em forma de tributação (SOUZA, 2008).

A partir das novas visões sobre o Estado e as elaborações das cartas constitucionais, os tributos ganham nesse diapasão caráter de bem estar social. Que vise o bem comum de toda à sociedade. A partir de então, criam leis para definir aplicação social com o dinheiro arrecado com a cobrança dos tributos. O Estado precisa de receitas públicas para suprir com suas necessidades financeiras, dessa forma obriga os particulares ao pagamento de tributo (BRASIL, 2014).

Enfim, coloca-se como divisor de águas na política tributária nacional a Lei 5.172/66, pela emenda à constituição nº 18 de 1965, denominado como Código Tributário Nacional. A partir do Código Tributário surgiu a referência de Sistema Tributário Nacional no País.

O Código Tributário Nacional é a lei norteadora, no Brasil, da aplicabilidade dos tributos, extensão, alcance, limites, direitos e deveres dos contribuintes, atuação dos agentes fiscalizadores e demais normas tributárias (PORTAL TRIBUTÁRIO, s.d). O código tributário é Lei ordinária, mas foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de Lei Complementar.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar (BRASIL, 1966).

Se verificado o art. 34, parágrafos 1º ao 5º, nota-se que houve dispositivos, e, parte de alguns dispositivos da Lei de 65, que não foram recepcionados, eis que não eram compatíveis com a nova Constituição Federal de 1988.

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 1º Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, c, revogadas as disposições em contrário da

Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º (BRASIL, 1988).

Sendo assim, antes de analisar o Código Tributário Nacional, primeiramente deve-se observar a Constituição Federal de 1988, uma vez que é a Lei de onde origina-se todas as outras. O código tributário vem explicar, complementar a Constituição Federal, desta forma, coloca em prática as regras trazidas no Sistema Tributário, definidas na Lei Maior.

1.2 Da essencialidade dos tributos

Tributa-se porque há necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes. (PAULSEN, 2008, p. 620). Como o papel do Estado é zelar pelo interesse da coletividade, o bem-estar social, o convívio de todos, ele se torna responsável por criar meios de favorecer essas condições à sociedade. E para isso precisa de verbas, necessita de finanças para cumprir com sua função.

Ao passo que necessita cumprir com sua função, ocorre nesse caso a necessidade de cobrar tributos, seja imposto, taxas ou contribuições. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, conceitua o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A prestação em pecúnia obrigatória, desde que não constitua multa, e seja cobrada de acordo com a Lei, é um tributo, receita de maior importância do Estado.

Cobra-se da sociedade para que possa ter meios de cumprir com esses mecanismos, ou seja, o Estado é responsável por instituir, cobrar, arrecadar e repartir as receitas auferidas com a cobrança dos tributos em prol da sociedade, na área da educação, saúde, esporte, lazer, etc. Evidencia-se, assim, a importante função do

Estado: “o estabelecimento e a cobrança de tributos como forma de financiar suas atividades” (BRASIL, 2014, p. 9). Somente um estado preparado e soberano tem o direito de instituir e arrecadar tributos.

Para entender o tributo como fonte principal de receitas do Estado, vejamos o art. 3º da Constituição Federal de 1988,

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II – garantir o desenvolvimento nacional;
III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Nesse diapasão, percebe-se que a sociedade contribui em forma de tributos, exercendo sua solidariedade em busca de uma boa qualidade de vida para todos, em condição de equidade e sustentabilidade. Segundo a Escola de Administração Fazendária “o ato de pagar impostos representa a contribuição para a construção de uma sociedade livre, justa, democrática, sustentável e solidária” (BRASIL, 2013, p. 14).

Ademais, para que o Estado possa cumprir com sua obrigação para com os cidadãos, faz-se necessário que todos contribuam para essa finalidade. A arrecadação de tributos deve ser democrática, de maneira geral, onde todos pagam e todos possam receber o retorno equivalente e significativo do repasse. Criando assim, um dever comum, tanto do governo, como do cidadão. Um elo, entre o direito e o dever de todos.

Como amparo legal ao Estado para cumprimento de suas funções, retira-se do art. 174 da Constituição Federal (1988) que, “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Desta Forma, o Estado tem dever legal de administrar a vida em sociedade, seguindo sempre o interesse público, ou seja, o interesse do bem comum de todos. Para que a Administração pública, nesse caso representada pelos Entes Tributantes possam cumprir com suas funções de maneira eficiente, segue-se um princípio que encontra-se presente desde a preparação da lei, qual seja, o princípio da Supremacia do Interesse Público.

De acordo com a lição de Di Pietro (2014, p. 65), “se a lei dá à administração os poderes de desapropriar, de requisitar, de intervir, de policiar, de punir, é porque tem em vista atender ao interesse geral, que não pode ceder diante do interesse individual”.

Nesse sentido, percebe-se que a administração pública, zela pelo interesse da coletividade e não do particular. Assim, as receitas advindas da cobrança de tributos, há de voltar em prol da sociedade em geral, em busca de uma melhoria para todos. Não pode a administração, proteger particularmente um cidadão de maneira mais vantajosa, porque seu objetivo principal, é a manutenção de todos de maneira equitativa.

1.3 Direito Tributário

O Direito Tributário pertence ao ramo dos direitos das obrigações, eis que é a relação de crédito e débito que nasce entre os sujeitos da relação jurídica. (SABBAG, 2008, p.19).

Harada (2014, p. 313), conceitua Direito Tributário como sendo, “o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte”.

Para Melo (2003, p. 133) o Direito Tributário, tem o condão de revelar sua considerável importância ao ordenamento jurídico, pela circunstância de representar fonte de receita para o poder público.

Temos, portanto, no direito tributário um caráter de arrecadação e fiscalização das receitas públicas, que são investidas direta e indiretamente em benefícios para a sociedade. Essa relação jurídica é formada pelos entes tributantes, quais sejam, União, Estado, Distrito Federal e Municípios, também chamados de Fisco, ocupando o polo ativo/credor na relação. Atua no polo passivo, como devedor, o contribuinte, que são representados pelas pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com o Código Tributário Nacional (1966), contribuinte é,

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; [...] (BRASIL, 1966).

A partir da relação entre Fisco e contribuinte, onde o Fisco cobra, o contribuinte paga, nasce a necessidade de limitar os poderes de tributar dos entes tributantes. Segundo Sabbag (2008, p. 49), “essas limitações advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna”.

Para Harada (2014), a ausência de hierarquia entre os entes, fez com a Constituição estabelecesse competências legislativas para cada um, vejamos:

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos (HARADA, 2014, p. 388).

A competência tributária, na verdade nada mais é do que a própria limitação ao poder de tributar, que são formas, que o Constituinte encontrou para que os cidadãos não ficassem totalmente a mercê das vontades dos entes tributantes. Surgem como uma maneira de proteger os direitos e garantias individuais.

De acordo com Sabbag (2008, p. 20), o exercício do poder de tributar não é absoluto. “A constituição Federal restringe-o, ora no interesse do cidadão ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras”.

A competência tributária tem o condão de controlar o poder e a ambição dos legisladores, uma vez que o ser humano é egoísta, e na sua essência vigora a lei do melhor para si, antes mesmo da preocupação com o próximo. Devido a esse fato, controla-se então o poder de tributar de cada ente, atribuindo funções a cada um, de forma a não prejudicar sua autonomia.

1.4 Princípios do Direito Tributário

A Constituição Federal de 1988 traz um sistema de normas que pode ser representado por uma pirâmide jurídica, onde têm-se como base seus princípios. Melo (2003) nos ensina que os princípios representam conceitos dogmáticos, verdades normativas, tendo a Constituição Federal princípios de natureza variada.

1.4.1 Princípio da legalidade

No texto da Constituição Federal (1988) em seu art. 150, I, c/c o art. 97 do CTN, encontramos o princípio da legalidade, também conhecido como Princípio da Tipicidade Fechada, Princípio da Estrita Legalidade, Princípio da Tipicidade Regrada Ou Princípio da Reserva Legal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.
[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I – a instituição de tributos, ou a sua extinção.
[...] (BRASIL, 1988).

Desta forma, os entes tributantes não podem instituir ou majorar tributos senão por meio de lei. Para Ichihara (2004) pode-se afirmar sem possibilidade de equívoco: a causa da tributação é sempre uma lei e sem lei não há tributo.

A garantia da legalidade em matéria tributária surgiu com a insurgência dos contribuintes contra o arbítrio do soberano, ao qual restou imposta a necessidade de ouvir previamente os representantes dos contribuintes, de maneira que só fosse exigido aquilo que restasse expressamente aceito por eles (PAULSEN, 2008, p. 179).

O princípio da legalidade se traduz em segurança jurídica e social para a sociedade. Tal princípio é de suma importância, já que evidencia que o tributo não pode ser criado sem autorização do povo, através de seus representantes políticos.

Assim, as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos movidos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhes parecer mais conveniente e oportuno, uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal (MELO, 2003, p. 133)

Dessa forma, o princípio da legalidade protege o contribuinte contra aproveitamentos arbitrários na cobrança dos tributos, enfatizando assim, a garantia ao Estado de Direito.

1.4.1.1 Exceção ao princípio da legalidade

Todo tributo deve ser instituído ou majorado através de lei; ocorre que existem 4 (quatro) impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas ou reduzidas por ato do Poder Executivo, mediante Decreto ou Portaria do Ministério da Fazenda. (SABBAG, 2008)

Os impostos que poderão ter suas alíquotas modificadas através de ato do poder executivo são: Imposto de Importação (II), Imposto de exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos e valores mobiliários (IOF). Essas modificações através de ato do Poder Executivo podem ser realizadas porque esses impostos são de caráter extrafiscal, ou seja, são tributos com função regulatória (HARADA, 2014).

Dizer que tais impostos têm caráter extrafiscal é o mesmo que dizer, que, são tributos reguladores da economia do País. Sabbag (2008, p. 22), diz que “quem pode o mais pode o menos”, assim, o Poder Executivo, no caso dos impostos citados o Executivo Federal, poderá quando necessário for reduzir as alíquotas destes impostos.

1.4.2 Princípio da anterioridade tributária ou princípio da eficácia diferida

A Constituição Federal em seu art. 150, III, b, nos contempla com o princípio da anterioridade tributária, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
[...]
III – cobrar tributos:
[...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
[...] (BRASIL, 1988).

Assim, fica proibido aos entes tributantes, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o acresceu ou o criou.

Conforme a lição de Sabbag (2008, p. 24-25) “a expressão exercício financeiro deve ser assimilada como ano fiscal que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil (interregno entre 1º de janeiro e 31 de dezembro)”.

Esse princípio denota segurança jurídica ao contribuinte, para que o mesmo possa traçar planos nos seus orçamentos, ou seja, tal princípio zela pela não surpresa por parte do Fisco.

1.4.2.1 Exceções ao princípio da anterioridade anual

É de grande importância analisar as exceções ao princípio da anterioridade anual, eis que existem tributos que podem ser acrescidos e sua exigência ser imediata.

Os tributos que poderão ser instituídos ou acrescido, e dever-se-á ser cobrados de maneira instantânea são, Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Empréstimo Compulsório para Calamidade pública ou para Guerra Externa (EC-CALA/GUE), e CIDE-Combustível e ICMS-Combustível (HARADA, 2014).

Sabbag (2008), mister se faz esclarecer que a partir do ano de 2004, com o advento do EC nº42, que passou a vigorar além da sujeição a anterioridade anual, também a sujeição a anterioridade nonagesimal, que estabelece ainda mais garantia ao contribuinte, uma vez que ao instituir ou majorar tributos, o fisco não poderá antes do lapso temporal de 90 (noventa) dias, exigir a cobrança de tal parcela compulsória.

1.4.2.2 Exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal

Os impostos citados a partir de agora, poderão desobedecer ao critério dos 90 dias para que haja a incidência e obrigação tributária do contribuinte com o Fisco. São eles, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto Extraordinário de Guerra, Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa, Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA (SABBAG, 2008).

Como dito, tais princípios não obedecerão ao prazo de 90 dias para que o Fisco possa efetivar sua cobrança.

1.4.3 Princípio da irretroatividade tributária

Elencado no art. 150, inciso III, “a” da Constituição Federal c/c art. 144 do CTN, o princípio da Irretroatividade tributária, vem proteger o contribuinte no bojo de que a lei que aplicará ao contribuinte no momento da cobrança dos tributos, será aquela que vigora no momento do fato gerador.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

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

[...] (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, a Lei não poderá retroagir a fim de prejudicar o direito adquirido dos cidadãos.

No caso do princípio da Irretroatividade, haverá exceção em caso de lei interpretativa e em casos em que a lei for mais benéfica aos contribuintes. Portanto, quando a lei apenas interpretar o alcance da norma anterior, sem agravamentos, poderá então retroagir a lei. E quando houver benefícios aos contribuintes, com a retroação da lei, ou seja, se a lei anterior for mais benigna, nesses casos, haverá a retroação da lei tributária.

1.4.4 Princípio da isonomia

O princípio da Isonomia, ou princípio da igualdade, proíbe o tratamento díspar entre os contribuintes que estiverem em condição de equidade. Conforme se depreende o art. 150, II da Constituição Federal:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988).

Tal princípio, segundo Sabbag (200, p.37), “se põe como um contraponto fiscal daquilo que se proclamou o art. 5º, caput, da Constituição Federal”.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...] (BRASIL, 1988).

De acordo com Ichihara (2004, p. 61), “essa igualdade não quer significar a igualdade de fato, mas a igualdade jurídica, no sentido da notória afirmação de Aristóteles de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”. Para Paulsen (2008),

A isonomia imposta, pelo art. 150, II, da Constituição Federal, impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, discriminação arbitrária. Justifica-se a diferenciação tributária quando haja situações efetivamente distintas, se tenha em vista uma finalidade constitucionalmente amparada e o tratamento diferenciado seja apto a alcançar o fim colimado (PAULSEN, 2008, p. 201).

Sendo assim, deve-se tratar legalmente iguais os que estão em posição de igualdade, e, desigual conforme suas diferenças jurídicas. Não se pode depreender tratamentos vantajosos ou desvantajosos, a fim de ajudar ou prejudicar os contribuintes se não houver a adequação racional entre os elementos que os diferencie.

Este princípio no ramo do Direito Tributário é conduzido ao legislador. Tendo em vista que o intuito é evitar normas que firam tal princípio.

1.4.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva, está elencado no art. 145, II, da Constituição Federal,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Este princípio é iminente ao imposto, incide sobre atividades, situações ou operações que ocorra a exteriorização da capacidade contributiva ou econômica dos

contribuintes. Em outras palavras, sempre que possível deve-se graduar a instituição do imposto em relação a capacidade contributiva do cidadão/contribuinte.

Conforme entendimento de Ichihara (2004, p. 64), “essa graduação tem limites no respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte, ou quando essa graduação acaba-se tornando com efeito confiscatório, o que é proibido pela atual Carta Magna”. Ainda Paulsen (2008) ensina que,

Decorre deste princípio, basicamente, que o estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém (PAULSEN, 2008, p. 66,67).

Para conhecer as modalidades de exteriorização ou possibilidades de concretização da capacidade contributiva, faz-se necessário saber quais meios são esses. Assim, os principais meios são a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

A progressividade se avalia ao brocado “quanto mais se ganha, mais se paga”, com intuito arrecadatário, onde onera a maior riqueza tributável. Para Paulsen (2008), “é progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável”.

Outro meio exteriorizado é o da proporcionalidade, que segundo Sabbag (2008), “é a técnica de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculos variáveis”. Por mais que a base de cálculo seja distinta, a alíquota recairá sobre a mesma percentagem.

E por fim, o ultimo meio exteriorizado é a seletividade que versa sobre a essencialidade do bem. Quanto mais essencial o bem, menor a alíquota, quanto menor a essencialidade do bem, maior a alíquota. Paulsen (2008) ensina que “é seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevada para certos produtos, e muito baixa, até mesmo zero, para outros produtos”.

1.4.6 Princípio da vedação de confisco ou da não-confiscatoriedade

O princípio da vedação de confisco, encontrado na Constituição Federal no seu art. 150, inciso IV, está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco.”

De acordo com esse princípio é proibido o imposto que exaure a riqueza tributável dos cidadãos, ou seja, não observa sua capacidade contributiva. Paulsen (2008, p. 228) em sua lição traz o conceito de confisco como a “tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização”. A Constituição Federal assegura o direito à propriedade, por isso, a importância do princípio em comento, eis que é proibido que a alíquota de um imposto onere de tal maneira o cidadão que coloque em risco o seu direito a propriedade. Para Sabbag (2008),

O tributo com efeito de confisco pressupõe a tributação excessiva, exacerbada ou escorchante, isto é, aquela tributação que vilipendia o patrimônio do devedor, esgotando sua riqueza tributável, em evidente menoscabo de sua capacidade contributiva e de seu direito de propriedade (SABBAG, 2008, p. 43).

No Brasil não há meios de controle para se dizer o que vem a ser uma tributação excessiva. Nesse caso a justiça será a responsável por tal determinação.

Em suma, ocorrerá o confisco sempre que a exigência de tributos ultrapassar a capacidade econômica dos contribuintes. Portanto, a parcela cobrada dos cidadãos deverá ocorrer com base em uma parte de sua riqueza, e não de forma a confiscar todo seu patrimônio.

1.4.7 Princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade encontra respaldo no art. 155, § 2º, I; art. 153, § 3º, II; art. 154, I, todos da Constituição Federal, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (BRASIL, 1988).

Para Paulsen (2008), “a não cumulatividade é uma técnica de tributação cuja adoção, para o IPI, é determinada expressamente pela Constituição Federal de 1988”.

Esse princípio tende a impedir que, usando como exemplo o IPI, o mesmo não onere em cascata, a produção. Isso ocorreria se por ventura o IPI pudesse ser cobrado, sem nenhuma compensação, nas saídas dos produtos industrializados de uma cadeia de industrialização de um produto final. A não cumulatividade, incide o tributo sobre o montante da operação, podendo o contribuinte descontar do valor total a pagar, o valor já tolerado quando da aquisição dos insumos.

1.4.8 Princípio da uniformidade tributária ou uniformidade da tributação

O princípio da uniformidade tributária encontra-se no art. 151, I da Constituição Federal c/c art. 19, III, também da CF/88.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; (BRASIL, 1988).

A união é competente por instituir tributos federais de maneira uniforme em todo o País. Esta regra insere-se a todos os tributos federais. Os tributos federais conterà a mesma alíquota em todo território nacional. Se ocorrer aumento das alíquotas, esse aumento deverá ocorrer em todo o território, caso não aconteça, estará ferindo o princípio da uniformidade tributária.

Nas lições de Ichihara (2004, p. 63), “é vedado a união instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, que implique distinção ou preferência de

um outro Estado ou Município, em prejuízo, logicamente de um ou de outro”. Ademais, esse princípio tem como objetivo, evitar a guerra fiscal entre Estados e Municípios.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal em seu Título VI, Capítulo I, trata do Sistema Tributário Nacional. Segundo Harada (2010):

Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição (HARADA, 2010, p.202)

O sistema tributário é composto por princípios e leis específicas, bem como outros dispositivos esparsos. Para adentrarmos ao Sistema Tributário, mister se faz discorrer dos tributos aqui existentes, bem como suas características.

Conforme citado anteriormente, tem-se de acordo com o art. 3º do CTN que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A cobrança dos tributos tem que ser uma prestação pecuniária, prestação compulsória, instituída por meio de lei, não é multa e deverá ser cobrado mediante lançamento. A seguir, segue detalhamento de tal conceito.

Prestação pecuniária compulsória, é a prestação dada em dinheiro pelo contribuinte ao Estado, de forma não voluntária:

A prestação pecuniária é dotada de compulsoriedade, não dando azo à autonomia de vontade. Traduz-se o tributo em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio do particular para o Estado (SABBAG, 2008, p. 73).

A relação compulsória do contribuinte de pagar tributos, caracteriza o dever jurídico do tributado. Uma vez que se assemelha ao art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

O art. 150, inciso I da Constituição Federal, estabelece que os entes federados não poderão “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Dessa forma, o pagamento dos tributos, são obrigações dos contribuintes perante o fisco, portanto, é ato que não depende da vontade dos cidadãos.

Quando da relação, em moeda, estamos diante de um fato que caracteriza a prestação em dinheiro, não aceitando o pagamento de tributos, com serviços ou bens. É defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. O termo em princípio, está relacionado a dação em pagamento, que é uma causa extintiva do crédito tributário, porém, aceitando somente bem imóvel, de acordo com o CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

[...] (BRASIL, 1966)

Não obstante, a pecúnia também se refere ao pagamento da obrigação com cheque, de acordo com o art. 162, I do Código tributário Nacional. Assim sendo toda prestação tributária perante o fisco se dará por excluída, com o pagamento realizado com dinheiro, e, jamais com prestação de serviço (in labora), ou bens (in natura).

Frise-se, por oportuno, que nem toda prestação pecuniária prevista em lei constitui tributo, mas, sim, toda prestação pecuniária que reúna o conjunto dos requisitos constantes no art. 3 do CTN.

Há prestações pecuniárias previstas em lei que não constituem tributo por ausência do caráter compulsório, como a compensação financeira pela exploração de recursos minerais, que pressupõe a decisão do particular de explorar bem público e pagar a União a participação que lhe cabe, ou a chamada taxa de ocupação de terrenos de marinha, uma espécie de aluguel pago pelo particular por utilizar-se de bem público em caráter privado (PAULSEN, 2008, p. 620-621).

Outra característica importante do tributo, é que, necessariamente, as receitas auferidas com sua cobrança, será retornada em prol da coletividade e/ou ao custeio das atividades dos entes políticos.

A expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, estabelece, que a cobrança de tributo não pode derivar de uma multa, ou seja, a origem do tributo não pode ser um ato infracional (HARADA, 2014). Essa distinção entre tributo e multa, se faz necessário, uma vez que se pode distinguir o tributo das demais prestações pecuniárias. Para Paulsen (2008, p. 623), “o tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido em razão da ilicitude”.

A multa tem caráter punitivo, logo, ela é devida quando um cidadão descumpre uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

O CTN em seu art. 113, §§ 1º e 2º, traz o conceito de obrigação principal e acessória, respectivamente.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (BRASIL, 1966).

A obrigação principal, é uma relação jurídica de cunho patrimonial. Assim, a obrigação tributária principal rege-se sempre sobre o pagamento em dinheiro, seja a título de tributo, seja por meio de descumprimento legal (multa).

A obrigação acessória, é a obrigação de fazer, não-fazer, e tolerar com intuito de arrecadar e fiscalizar os tributos, sendo assim, a obrigação tributária acessória são deveres formais (PAULSEN, 2008)

Cumpri ressaltar que, o descumprimento de tais obrigações tributárias, acarretará o pagamento de multas. De acordo com Sabbag (2008, p. 78) “paga-se tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária”.

Continuando ao detalhamento do conceito de tributo, o termo “instituído em lei”, como já citado no 1º capítulo, o tributo não pode ser instituído, senão em virtude de lei.

Efetivamente, a exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança (PAULSEN, 2008, p. 621).

Salienta-se, que existem exceções ao princípio da legalidade, ou seja, existem impostos que podem ser modificados através de Decretos ou Portarias, mas, a estes cabem a exceção. A regra, portanto, é que o tributo será instituído por meio de lei.

“Atividade administrativa plenamente vinculada”, essa referência está em concordância com o art. 119 do CTN, que ensina, que somente pessoas jurídicas de direito público, podem figurar no polo ativo da obrigação tributária.

Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apura-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte (PAULSEN, 2008, p. 624)

Portanto, atividade administrativa plenamente vinculada, nada mais é, do que o conceito de lançamento, que vem a ser o procedimento de exigibilidade do tributo. O lançamento se consuma através de documentos, e, não é ato discricionário, ou seja, não há possibilidade de opção por parte do agente público, que deve seguir o regulamento fielmente.

2.1 Tributos vinculados

Tributos vinculados são aqueles cujos valores pagos, já têm um serviço determinado. O valor arrecadado com a cobrança do tributo tem um fim específico (SABBAG, 2008).

São exemplos de tributos vinculados, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. O dinheiro arrecadado com a cobrança de taxas não deverá ser utilizado em prol da contribuição e assim o inverso, cada qual terá seu destino específico.

2.2 Tributos não vinculados

Os tributos não vinculados são aqueles que não terão uma destinação específica. A contraprestação do tributo não vinculado não é determinada, ou seja, o dinheiro arrecadado poderá ser utilizado de forma generalizada (PAULSEN, 2008).

São utilizados em prol da coletividade, faz frente às necessidades da sociedade, no caso do imposto, por exemplo, as receitas auferidas com a cobrança dos impostos, são distribuídas em face do bem comum, em saúde, segurança, etc.

2.3 Competência tributária

Como já mencionado no capítulo anterior, a CF/88 consagrou o princípio do Federalismo, que delimita entre os entes Federativos o poder de tributar. A atribuição da competência tributária divide-se entre o poder de instituir e cobrar tributos. Desse modo, a CF limita o poder impositivo conferido aos entes tributantes.

2.3.1 Classificação da competência tributária

A competência de criar tributos é dividida em competência privativa, competência comum, competência cumulativa, competência especial, competência residual e competência extraordinária. A seguir, serão explicadas as classificações das competências na visão de Sabbag (2008):

Competência privativa: é o poder que os entes têm para instituir os impostos enumerados exhaustivamente na CF/88, é privativa porque a CF/88 já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante.

Competência comum: está adstrita aos tributos vinculados, como no caso de taxas e contribuições de melhoria. Dizer que a competência é comum, é falar que União, Estado, DF e Municípios, poderão ser sujeitos ativos na cobrança de taxas e contribuições.

Competência cumulativa: é o poder da União de instituir impostos nos territórios federais. É o que diz o art. 147 da CF, “competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais” (BRASIL, 1988).

Assim, compete a União os impostos Federais, Estaduais e Municipais, no território federal. Em relação aos impostos municipais, os territórios se forem divididos em municípios, não pertencerão a União, e, sim ao município formado no território. A União instituirá os impostos federais e municipais de qualquer forma, e os impostos municipais deverão respeitar a condição acima mencionada, qual seja, a inexistência de município no território, porque caso haja município no território, os impostos municipais serão instituídos pelo município, e não pela União.

Competência especial: é a responsável pela instituição do empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Que é de competência exclusiva da União;
Competência residual: é o poder de o ente tributante instituir tributos diverso daquele existente. Residual é justamente o que resta.

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, temos que é de competência da União por meio de Lei Complementar, criar impostos que respeitem o princípio da não cumulatividade, e que não tenham o mesmo fato gerador e base de cálculo, de outros impostos. Competência extraordinária: é competência exclusiva da União em instituir impostos na iminência ou no caso de guerra externa.

2.4 Espécies de Tributos

De acordo com o art. 145 da CF e o art. 5 do CTN, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo, entendimento majoritário de doutrinadores e do próprio Superior Tribunal Federal (STF) defendem a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

É a materialidade do fator gerador que fornece os elementos para a classificação da espécie tributária.

A materialidade do fato gerador é exatamente a descrição hipotética do fato ou do conjunto de fatos na lei, que, em ocorrendo tal hipótese no mundo concreto, gera a obrigação de pagar determinado tributo; por exemplo, alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias e serviços é o fato gerador do ICMS, prestar serviço no âmbito municipal é fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza etc. (ICHIHARA, 2004, p. 79).

Note-se que o fator gerador pode ser compreendido como a realização da hipótese de incidência do tributo. A hipótese de incidência materializada, se transforma em fato gerador, que por sua vez, fornece informações para que se possa rotular as espécies tributárias.

Vejamos uma breve distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. O fato gerador é a concretização de um comportamento, que de acordo com as normas, ao se realizar, nasce uma obrigação jurídica. Já a incidência é uma circunstância descrita na norma com previsão abstrata, melhor dizendo, trata-se de uma hipótese, que pode ou não, ocorrer no mundo dos fatos. E quando realizada, se materializa como fato gerador. Exemplificando, “auferir renda” é uma hipótese de incidência, o cidadão poderá ou não auferir renda. Marcos, auferiu renda, aqui ocorre o fato gerador. (ICHIARA, 2004)

Observe-se, que o fato gerador é a concretização/materialização da hipótese de incidência; Marcos, a partir desse momento é devedor do imposto de renda. A partir desse momento, em que houve um enquadramento da norma com o fato, e do fato com a norma, nasce-se então, o fenômeno da subsunção tributária, que é justamente quando a hipótese mostra algo e é concretizada no mundo real (SABBAG, 2008).

O fato gerador é de suma importância, eis que define a natureza jurídica do tributo (imposto, taxa, contribuições de melhoria). Ressalta-se, que o fato gerador define a lei a ser aplicada quando da cobrança do tributo, assim, aplica-se a lei do momento do fato gerador.

2.4.1 Imposto

O imposto é uma espécie de tributo, onde sua obrigação, tem por fato gerador uma situação não vinculada a atividade específica do poder público (ICHIHARA, 2004). Não há no imposto um caráter de contraprestação, porque o fato que gera a obrigação daquele imposto, não descreve nenhuma atuação do poder público.

Para o pagamento do imposto, basta “a realização, pelo particular, do fato gerador, o que lhe dá o timbre de tributo unilateral” (SABBAG, 2008, p. 91). Exemplificando, quando uma pessoa se torna proprietária de um carro, ela deve pagar o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), dessa forma, o contribuinte atua, e conseqüentemente, surge uma obrigação tributária perante o fisco, em relação ao imposto

Em relação aos impostos, a CF estabelece uma competência privativa e uma lista exaustiva dos impostos federais, estaduais e municipais, vejamos:

- a) Imposto Federais, art. 153 e art. 154 da CF, de competência da União:
 - 1) Imposto de Importação;
 - 2) Imposto de Exportação;
 - 3) Imposto de renda;
 - 4) IPI (Imposto sobre Produto Industrializado);
 - 5) IOF (Imposto sobre Operações de créditos, câmbio e seguro);
 - 6) ITR (Imposto Territorial Rural);
 - 7) IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas);
 - 8) Impostos Residuais (art.154, I);

- 9) IEG (Imposto Extraordinário de Guerra). (Art. 154, II).
- b) Impostos Estaduais, art. 155 da CF, de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal:
- 1) ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação);
 - 2) ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços);
 - 3) IPVA (Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores).
- c) Impostos Municipais, art. 156 da CF, de competência dos Municípios e do Distrito Federal
- 1) IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana);
 - 2) ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis);
 - 3) ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza);

2.4.2 Taxa

As taxas estão previstas no art. 145, II da CF c/c o art. 77 do CTN:

Art.145. A união, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão instituir os seguintes tributos: [...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (BRASIL, 1988).

Art. 77. As taxas cobradas pela União, Estados, municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

Evidencia-se que há 2 (dois) tipos de taxas, as taxas de serviços e as taxas do poder de polícia.

A taxa é um tributo que não se confunde com o imposto. A taxa é um tributo bilateral, é um tributo contraprestacional, ou seja, paga-se a taxa em razão de uma prévia ação estatal, que está ligada ao serviço prestado, ou ação ligada ao policiamento administrativo (ICHIHARA, 2004).

O estado age e o contribuinte paga a taxa. O fato gerador que concretiza a hipótese de incidência é o exercício da prestação realizada pelo Estado (SABBAG,

2008). Devendo obediência aos princípios constitucionais tributários, tais como o princípio da legalidade e da anterioridade.

O pagamento de taxa, é devido para retribuir a administração, o gasto que a mesma tem, para oferecer ao contribuinte tal serviço.

2.4.2.1 Taxa de Serviço

As taxas de serviço deverão ser exigidas, em razão da prestação de um serviço público, que deve ser específico e divisível, requisitos para a cobrança da taxa. O fato gerador da taxa é o exercício regular do poder de polícia/fiscalização ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (SABBAG, 2008).

O serviço público específico, é aquele que é direcionado a um número determinado de pessoas, permite-se a identificação do sujeito passivo e a discriminação do usuário dos serviços. O serviço divisível é aquele que pode ser individualizado, trazendo benefícios particularizados para o contribuinte.

É de suma importância esclarecer que o serviço público, deverá abranger de maneira cumulativa, a especificidade e a divisibilidade, ou seja, deverá ser um serviço público e divisível, cumulativamente (ICHIHARA, 2004)

Ademais, além da prestação dos serviços da taxa, serem público e divisíveis, o serviço público será utilizado de forma, efetiva ou potencial. A utilização efetiva, ocorre quando, posto o serviço a disposição do contribuinte o mesmo utilizará tais serviços, como exemplo, a contraprestação de serviço de rede de esgoto (SABBAG, 2008).

A utilização potencial, é caracterizada pelo fato de serem colocados serviços público em prol do contribuinte, e o mesmo poder usá-los caso queira, porém, deverá realizar o pagamento da taxa mesmo sem sua utilização (SABBAG, 2008). Se o contribuinte utiliza a rede de esgoto ou não, ela está a sua disposição, esse fato, gera a obrigação do contribuinte para com o fisco, do pagamento de tal taxa.

2.4.2.2 Taxa de Polícia

A taxa de polícia, é também considerada como taxa de fiscalização, sendo exigida em razão de atos de polícia efetivados pela administração pública, por todos órgãos ou entidades fiscalizatórias.

Define-se no art. 78 do CTN, o conceito de poder de polícia:

Art.78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais ou coletivos (BRASIL, 1966).

O poder de polícia, é a atributo que advém da administração pública para restringir, condicionar, uso de bens, serviços, e direitos individuais, em prol da coletividade ou do próprio Estado.

O poder de polícia da administração pública, merece diferenciação da polícia judiciária e da polícia que é responsável em manter a ordem pública. A polícia “comum”, e a judiciária são responsáveis pela ordem pública, atua diretamente sobre as pessoas, individualizada, indiscriminadamente, enquanto o poder de polícia da administração, cuida-se de condicionar, o uso de bens e serviços, com intuito de atender o interesse comum da sociedade.

O parágrafo único do art.78 do CTN, vem esclarecer o que seria, exercício regular.

Art. 78. [...] parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando de atividade de que a lei tenha como discricionário, sem abuso ou desvio de poder (BRASIL, 1966).

A expressão exercício regular de polícia, está ligada diretamente, em relação a não exercer o seu poder de forma abusiva. Far-se-á, sua fiscalização de modo juridicamente válido e legítimo. As taxas, fazem parte dos tributos vinculados, ou seja, a sua arrecadação, tem um destino específico.

2.4.2.3 Base de Cálculo das Taxas

A base de cálculo é “ordem de medida dimensional ou dimensória do fato gerador, dando-lhe a exata expressão econômica” (SABBAG, 2008, p. 99). As taxas não podem ter a mesma base de cálculo do imposto.

Art. 145, § 2º, da CF: “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (BRASIL, 1988). Do art. 77 § único do CTN, extraímos que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital da empresa” (BRASIL, 2016).

Na Súmula 595 do Supremo Tribunal Federal, temos a seguinte descrição: “é inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural” (BRASIL, 2016). Nesse diapasão, a base de cálculo do imposto, está ligada ao valor venal do imóvel, enquanto a taxa deve estar centrada no custo de uma atividade estatal específica.

A Súmula Vinculante de nº 29 diz, “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra” (BRASIL, 1964).

Dessa forma, temos que, a taxa pode haver elementos semelhantes ao do imposto, mas jamais idênticos de forma integral. Suponhamos que o imposto tenha 10 elementos usados em sua base de cálculo, e a taxa use 8 desses 10 elementos, a cobrança será constitucional.

Depreende-se da Súmula Vinculante 29, que é constitucional no cálculo do valor de taxa, elementos próprios do imposto, desde que não de forma integral.

2.4.2.4 Taxa e Tarifa

É de suma importância fazer-se a diferenciação entre taxa e tarifa, já que muito se confunde uma com a outra. “Ambas são prestações tendentes a suprir de recursos os cofres estatais, em face de serviços públicos prestados” (SABBAG, 2008, p. 100).

A tarifa é oriunda do direito administrativo, e é um preço público, enquanto a taxa é um tributo. A tarifa é o preço de venda do bem, estabelecido por empresas

prestadoras de serviços público, tais como, concessionárias e permissionárias, como se vendedoras fossem (SABBAG, 2008).

Quando a execução do serviço puder ser delegada a outra entidade, pública ou privada, o legislador optará entre o regime de taxa e o de tarifa. A tarifa será criada por meio de contrato administrativo, é uma obrigação facultativa, e o seu regime jurídico é privado (PAULSEN, 2008).

Ademais, a tarifa só pode ser cobrada em face de utilização efetiva dos serviços. Enquanto a taxa deverá ser cobrada, mesmo com a utilização potencial dos serviços público, e é criada por lei.

2.4.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria, como o próprio nome diz, está ligada ao pagamento do tributo, que contribua para a valorização de um imóvel.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

De acordo com os estudos feitos até aqui, temos que, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, se diferem entre si. Os impostos são tributos desvinculados ou não vinculados, cujo surgimento não depende de nenhuma atividade estatal, relativa ao contribuinte. As taxas e as contribuições são tributos vinculados, portanto, tem relação direta com a atividade do Estado.

A taxa é paga em troca da prestação de um serviço público ou de um poder de polícia, enquanto a contribuição de melhoria, é um tributo vinculado a uma obra pública.

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria, é a realização de uma obra pública que valoriza o imóvel do contribuinte. O Estado realiza uma obra, e como consequência dessa obra, há um acréscimo no valor do patrimônio do contribuinte. A competência para criar a contribuição de melhoria, será da entidade política que realizar a obra.

No art. 81 e 82 do CTN, têm-se estabelecidos limites aos valores exigidos a título de contribuição. Diz-se que o limite total ou global, está ligado ao fato de que, não se pode exigir a título de contribuição de melhoria mais do que a obra custou.

Se a obra custou R\$ 20.000.000 (vinte milhões) de reais, este valor será o teto máximo de cobrança de todos os moradores do entrono que se beneficiaram dessa obra. O limite individual, não leva em consideração a situação global; leva em conta a situação isolada, de cada contribuinte, individualmente considerado.

Não pode arrecadar do contribuinte mais do que a obra gerou de valorização no seu imóvel.

2.5 Empréstimos compulsórios

Empréstimo Compulsório, é um tributo Federal. A União utiliza, para captar recursos financeiros, em momentos emergenciais. Fazendo do empréstimo compulsório uma válvula de captação de recursos financeiros, com os quais se custeiam despesas, ligadas a fatos imprevisíveis, emergenciais (SABBAG, 2008).

O empréstimo compulsório, é eventual, pois se trata de um evento que não acontece rotineiramente. É emergencial, eis que só instituído, mediante extrema emergência. É transitório, uma vez que é temporário o acontecimento que ocasionou a cobrança de tal tributo. É restituível, já que o dinheiro retirado do contribuinte, será em momento futuro restituído, devolvido.

A CF/88 em art. 148, autoriza o Empréstimo Compulsório, em 3 hipóteses:

Art.148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional [...] (BRASIL, 1988).

Assim, extraímos do art.148, três hipóteses em que é permitido o uso do tributo em comento.

- a) Guerra Externa;
- b) Calamidade Pública;
- c) Custeio de Investimentos públicos, urgentes que atendam ao relevante interesse nacional.

Guerra Externa, refere-se apenas aos “conflitos externos, cuja deflagração tenha sido perpetrada pela nação estrangeira” (SABBAG, 2008, p. 112). Frise-se, por oportuno comentar que, a guerra não poderá ser iniciada no Brasil, já que o país frisa pela paz entre as nações, e no caso de guerra externa, poderá ser instituído o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).

Calamidade Pública, seria cobrado em caso de catástrofes ambientais, como no caso de terremotos, enchentes, que viessem a acontecer.

Custeio de Investimentos públicos urgentes e de relevante interesse nacional, seria cobrado o empréstimo compulsório, caso houvesse necessidade de cobrir gastos com empregos, e nesse caso, teria que ser utilizado para sanar o problema em todo o território nacional, não só em uma região do território (SABBAG, 2008). O empréstimo compulsório, é um tributo não vinculado, pois não há uma contraprestação do Estado para com o contribuinte.

Mas, em contrapartida, de acordo com o parágrafo único do art. 148 da CF, “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamenta sua instituição” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a receita advinda do empréstimo compulsório, estará afetada. Quando a arrecadação do empréstimo compulsório é gerada, o Governo não pode escolher onde vai aplicar o dinheiro. Esse dinheiro, já está predeterminado pela CF/88 a um fim específico, ou seja, deverá ser aplicado, onde gerou o motivo da cobrança de tal tributo.

A receita já entra nos cofres públicos afetada, para um fim próprio. Se houve empréstimo compulsório para cobrir despesas com guerra externa, o dinheiro logo, será aplicado a tais atividades.

2.6 Contribuições Especiais

As contribuições especiais, também são denominadas como contribuições sociais e contribuições parafiscais. “A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do estado” (HARADA, 2014, p. 334).

“As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e

econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo” (SABBAG, 2008, p. 117).

“Geralmente, são sujeitos ativos competentes para a cobrança dessas contribuições as autarquias ou outros entes menores” (ICHIHARA, 2004, p. 87)

A contribuições especiais, são tributos não vinculados, mas suas receitas têm destino específico, igual ocorre com o empréstimo compulsório. O que difere o empréstimo compulsório da contribuição de melhoria, é o fato da contribuição não oferecer proposta de restituição.

Assim prescreve o art. 149 sobre as contribuições:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, [...]

Art.149-A. Os municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública [...] (BRASIL, 1988).

Daqui, extrai-se, portanto, 3 (três) modalidades de contribuições, são elas: a contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições sociais e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

As primeiras três contribuições são de competência da União. A exceção será em relação as contribuições sociais, como relata o § 1º do art. 149 da CF: “§ 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário [...]” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, caso os demais entes políticos queira, poderão instituir contribuições para seus servidores, estaduais ou municipais.

2.6.1 Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas

A contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, são também denominadas de contribuições corporativa. Existem dois tipos de desse tributo: a contribuição-anuidade e a contribuição sindical.

A contribuição-anuidade visa prover fundos a órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, ou seja, prover recursos para os conselhos regionais de

fiscalização, tais como o CREA (Conselho Regional de Engenharia e Agronomia), CRM (Conselho Regional de Medicina) dentre outros (PAULSEN, 2008).

A contribuição sindical é obrigatória para os trabalhadores celetistas, que integrem uma categoria profissional, como por exemplo, os frentistas que laborem em posto de combustível, que contribuem para o sindicato dos frentistas.

2.6.2 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, também conhecida como CIDEs, é de competência da União.

Há atividades econômicas que devem sofrer intervenção do ESTADO Federal, a fim de que sobre elas se promova ora um controle fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo, ora uma atividade de fomento, tendente a melhoria do setor beneficiado, escolhido com pontualidade (SABBAG, 2008, p. 121).

Nesse diapasão, a União desenvolve atividades de intervenção como forma de controlar o mercado, assim, as CIDEs, funcionam para financiar custos e encargos correspondentes (PAULSEN, 2008).

Surgindo nesse contexto o caráter extrafiscal da CIDEs, ou seja, as mesmas além de arrecadar recursos para os cofres públicos, são também utilizadas como meio de projetos, para o desenvolvimento das atividades.

2.6.3 Contribuições sociais

O Supremo Tribunal federal divide as contribuições sociais, em contribuições sociais gerais e contribuições da seguridade social.

As contribuições sociais gerais se subdividem em:

- a) Contribuição ao salário-educação; e
- b) Contribuição ao sistema "S".

A contribuição ao salário-educação financia o ensino fundamental público, como prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado em oferecer e manter de forma digna o ensino primário gratuito aos trabalhadores e seus filhos. A contribuição ao sistema "S", é destinada às entidades privadas de serviços

sociais autônomos e de formação profissional, tais como, SESC, SENAI, SESI, entre outros (SABBAG, 2008).

2.6.4 Contribuições da seguridade social

“O orçamento da seguridade social é composto de receitas oriundas de recursos dos entes públicos (financiamento indireto) – por meio dos impostos – e de receitas hauridas das contribuições específicas (financiamento direto)” (SABBAG, 2008, p. 130).

Frise-se que toda a sociedade, acaba financiando a seguridade social, seja de forma direta ou indireta; prevalecendo nesse contexto o princípio da solidariedade. De acordo com tal princípio, todos poderão contribuir, para custear a seguridade social.

Como citado anteriormente, os Estados, Distrito Federal e Municípios, poderão exigir de seus servidores públicos estatutários, tal contribuição, para custear o regime próprio da previdência social.

Para Sabbag (2008) e Ichihara (2004), existem 4 fontes de custeio da seguridade social, são elas:

- a) Importador: que tem por fato gerador, a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou a domiciliados no exterior, como contraprestação por serviço prestado;
- b) Receita de loterias: tem por fato gerador, auferir receita de concursos de prognósticos;
- c) Trabalhador: o fato gerador é a remuneração paga ou creditada pelos serviços prestados pelo segurado, independentemente do título que lhe seja dado;
- d) Empregador e empresa: tal fonte de custeio conecta-se às contribuições do empregador e das pessoas jurídicas, e incidem sobre:
 - a. A folha de pagamento e rendimentos do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço;
 - b. a receita ou o faturamento;
 - c. o lucro.

Nessas contribuições aplica-se o princípio da capacidade contributiva, em razão da atividade econômica, do porte da empresa, da utilização intensiva da mão de obra.

Serão apresentadas nesse momento, as contribuições para a seguridade social, incidentes sobre o empregador e a empresa, ainda de acordo com Sabbag (2008) e Ichihara (2004):

- a) Contribuição social patronal sobre a folha de pagamentos;
- b) Contribuição ao PIS/PASEP;
- c) Contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);
- d) Contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS).

2.6.5 Contribuição para o serviço de iluminação pública (COSIP)

A COSIP é de competência exclusiva dos municípios e do Distrito Federal. Nota-se que o fato gerador de tal tributo, é a prestação de serviço de iluminação pública. A CF permite a cobrança da COSIP na fatura de consumo de energia elétrica (SABBAG, 2008).

Em muito se discutiu a respeito da COSIP ser taxa, ou contribuição.

Não há possibilidade de associar a COSIP à taxa, uma vez, que falta na contribuição os elementos de especificidade e divisibilidade para a prestação do serviço, pois, o serviço de iluminação pública não é prestado a um número determinado de contribuintes, porque o serviço de iluminação é prestado a qualquer pessoa que passe por ruas, praças, que estejam sendo iluminadas, através de postes públicos.

2.7 Repartição Tributária das Receitas

A CF/88 estabelece um título, identificado no Sistema Tributário Nacional, conhecido como regras referentes à Repartição das Receitas Tributárias.

Para situar-se em relação ao tema proposto, faz-se necessário, relembrar que a CF em seus art. 145 a 162, trata-se do Sistema Tributário Nacional.

O STN traz o poder dos entes políticos para instituir tributos, tais como impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Esses tributos são

criados para que o Estado obtenha receitas, para financiar suas atividades estatais em prol da coletividade.

Essas receitas angariadas pelos entes políticos são “divididas”, perante cada ente, recebendo cada qual, o seu percentual estabelecido na própria Carta Magna.

A União é detentora de muito mais tributos que os Estado e Municípios. Pensando nessa diferença, o constituinte então, estabelece a repartição das receitas.

Diante desse desequilíbrio de competências, com concentração de renda nos cofres da União, houve por bem o legislador em conceber uma repartição das receitas, cabendo à União o repasse ao Estados e Distrito Federal, e, aos Estados, o repasse aos Municípios (SABBAG, 2008, p. 148).

A transferência será sempre realizada do ente maior, para o ente menor. Tal transferência, ou repartição das receitas, se faz de suma importância, eis que alguns desses entes políticos menores, não contam com receitas suficientes para aplicar em suas políticas de desenvolvimento.

Vejamos as regras de repartição, elencadas na Constituição Federal de 1988:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

[...]

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas

instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso (BRASIL, 1988).

Um dos objetivos dessa repartição tributária, é para preservar a autonomia dos entes políticos e diminuir as desigualdades econômica, enfrentada por eles. Sendo assim, a repartição, nasce do próprio princípio da Federação.

Vale ressaltar, que são dos impostos e da CIDE-combustível, que tem-se as receitas partilhadas entre os entes políticos, eis que os impostos são tributos não vinculados a nenhuma atividade estatal. Não depende da vontade dos entes esse repasse, uma vez que as repartições são compulsórias, são obrigatórias, a União e os Estados não podem fazer nenhum tipo de restrição em relação a esse repasse. Todos vão ter que transferir.

A fundamentação de tudo isso, está na cooperação financeira. É evidente que reconheça que há uma necessidade de que essa transferência encontre motivações nos próprios objetivos macros da Constituição (SABBAG, 2008).

Então, dentro de uma visão mais genérica, ilustra-se o que fora citado, com o art. 3º da CF/88, que visa “reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Essa redução das desigualdades sociais é fundamental, bem como, procurar garantir o desenvolvimento nacional. Dessa forma, o próprio art. 3º da CF, justifica, dentro dessa máxima nacional a importância dessa transferência, para que esses objetivos sejam realizados.

Outro exemplo, da importância da cooperação financeira entre os entes, seria o caso de um município que ainda não se desenvolveu, e sofre em relação ao cadastro de imóveis, e dessa forma, não se realiza a cobrança de IPTU de forma significativa.

Logo, se a cobrança de IPTU não cobre suas necessidades financeiras, há aqui uma necessidade do repasse da união e do Estado para que o município possa cumprir com sua obrigação perante a sociedade, e, assim, reduzir a desigualdade regional, porque não pode a união e os Estados abandoná-lo.

Concluiu-se, portanto, que é em busca da concretização do art. 3º, que estabeleceu a premissa, de que terá que ocorrer a repartição das receitas aferidas, entre os entes tributantes.

Há dois mecanismos de partilha das receitas. O primeiro mecanismo é transferido diretamente entre os Estados e os Municípios, valores obtidos com os impostos ali indicados (SABBAG, 2008).

Exemplificando, quando cobra-se o ITR (Imposto sobre propriedade Territorial Rural), sobre um imóvel rural situado no município Y, a parcela da receita transferida a este município está relacionada a localização do imóvel, ou seja, a União cobra o ITR, e retorna parte do imposto ao município que originou tal cobrança, que logo seria o município Y. assim, o repasse será voltado para onde a riqueza foi gerada.

O segundo mecanismo utilizado, é o da realização da transferência das receitas, por meio do fundo de participação dos Estados e outro dos Municípios, destinando percentual do IR – imposto de renda, e do IPI – imposto sobre produtos industrializados (SABBAG, 2008)

Esse mecanismo zela sobre a ótica de que, o repasse será para aqueles Estados e Municípios mais populosos e mais pobres. Nesse mecanismo, não tem como fundamento o retorno da riqueza gerada naquele Estado ou Município, mas preza, pela redução das desigualdades.

Portanto, percebe-se a importância e a necessidade de haver a repartição das receitas, eis que são de caráter social para o funcionamento da autonomia dos entes políticos e desenvolvimento nacional.

2.8 Carga Tributária

A carga tributária é a relação entre o total de tributos arrecadados e o PIB (produto Interno Bruto), ou seja, o valor das receitas auferidas com a cobrança de tributos e o total da riqueza produzida em um ano pelo país, nada mais é que um indicador entre o volume de recursos pagos a título de tributos e o PIB (Produto Interno

Bruto). Este, por sua vez, representa a soma de tudo o que é produzido no país em um espaço de tempo. Carga Tributária expressa a parcela de tudo o que é produzido pela sociedade e que se destina aos cofres públicos. (BRASIL,2013)

“A carga tributária no Brasil fica em torno de 35% e 36%. Esse percentual da carga tributária faz com que a sociedade se sinta saqueada pelo Governo” (SOUZA, 2008, p. 40).

Observa-se que em países em grau de desenvolvimento semelhante ao do Brasil, a carga tributária é significativamente menor, como é o caso da China que estima sua carga tributária em 20%. “Os países em desenvolvimento, que são os principais concorrentes do Brasil, têm uma carga tributária em torno de 27% do PIB” (SOUZA, 2008, p. 40).

Esse sentimento generalizado da população, em face da elevada carga tributária, segue em torno dessa diferença com outros países, e também porque a carga tributária brasileira sofre aumento proporcionalmente mais rápido que a renda. Afetando sob medida os setores sociais e atividades econômicas com menor possibilidade de se defender da elevação dos impostos ou de repassá-los para os custos dos bens e serviços. Como a incidência de cobrança de tributos brasileiros se dá em relação à produção e o consumo, a população acaba sofrendo com a carga tributária (SOUZA, 2008).

Em 2015, a carga tributária, apesar do pequeno acréscimo verificado, manteve a tendência à estabilidade apresentada nos últimos anos. Embora, tenha se verificado aumento de alíquotas de alguns tributos, grande parte das desonerações instituídas nos anos anteriores continuou a surtir efeitos em 2015. A arrecadação total de cada ano também é influenciada pelas receitas de parcelamentos, que se referem a dívidas de exercícios anteriores (BRASIL, 2015).

O aumento da carga tributária nos últimos anos se deu ao fato da qualidade do sistema tributário. “Como evidencia a participação crescente de impostos sobre a produção e o consumo, ao invés de impostos sobre a renda e a propriedade, e de impostos cumulativos, ao invés de impostos sobre o valor agregado” (SOUZA, 2008, p. 40).

Ainda sobre o assunto:

A principal base de incidência dos impostos no Brasil é sobre o consumo, que responde por cerca de 50 % do total arrecadado. A renda e a propriedade

respondem por cerca de 30% e 3% respectivamente. Os impostos sobre consumo pesam relativamente mais sobre os pobres, que gastam uma proporção maior de seus rendimentos na compra de bens necessários à subsistência. Já os impostos sobre a renda e a propriedade, que incidem proporcionalmente mais sobre os mais ricos, respondem por apenas 30% do total arrecadado. (SOUZA, 2008, p. 41)

Portanto, a maior problemática enfrentada hoje pela população brasileira, está diretamente ligada as qualidades do sistema tributário brasileiro, onerando a população de classe baixa e desonerando aqueles que tem poupança suficiente para arcar de forma equitativa na cobrança dos tributos. E dessa forma, evitar a crescente desigualdade social desenfreada no Brasil.

O Sistema Tributário, com respaldo na própria CF/88, assegura um meio de obtenção de receitas para o Governo suprir com suas necessidades, mas, priorizando sempre a segurança do contribuinte. Contudo, o que se percebe no Brasil, é o meio absurdamente oneroso e desigual para obtenção de tais receitas. A seguir será abordado, as propostas de reforma tributária já apresentadas no Congresso Nacional, com intuito de desonerar os contribuintes, principalmente o de classe média baixa, já que são os que mais contribuem.

3 PRINCIPAIS PROBLEMAS ENFRENTADOS ATUALMENTE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como já estudado no decorrer deste trabalho, verifica-se que o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, tem se mostrado obsoleto frente ao crescimento e as crises financeiras enfrentadas pelo país. O Código Tributário traz um sistema muito complexo, que na maioria das vezes, atrapalha o desenvolvimento econômico brasileiro.

No entanto, frente a tais dificuldades, já foram feitas minirreformas no Sistema Tributário, visando diminuir essas distorções. Nos últimos vinte anos, várias propostas de Reformas foram apresentadas no Congresso em prol da simplificação do Sistema Tributário.

A seguir serão enumerados os principais problemas do atual sistema tributário e breves considerações a respeito.

As principais distorções, enfrentadas atualmente pela estrutura do Sistema Tributário estão relacionadas com a elevada carga tributária, a má repartição das receitas e a qualidade do Sistema, que afeta a equidade do sistema e a competitividade econômica (SOUZA, 2008).

Ao analisar a estrutura tributária brasileira resultante das disposições constitucionais mencionadas no segundo capítulo no que se refere em especial a repartição das receitas, e a carga tributária, conclui-se que,

- a) a carga tributária brasileira, em 2007, foi de aproximadamente 36% do PIB;
- b) a união arrecada cerca de 70 % dos impostos, os estados, 26%, e os municípios por volta de 4%. A distribuição final não é esta porque parte dos recursos federais é repassado aos estados e municípios por meio dos fundos de participação estadual e municipal (FPE e FPM), do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) e outras transferências. Após as transferências resta à União cerca de 57% da arrecadação total, aos estados 28% e aos municípios 17%;
- c) Os dois tributos com maior participação na arrecadação federal são o Imposto de Renda e a Confins; em terceiro lugar vinha a CPMF, extinta em dezembro de 2007;
- d) O ICMS, principal fonte de financiamento dos estados, é, proporcionalmente, o principal imposto do país e responde por cerca de 20% da arrecadação total de tributos;
- e) O esforço de arrecadação própria dos municípios é, de forma geral, muito pequeno. Embora recebam 17% do bolo tributário, contribuem, com arrecadação própria, apenas com 4% (SOUZA, 2008, p. 34-35).

Percebe-se, portanto, que o Governo não realiza justiça fiscal em suas transferências, o que por sua vez aumenta a desigualdade social e o desequilíbrio econômico regional. Infere-se que essa má distribuição acarreta guerra entre Estados, também conhecida como Guerra Fiscal, provocando uma desigualdade regional fora do limite.

Outro problema do sistema tributário refere-se à tributação no consumo. “No Brasil o principal imposto sobre o consumo é o ICMS, cobrado pelos estados” (SOUZA, 2008, p. 43).

“A tributação sobre o consumo é também conhecida como tributação indireta, que são aqueles impostos que estão incluídos no preço dos bens e serviços que a pessoa adquire” (SOUZA, 2008, p. 43). Assim, uma família ao realizar a compra de seus alimentos, já paga o imposto que está embutido no valor da mercadoria, no ato da compra. É devido a esse fato que a desigualdade social brasileira, cresce disparadamente. Um contribuinte de classe alta, não sente o mesmo impacto no bolso ao realizar suas compras de cesta básica, já que o mesmo não enfrenta as mesmas dificuldades financeiras, que a população pobre do país.

Seguindo a problemática, importante salientar o caráter cumulativo do sistema, na forma de contribuições sociais. “Os tributos cumulativos são aqueles que vão se acumulando ao longo da cadeia produtiva, sem poder ser compensados” (SOUZA, 2008, p. 49).

A crítica maior em cima da cumulatividade advém do efeito contrário sobre a competitividade da produção nacional. Esse efeito a respeito da cumulatividade ocorre porque, no caso das exportações, não terá tributação no país de origem, eis que serão tributadas as mercadorias ou serviços no país de destino.

Sobre os problemas do sistema tributário, importante frisar a tributação sobre a folha de pagamento e sobre o faturamento das empresas.

“A respeito da tributação sobre a folha de pagamento, como base para a cobrança das contribuições sociais (INSS, FGTS, Salário-educação, INCRA/SENAI/SESI/SEBRAE) acaba por estimular a informalidade” (SOUZA, 2008, p. 53).

O peso da cobrança das contribuições sociais na folha de pagamento é muito onerosa, o que muitas vezes leva o cidadão a trabalhar na informalidade, já que

descontos tão onerosos acabam afetando sobremaneira a qualidade de vida de um trabalhador de classe média.

Já a respeito do faturamento das empresas, “o uso do faturamento como fato gerador da contribuição social (Cofins, pis/pasep) diminui a competitividade das empresas, ao elevar o custo final do produto” (SOUZA, 2008, p. 53).

Sem falar que a complexidade do Sistema e a sua falta de transparência, acaba por afetar o crescimento das pequenas empresas, que são diretamente afetadas pela dinâmica do sistema. Um pequeno empresário ao abrir uma empresa, se vê perdido em meio a tanta burocracia; para caminhar segundo as normas tributárias, precisa contratar um contador, para que o mesmo lhe ajude no entendimento de tais normas. O contador por sua vez, não consegue acompanhar as alterações legislativas, e acaba tendo que contratar um advogado.

Dessa forma, o pequeno empresário em meio a tantas dificuldades acaba fechando a empresa, por escolha própria ou porque faliram no curso do trabalho, já que a cobrança de impostos é feita de forma exorbitante.

3.1 Guerra Fiscal

O conflito tributário entre Estado e países se iniciou no começo do século passado. De fato, são inerentes a formas federativas em que não se definem claramente os direitos e os deveres dos diversos entes da federação.

“A guerra fiscal é um instrumento por meio do qual os estados disputam entre si, a atração de empresas, oferecendo vantagens relacionadas ao pagamento do ICMS” (SOUZA, 2008, p. 50).

Doutrinadores como Cavalcanti e Prado, dividem a guerra fiscal em períodos:

O primeiro período, de 1965 até 1975, que abrange a criação do ICM, após a reforma tributária de 1965/66, até a instituição do CONFAZ em 1975; o segundo, que se estende até a ampliação da competência tributária dos estados com a criação do ICMS, com a edição da Constituição de 1988; e o terceiro, que compreende o recente período de acirramento da “Guerra Fiscal”, a partir da concessão desordenada e predatória de incentivos entre os estados (CAVALCANTI & PRADO, 1998 apud FERNANDES E WANDERLEI, 2000, p. 7).

O país cresceu muito e os Estados também tem acompanhado esse crescimento, porém enfrentam restrições muito fortes. Essas restrições são fundadas pelo nível de endividamento com o Governo Federal.

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e as receitas próprias dos Estados tendem a crescer pouco a despeito do crescimento econômico, e isso se dá também porque para efetivar o crescimento, os Estados concedem incentivos fiscais, para atrair empresas e gerar riqueza. Com esses incentivos fiscais os Estados abrem mão de parte da receita futura.

No entanto, as receitas dos Estados crescem menos do que deveria para fazer frente às despesas sociais, aos gastos sociais, como educação e saúde, que a população tanto tem reclamado (MONTEIRO NETO, 2014).

Com a Constituição de 1988, os Estados ganharam muita autonomia, e maior responsabilidade para executar políticas importantes, na área da saúde e educação, e também a responsabilidade de transferir parte de seus recursos aos municípios.

A União transfere parte de suas receitas aos Estados, todavia, essas receitas são insuficientes, eis que não supri com a real necessidade com os gastos públicos.

O Governo Federal repassa suas receitas seguindo alguns critérios, já mencionados no capítulo anterior (repartição das receitas), e no final, o gasto entre os Estados é muito dissimilar. Os Estados no Norte e Nordeste, tem estrutura de gasto social muito menor do que em outras regiões do Brasil, isso significa dizer que os atendimentos das políticas sociais também são frágeis.

Ainda de acordo com Monteiro Neto (2014), a solução para acabar com essa Guerra Fiscal entre os estados, seria um federalismo mais cooperativo e uma associação mais forte dos Governos Estaduais com o Governo Federal. Desse modo, eles poderiam construir agendas de infraestrutura com interesses comuns, “casando” projetos e recursos de ambos os lados.

3.2 A Evolução da Reforma Tributária no Brasil

A fim de extinguir as distorções do sistema tributário, bem como alavancar o sistema financeiro, muito se fala em Reformar o Sistema Tributário Nacional, com o objetivo de desonerar as famílias brasileiras de classe baixa e elevar o crescimento econômico do país, através de uma reforma que simplifique o Sistema.

Contudo, as propostas já apresentadas perante o Congresso nacional, ficaram todas no papel e na discussão. O Brasil passou por minirreformas e propostas de reformas, inúmeras vezes, para solucionar tal problemática, o que por ventura só

trouxe a instituição de novos impostos, novas contribuições e o aumento da carga tributária, onerando demasiadamente a população brasileira.

O Brasil passou por 4 (quatro) reformas tributárias ou minirreformas, eis que as alterações na maioria delas não foram tão significativas, em 1934, 1946, 1967 e 1988. A partir de agora far-se-á um breve comentário a respeito de cada uma.

3.2.1 A Reforma Tributária de 1934

A reforma de 34, inovou o sistema tributário, contribuindo para a expansão das fontes de financiamento tributário, através da exploração nas bases de tributação doméstica (VARSANO, 1996).

Ademais, estabeleceu na Constituição de 1934, a generalização de base de incidência do imposto sobre o Consumo, que na época era o mais importante imposto federal e instituiu os impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e sobre o carvão mineral; e retornou o imposto sobre propriedade rural para as mãos do Governo Federal, que anteriormente foi atribuído aos Estados. Pela primeira vez foi concedido competência aos municípios para tributar. O aumento da carga tributária foi o efeito mais importante da racionalização do sistema tributário pela reforma de 34 (VARSANO, 1996).

3.2.2 A Reforma Tributária de 1946

Segundo Varsano (1996) a Reforma Tributária de 1946 não causou alterações importantes nos impostos e em sua distribuição. No entanto, a Reforma de 46 retomou a tendência de crescimento da carga tributária de impostos que passou de 13% em 1946, para 18% do PIB (produto interno bruto) em 1950.

Já no plano federativo, houve importantes modificações, como o aumento da capacidade dos municípios de arrecadação, além de institucionalizar a transferência de impostos, modificando a distribuição de rendas entre os entes tributantes (SOUZA, 2008).

3.2.3 A Reforma Tributária de 1966

O Sistema Tributário Nacional originou-se na década de 60, quando realizou inúmeras reformas na estrutura do Brasil, com intuito de regulamentar e modernizar o sistema econômico e as instituições públicas, criando assim, o código tributário nacional.

De fato, paralelamente à aprovação do Código Tributário Nacional (1966) e à promulgação da Constituição de 1967, que construíram o alicerce do novo sistema tributário, a própria criação da Secretaria da Receita Federal (1968) foi uma medida administrativa e institucional necessária à operacionalização e efetivação desse sistema (VARSANO, 1996, p. 9).

O Brasil se encontrava na década de 60 sob um governo autoritarista, logo impor uma reforma no sistema econômico, dificilmente geraria conflitos e seria facilmente implementada. Até porque, pouquíssimas pessoas se atreveriam a ir contra o Governo.

Dessa forma, foram realizadas grandes mudanças no sistema tributário da época, porém sem representação no pacto social e federativo (VIOL, 2000). A reforma tributária de 1966 constituiu um sistema que perdurou até o século XX, foi um marco na evolução do sistema, com objetivos claros, visava o aumento da carga tributária sem bloquear o crescimento econômico.

Nesse prisma, a reforma de 66 implantou um sistema tributário com menores distorções e ineficiências do que o sistema tributário de 1946. Vejamos as principais alterações pela reforma de 1966.

A criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em substituição ao antigo Imposto sobre o Consumo (IC), ambos de competência da União; a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), ambos de competência estadual; a criação do Imposto sobre Serviços (ISS) sob competência municipal; a transferência para a União do Imposto de Exportação, antes administrado pelos Estados, e do Imposto Territorial Rural, anteriormente sob competência municipal (VIOL, 2000, p. 19-20).

Pode-se verificar a partir dessa análise que a após a reforma de 66 para cá, não houve mudanças significativas no Sistema Tributário Nacional, pois, os impostos já citados no correr do texto, como o imposto sobre o consumo, o ITR (imposto sobre propriedade rural) e o IR (imposto de renda) continuam sendo o pilar do sistema tributário brasileiro atual.

Conclui-se então, que os erros e acertos da reforma de 66, ainda vigora no País.

3.2.4 A Reforma Tributária de 1988

Com a Constituição de 1988, a reforma se deu em prol mais nas mudanças das relações entre níveis de governos do que propriamente no modelo de tributação. A constituição de 1988 veio fortalecer o federalismo no Brasil, a priori centrada nos princípios intrínsecos ao Estado Democrático de Direito.

O aspecto mais importante da Reforma de 1988 foi a ampliação do sistema de transferências intergovernamentais através do aumento da participação de estados e municípios na arrecadação do IR e do IPI de 31% para 44%. Além da criação do imposto provisório sobre movimentação financeira (IPMF), que em 1995 foi re-denominado como contribuição provisional sobre movimentação financeira (CPMF), cujas receitas não são compartilhadas com outros níveis de governo (VARSANO, 1996, p.12).

Essa ampliação de transferências de receitas foi insuficiente para que Estados e municípios alcançassem estabilidade financeira. O Governo Federal não satisfeito com a arrecadação advinda da cobrança dos impostos, agora usa das contribuições para aumentar as receitas, para suprir com suas necessidades financeiras. Onerando dessa forma, o povo brasileiro.

A Constituição de 1988 trouxe um aumento da carga tributária, no começo da década de 1990, a carga tributária passa de 24,06% (1985) a 28,78% (1990). Esse aumento deve-se, especialmente ao Plano Collor e ao alto nível de inflação da época. No governo Collor, foi indicado um conjunto de medidas pela Comissão Executiva da Reforma Fiscal, esses tinham por escopo fazer uma alteração no sistema tributário nacional. Todavia nunca foram postos em prática devido ao *impeachment* do presidente (VARSANO, 1996).

Souza (2008) por não ter considerado com igual ênfase os fins pretendidos e os meios para alcança-los, o resultado foi certo, desequilíbrio do sistema, principalmente por parte da União, que se viu com muitas obrigações e menos receitas, acarretando assim, piora tanto na distribuição do ônus tributário, quanto na arrecadação dos impostos.

3.3 Evolução das propostas de reformas tributárias

Desde o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso que o Brasil vem enfrentando vários projetos com o intuito de simplificar o sistema tributário nacional, desonerando principalmente a população de classe média baixa e a classe trabalhadora.

O presidente Fernando Henrique enviou um projeto de reforma para o congresso, em 1995, a PEC 175/95, que foi abandonada sem mesmo ser votada pelo plenário da Câmara dos Deputados; sendo removida pelo executivo no ano de 2003 (VIOL, 2000).

No governo Lula não foi diferente, também houve apresentação de propostas de reforma no sistema tributário. Foram elaborados projetos a emenda de números 255, 284 e 294/2004, porém nenhuma dessas propostas sequer foram aprovadas pela Comissão Especial de Reforma Tributária (VIOL, 2000).

No ano de 2008, ainda no governo do presidente Lula, foi apensado à PEC 31/2007 a PEC 233/2008, mais uma proposta de emenda à constituição com objetivo de reformar o sistema tributário nacional.

3.4 Proposta de Emenda à Constituição 233 de 2008 (PEC 233/2008)

Como já mencionado já foram apresentados vários projetos no Congresso Nacional para reformar o sistema tributário atual, e nenhum de tais projetos tiveram êxito.

A proposta a emenda à constituição 233/2008, de autoria do Executivo Federal, ainda se encontra em tramitação, já que quando o assunto é colocado em pauta, a maior discussão no Congresso é a respeito de quem vai lucrar mais com a reforma, dessa forma, tira o assunto em pauta e nada é feito de fato.

A PEC 233/2008 (ANEXO A), visa “simplificar o sistema tributário federal, criando o imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F), que unificará as contribuições sociais: Cofins, Pis e Cide-combustível; extingue e incorpora a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); estabelece mecanismos para repartição da receita tributária; institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e

será cobrado no estado de destino do produto; desonera a folha de pagamento das empresas, acaba com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social” (BRASIL, 2008).

O Imposto sobre Valor Agregado Federal (IVA-F) tem como fato gerador todas as operações onerosas com bens e serviços, ainda que iniciem no exterior.

De forma clara, o projeto proposto pelo Ministério da Fazenda no ano de 2008, prevê a simplificação da estrutura de tributos federais através da unificação de tributos com incidência semelhantes e a eliminação de tributos cumulativos. A COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social) e o PIS (programa de integração social), além do ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e serviços) seriam substituídos pelo IVA (imposto sobre valor agregado). Pereira e Ferreira (2010) mencionam que:

O projeto de reforma apresenta, ainda, como destaque, a desoneração da folha de pagamento através da suspensão da cobrança às empresas do salário-educação, além da gradativa redução da contribuição das empresas ao INSS, atualmente no valor de 20%. Por fim, deve-se destacar o que seria, provavelmente, o aspecto de maior relevância da proposta de reforma do Ministério da Fazenda, o compromisso com a não elevação da carga tributária no Brasil (PEREIRA; FERREIRA, 2010, p. 192).

E ainda: “Parece claro nesse projeto a busca pela correção das distorções do sistema de tributos indiretos no Brasil através da redução de sua cumulatividade, desoneração de investimentos e manutenção ou redução da carga tributária” (PEREIRA; FERREIRA, 2010, p. 192).

Segundo o Ministério da Fazenda (2008) o momento atual brasileiro é de uma política econômica voltada para a aceleração do crescimento e uma política de inclusão social, bem como a redução das desigualdades que é base para as ações do governo.

É neste contexto que se insere o projeto de Reforma Tributária enviado ao Congresso, resultado de um amplo debate realizado ao longo do último ano com Estados, Municípios, trabalhadores e empresários, e cujo principal objetivo é racionalizar nosso sistema tributário e ampliar o potencial de crescimento do País (BRASIL, 2008).

Para os propositores da PEC 233/2008, não há hora melhor para reformar o Sistema Tributário Nacional, já que após várias observações da necessidade brasileira, a proposta se encaixa perfeitamente aos problemas enfrentados pelos contribuintes, trazendo a simplificação do sistema e a diminuição da carga tributária.

Mas será mesmo que tal proposta atenderá as necessidades daqueles que mais contribuem para os cofres públicos?

3.4.1 Crítica a Proposta de Emenda à Constituição 233/2008

Segundo a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), a proposta apresentada perante o Congresso Nacional, não atinge os objetivos que se propõe a cumprir. Na realidade, ocorrerá um fortalecimento da centralização das políticas e receitas tributárias, assim como um incremento no emaranhado tributário, devido as concessões que serão feitas caso essa proposta seja aprovada definitivamente.

Como o imposto sugerido na proposta incidirá sobre todas as operações onerosas, não terá uma limitação com núcleo definido, abrangendo um campo amplo de sua incidência. Atribuindo mais poder nas mãos da União e desarmonizando a autonomia dos Estados e Municípios ainda mais, o que por sua vez, afetaria o Pacto federativo brasileiro, que dá autonomia aos entes federados. Contrariando dessa forma, cláusula pétrea expressa na CF/88, em seu §4º, inciso I, onde garante como forma de não extinção a forma federativa do País.

Ainda de acordo com a FENAFISCO, a proposta não irá simplificar o Sistema Tributário, já que a proposta possui 44 folhas de emenda à constituição e o deputado Sandro Mabel, também relator do projeto, teve que explicar tal reforma em 137 folhas. A proposta tende a simplificar o Sistema, mas nem mesmo a proposta vale dessa forma simples a ser explanada quem dirá compreendida pelos cidadãos.

Segundo com as críticas à proposta, tem-se que a reforma é equivocada, ocorre breve simplificação com a junção de três (3) contribuições em um imposto, porém não haverá redução da carga tributária, haverá instituições de alguns impostos em áreas planejadas, além de prejudicar sobremaneira os Estados. Não irá acabar com a guerra fiscal, uma vez que se quisessem realmente acabar com a guerra fiscal, utilizaria de a Lei Complementar 24/76, que regula esse litígio. Ademais, a CIDE-combustíveis não será extinta, apenas terá sua arrecadação administrada pela União.

Outro ponto importante em relação a não aprovação da PEC 233/2008, se dá em relação a seguridade social, que segundo o Conselho Nacional de Saúde (CNS) perderá a segurança no financiamento definidas pela Constituição Federal,

representando dessa forma, o enfraquecimento do orçamento da Seguridade Social. Se a proposta for aprovada, a Seguridade Social dependerá de recursos advindos do Orçamento Fiscal, acarretando disputas entre a seguridade social, com outros ministérios, além dos Estados e Municípios em relação aos repasses aos fundos de participação.

Em relação a saúde propriamente dita, o Conselho Nacional acentua que ao instituir a Constituição de 1988, o Brasil teve que fazer uma escolha sobre qual regime adotaria sobre a saúde, um sistema onde diferenciasse ricos de pobres ou um sistema único, onde todos tivessem tratamentos integral e universal. Assim, o país adotou o Sistema Único de Saúde (SUS), ou seja, “a saúde é um direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem a redução do risco de doença e de outros agravos e sua promoção, proteção e recuperação”. É o que preceitua o art. 196 de CF/88.

Contudo, ao aderir a PEC 233/2008 a seguridade social enfrentará um verdadeiro retrocesso, ao depender diretamente de repasse da União. E assim, a população menos favorecida, acaba mais uma vez se vendo desamparada pelo Governo, já que é a população mais pobre que arca com as despesas financeiras do Sistema.

Já em relação à tão sonhada desoneração da folha de pagamento, segundo Harada (2014) por mais que haja previsão de redução sobre a folha de pagamento, no §4º, do art 195 da CF, também está previsto a instituição de outras contribuições sociais para a manutenção da seguridade social, desta forma, anulando o esforço com a extinção do PIS e da Cofins.

3.5 A Reforma Tributária Ideal

Muito se fala em reforma tributária, se até hoje não houve reforma no sistema tributário nacional, não foi por falta de interesse dos governantes. Como já mencionado no decorrer deste capítulo, o Código Tributário Nacional, carece de correções em sua estrutura. Com o objetivo de tal correção, já foram apresentados no decorrer de mais de 20 anos, vários projetos que visam a mudança no sistema tributário.

Ocorre que a correção do sistema tributário, exige solução de caráter político.

Sua correção envolve escolhas com impactos na distribuição da renda tanto na dimensão de classe (capital x trabalho), quanto nas dimensões políticas (público x privado), institucional (União x estados x municípios) e federativa (distribuição regional dos recursos) (SOUZA, 2008, p. 30).

Decisões como essas, são de grande complexidade e em um curto espaço de tempo, é impossível atender as necessidades de todos os envolvidos. Diante dessas informações, percebe-se o porquê da impossibilidade de se aprovar no Congresso, propostas de reforma, sem que haja inúmeras discussões e negociações com todas as partes interessadas. E deveria em tempo real, os propositores de tal reforma, agir de acordo com os princípios Constitucionais, zelando pela segurança jurídica do cidadão, bem como sua dignidade humana, a ponto de reformar o sistema em prol da redução da desigualdade social.

Uma reforma tributária ideal seria aquela que não pensasse em reforma como um evento único, que fosse capaz de resolver todas as distorções de uma única vez, mas que visse a reforma de maneira permanente de aperfeiçoamento, seguindo as evoluções existentes em um país em desenvolvimento.

Seguindo os critérios para reformar o Sistema de forma justa, segue o ponto primordial de todo este trabalho, o qual seria a redução dos impostos sobre consumo e produção. Aumentando a cobrança dos impostos sobre a renda e a propriedade. Concedendo dessa forma, a oportunidade às classes desfavorecidas desse País, de serem tratadas como cidadãos de direitos e deveres, e não apenas vistas como cidadãos de deveres como tem sido atualmente.

Portanto, frise-se que a reforma ideal seria aquela que desonerasse a população menos favorecida, a fim de que todos tivessem direitos iguais a saúde, educação, transporte, lazer e etc., o que acarretaria uma sadia qualidade de vida, e que desde 1988, é prezada pela Constituição, como um direito de todos.

CONCLUSÃO

O Estado precisa de receitas públicas para suprir com suas necessidades financeiras, dessa forma obriga os particulares ao pagamento de tributos. A carga tributária brasileira gira em torno de 36%, e como a tributação brasileira tem como sua base de incidência o consumo, a população de classe baixa é afetada diretamente com tal percentual. Os impostos sobre o consumo pesam relativamente mais sobre os pobres, que gastam uma proporção maior de seus rendimentos na compra de bens necessários à subsistência.

A cobrança de impostos no Brasil é responsável pela maior arrecadação das receitas, e seriam com essas receitas auferidas que os governos deveriam investir em saúde, educação, transportes e saneamento básico para a população.

Ocorre que o Brasil, está no ranking dos países que tem a carga tributária mais elevada do mundo, o problema não está somente em relação a elevada carga tributária brasileira, mas, a falta de retorno desses impostos pagos, esses fatos levam a uma crescente melancolia econômica e sonegação de tributos, que por vez ocasionam um elevado índice de desemprego, violência, corrupção e falências de empresas.

Com o crescimento desenfreado dos gastos públicos, tem-se cobrado muito dos brasileiros, e de forma muito onerosa, o que vem acarretando sérios problemas na economia brasileira. A forma de obtenção e distribuição das receitas, diante da carga tributária brasileira tão elevada, vem provocando uma enorme questão a respeito da reforma na forma de arrecadar tributos no Brasil.

Há muitos anos se discutem uma reforma no Sistema Tributário, vários projetos já foram apresentados, defendendo algumas modificações na cobrança de tributos. Algumas alterações até foram feitas, no entanto, só aumentou a complexidade do Sistema.

Dessa forma, o estudo realizado teve como objetivo principal, mostrar a necessidade de uma reforma tributária, a fim de possibilitar a classe média baixa igualdade perante a classe rica, já que são as responsáveis por financiar o Estado.

O Último projeto apresentado, e, ainda em discussão desde o ano de 2008, é a Proposta de Emenda à Constituição de nº 233. A PEC 233/2008, visa à instituição

de imposto único, que incluiria os impostos com incidências cumulativas, e algumas contribuições, como a Cofins e o PIS, com o objetivo principal de simplificar o sistema tributário.

A proposta de emenda apresentada, gira em torno da desoneração da folha de pagamento das empresas, unificar as contribuições sociais: Cofins, Pis e Cide-combustível; a extinção e incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); estabelece mecanismos para repartição da receita tributária; institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e será cobrado no estado de destino do produto; e por fim, acaba com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social.

Assim, baseado nos estudos feitos até aqui, percebe-se, que o problema principal dessa proposta de Reforma Tributária, está no fato de não atender as necessidades reais da população Brasileira, que continuará sofrendo com a tributação sobre o consumo, e não trará redução na desigualdade social, que é o fator primordial pelo não desenvolvimento brasileiro.

Outro aspecto de relevante importância na não aprovação de tal proposta, seria o fato de render mais receitas em favor da União, deixando estados e municípios enfraquecidos, abolindo a Forma Federativa de Estado, que é um sistema político pelos quais vários estados se unem para formar um Estado Federal, e cada qual com sua autonomia. Dessa forma, estados e municípios perderiam sua autonomia de gestão nos tributos.

Portanto, conclui-se que para realizar uma reforma tributária significativa e eficiente, estamos nos referindo nitidamente a uma reforma que traga mudanças na maneira de administrar esses tributos. Passando a cobrar os tributos de acordo com a renda e o patrimônio do contribuinte, e não somente a tributação com base no consumo. Visando desde logo, a correção das distorções do sistema de tributos indiretos, através da redução da cumulatividade, e a redução da carga tributária brasileira, ou pelo menos sua estabilização.

Por fim, ao realizar este trabalho foi possível aprimorar e aprofundar os conhecimentos na questão da necessidade de uma Reforma Tributária no País, e acrescer os conhecimentos no Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA JUNIOR, Roque Pires de. Estudos introdutórios ao sistema tributário nacional. **JurisWay**. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=15664>. Acesso em: 16 jul. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>. Acesso em 16 jul. 2016.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2014**: análise por tributos e bases de incidência. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal PNEF. **Função Social dos Tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5.ed. Brasília: ESAF, 2014. Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/contents/Caderno%203.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 29. In: _____. **Súmula do STF**. Brasília: STF, 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 595. In: _____. **Súmula do STF**. Brasília: STF, 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 37, n. 148, p. 5-20, out./dez. 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 20 out. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

MONTEIRO NETO, Aristides (org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro**: capacidades e limitações governativas em debate. Brasília: Ipea, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da jurisprudência. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PEREIRA, Ricardo A. de Castro; FERREIRA, Pedro Cavalcanti. Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. **Rev. Bras. Econ.**, Rio de Janeiro, v. 64, n. 2, p. 191-208, Jun. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402010000200007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 20 out. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **CTN - Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/obras/ctn.htm>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SOUZA, Luis Eduardo Simões de (org.). **Reforma Tributária**: temas e dilemas. São Paulo: LCTE Editora, 2008.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil**: mitos e verdades. 2000. Monografia (V Prêmio Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas). Brasília: Editora da UnB, 2000. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL_Andrea.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Art. 1º A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados e acrescidos:

“Art. 34.

V -

c) reter parcela do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155-A, devida a outra unidade da Federação;

.....” (NR)

“Art. 36.

V - no caso do art. 34, V, “c”, de solicitação do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

.....” (NR)

“Art. 61.

§ 3º A iniciativa da lei complementar de que trata o art. 155-A cabe exclusivamente:

I - a um terço dos membros do Senado Federal, desde que haja representantes de todas as Regiões do país;

II - a um terço dos Governadores de Estado e Distrito Federal ou das Assembléias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros, desde que estejam representadas, em ambos os casos, todas as Regiões do País;

III - ao Presidente da República.” (NR)

“Art. 62.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

.....” (NR)

“Art. 105.

.....

III -

.....

d) contrariar a lei complementar ou a regulamentação relativas ao imposto a que se refere o art. 155-A, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

.....” (NR)

“Art. 114.

.....

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

.....” (NR)

“Art. 146.

.....

III -

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, IV e VIII, 155-A, 156, III, e das contribuições previstas no art. 195, I;

.....” (NR)

“Art. 150.

.....

§ 1º A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º 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, ressalvado o disposto no art. 155-A, § 4º, I.

.....” (NR)

“Art. 151.

.....

Parágrafo único. A vedação do inciso III não se aplica aos tratados internacionais aprovados na forma do art. 49, I.” (NR)

“Art. 153.

.....

VIII - operações com bens e prestações de serviços , ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

.....

§ 2º

.....

III - poderá ter adicionais de alíquota por setor de atividade econômica.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I - será não-cumulativo, nos termos da lei;

II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;

III - incidirá nas importações, a qualquer título;

IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

V - integrará sua própria base de cálculo.

§ 7º Relativamente ao imposto previsto no inciso VIII, considera-se prestação de serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens.” (NR)

“Seção IV-A
DO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA CONJUNTA DOS
ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o 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.

§ 1º O imposto previsto neste artigo:

I - será não-cumulativo, nos termos da lei complementar;

II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei complementar;

III - incidirá também sobre:

a) as importações de bem, mercadoria ou serviço, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos termos da lei complementar;

b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

IV - não incidirá sobre:

a) as exportações de mercadorias ou serviços, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

c) as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

§ 2º As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I - resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota;

II - resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria de seus membros, definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota padrão, exclusivamente mediante aprovação ou rejeição das proposições do órgão de que trata o § 7º;

III - o órgão de que trata o § 7º poderá reduzir e restabelecer a alíquota aplicável determinada mercadoria ou serviço, observadas as alíquotas do inciso I;

IV - as alíquotas das mercadorias e serviços poderão ser diferenciadas em função de quantidade e de tipo de consumo;

V - a lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando nesse caso o disposto nos incisos I a III.

§ 3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I - o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II - a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino;

III - poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

§ 4º As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos:

I - pelo órgão de que trata o § 7º, desde que uniformes em todo território nacional;

II - na lei complementar, para atendimento ao disposto no art. 146, III, "d", e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral.

§ 5º O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo.

§ 6º Cabe à lei complementar:

I - definir fatos geradores e contribuintes;

II - definir a base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre;

III - fixar, inclusive para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações e prestações;

IV - disciplinar o regime de compensação do imposto;

V - assegurar o aproveitamento do crédito do imposto;

VI - dispor sobre substituição tributária;

VII - dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, "d";

VIII - disciplinar o processo administrativo fiscal;

IX - dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão de que trata o § 7º, definindo o regime de aprovação das matérias;

X - dispor sobre as sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto, especialmente do disposto nos §§ 3º a 5º;

XI - dispor sobre o processo administrativo de apuração do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo.

§ 7º Compete a órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal:

I - editar a regulamentação de que trata o § 5º;

II - autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º;

III - estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;

IV - fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;

V - estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial;

VI - exercer outras atribuições definidas em lei complementar.

§ 8º O descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto sujeitará, na forma e gradação previstas na lei complementar, a:

I - no caso dos Estados e do Distrito Federal, multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e sequestro de receitas;

II - no caso dos agentes públicos dos Estados e do Distrito Federal, multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível.” (NR)

Seção VI DA REPARTIÇÃO E DESTINAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.” (NR)

“Art. 158.

.....

Parágrafo único.

I - três quartos, nos termos de lei complementar;

.....” (NR)

“Art. 159. A União destinará:

I - do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV e VIII do art.

153:

a) trinta e oito inteiros e oito décimos por cento, ao financiamento da seguridade social;

b) seis inteiros e sete décimos por cento, nos termos do art. 239;

c) o percentual definido em lei complementar para:

1. o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e o financiamento de programas de infra-estrutura de transportes;

2. o financiamento da educação básica, nos termos do art. 212, §§ 5º e 6º;

II - do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV, VII e VIII, do art. 153 e dos impostos instituídos nos termos do inciso I do art. 154:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento, ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) ao Fundo de Participação dos Municípios:

1. vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento;

2. um por cento, a ser entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

c) quatro inteiros e oito décimos por cento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, segundo diretrizes da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, para aplicação em áreas menos desenvolvidas do País, assegurada a destinação de, no mínimo, noventa e cinco por cento desses recursos para aplicação nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

d) um inteiro e oito décimos por cento ao Fundo de Equalização de Receitas, para entrega aos Estados e ao Distrito Federal.

§ 1º Para efeito de cálculo das destinações estabelecidas neste artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157 e 158, I.

§ 2º Para efeito de cálculo das destinações a que se refere o inciso II do **caput** deste artigo, excluir-se-ão da arrecadação dos impostos as destinações de que trata o inciso I do **caput** deste artigo.

§ 3º Do montante de recursos de que trata o inciso II, “d”, que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento serão entregues diretamente ao próprio Estado e vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, observados os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único.

§ 4º A União entregará vinte e nove por cento da destinação de que trata o inciso I, “c”, 1, do **caput** deste artigo, a Estados, Distrito Federal e Municípios, para

aplicação em infraestrutura de transportes, distribuindo-se, na forma da lei, setenta e cinco por cento aos Estados e Distrito Federal e vinte e cinco por cento aos Municípios.” (NR)

“Art. 160.

.....

§ 1º A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de sua autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

§ 2º A vedação prevista neste artigo não impede a União de efetuar a retenção de transferência na hipótese de que trata o art. 155-A, § 8º, I.” (NR)

“Art. 161.

I - estabelecer os critérios de repartição das receitas para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, II, “a”, “b” e “d”, especialmente sobre seus critérios de rateio, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

.....

IV - estabelecer normas para a aplicação e distribuição dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, os quais observarão a seguinte destinação:

a) no mínimo sessenta por cento do total dos recursos para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

b) aplicação em programas voltados ao desenvolvimento econômico e social das áreas menos desenvolvidas do País;

c) transferências a fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, para aplicação em investimentos em infra-estrutura e incentivos ao setor produtivo, além de outras finalidades estabelecidas na lei complementar.

§ 1º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos a que alude o inciso II.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o inciso I V do **caput** deste artigo, será observado tratamento diferenciado e favorecido ao semi-árido da Região Nordeste.

§ 3º No caso das Regiões que contem com organismos regionais, a que se refere o art. 43, § 1º, II, os recursos destinados nos termos do inciso IV, “a” e “b”, do **caput** deste artigo serão aplicados segundo as diretrizes estabelecidas pelos respectivos organismos regionais.

§ 4º Os recursos recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal nos termos do inciso IV, “c”, do **caput** não serão considerados na apuração da base de cálculo das vinculações constitucionais.” (NR)

“Art. 167.

.....

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I e II, §§ 8º e 12, e da destinação de que trata o § 13, I, do mesmo artigo, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

.....

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155, 155-A e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.” (NR)

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da destinação estabelecida no art. 159, I, “a”, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

.....

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. Nos termos de lei, a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva podem ficar sujeitos a contribuição sobre a receita, o faturamento ou o resultado de seus negócios, em substituição à contribuição de que

trata o inciso I do **caput**, hipótese na qual não se aplica o disposto no art. 149, § 2º, I.

§ 13. Lei poderá estabelecer a substituição parcial da contribuição incidente na forma do inciso I do **caput** deste artigo por um aumento da alíquota do imposto a que se refere o art. 153, VIII, hipótese na qual:

I - percentual do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 153, VIII, será destinado ao financiamento da previdência social;

II - os recursos destinados nos termos do inciso I não se sujeitarão ao disposto no art. 159.” (NR)

“Art. 198.

.....

§ 2º

.....

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 155-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, II, “a” e “d”, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, II, “b”, 1, e “d”, e § 3º.

.....” (NR)

“Art. 212.

§ 1º Para efeito do cálculo previsto neste artigo:

I - a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada receita do governo que a transferir;

II - são deduzidas da arrecadação dos impostos da União a que se refere o inciso I do art. 159 as destinações de que trata o referido inciso.

.....

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a destinação de que trata o art. 159, I, “c”, 2.

§ 6º As cotas estaduais e municipais da destinação a que se refere o § 5º serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.” (NR)

“Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição das pessoas jurídicas de direito público, de que trata a Lei Complementar no 8, de 3 de dezembro de 1970, e a destinação estabelecida no art. 159, I, “b”, financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.
.....” (NR)

Art. 2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 60.
.....

II - os Fundos referidos no inciso I do **caput** deste artigo serão constituídos por vinte por cento dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o art. 155-A; os incisos II, III e IV do **caput** do art. 158; e as alíneas “a”, “b”, 1, e “d”, do inciso II do **caput** do art. 159, todos da Constituição, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição;
.....

§ 5º.....

I - no caso do imposto e das transferências constantes do art. 155-A; do inciso IV do **caput** do art. 158; e das alíneas “a”, “b”, 1, e “d”, dos incisos II do **caput** do art. 159 da Constituição:
.....

II - no caso dos impostos e transferências constantes dos incisos I e III do **caput** do art. 155; e dos incisos II e III do **caput** do art. 158 da Constituição:
.....”(NR)

“Art. 76.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não alterará a base de cálculo das destinações a que se referem os arts. 153, § 5º; 157; 158, I e II; e 159, I, “c”, 2, e II, da Constituição.

§ 2º Para efeito do cálculo das deduções de que trata o art. 212, § 1º, II, da Constituição, considerar-se-ão, durante a vigência deste artigo, oitenta por cento da destinação a que se refere o art. 159, I, “c”, 2, da Constituição.” (NR)

Art. 3º O imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição vigorará até 31 de dezembro do sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda e observará as regras estabelecidas na Constituição anteriores à presente Emenda, bem como o seguinte:

I - a alíquota do imposto nas operações e prestações interestaduais e nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, serão, respectivamente, em cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- a) onze por cento e seis inteiros e cinco décimos por cento, no segundo ano;
- b) dez por cento e seis por cento, no terceiro ano;
- c) oito por cento e cinco por cento, no quarto ano;
- d) seis por cento e quatro por cento, no quinto ano;
- e) quatro por cento e três por cento, no sexto ano;

- f) dois por cento e dois por cento, no sétimo ano;

II - lei complementar poderá disciplinar, relativamente às operações e prestações interestaduais, observada adequação das alíquotas previstas no inciso I, a aplicação das regras previstas no § 3º do art. 155-A da Constituição;

III - quanto ao direito à apropriação do crédito fiscal relativo a mercadorias destinadas ao ativo permanente, observado o disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, dar-se-á, a partir de 1º de janeiro de cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- a) em quarenta e quatro meses, do segundo ano;
- b) em quarenta meses, do terceiro ano;
- c) em trinta e dois meses, do quarto ano;
- d) em vinte e quatro meses, do quinto ano;
- e) em dezesseis meses, do sexto ano;
- f) em oito meses, do sétimo ano.

Parágrafo único. Em relação aos créditos fiscais de que trata o inciso III do **caput** deste artigo, relativos a mercadorias adquiridas em exercícios anteriores, a cada mudança de prazo, a apropriação do crédito passará a ser efetuada à razão do novo prazo estabelecido, na forma a ser disciplinada na lei complementar.

Art. 4º As vedações do art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição não se aplicam ao imposto a que se refere o seu art. 155-A, até o prazo de dois anos contados do início da sua exigência.

Parágrafo único. Durante o prazo de que trata o **caput**, a norma que implique majoração do imposto somente produzirá efeitos depois de decorridos trinta dias de sua publicação.

Art. 5º Lei complementar definirá fonte e montante adicional de recursos a serem destinados ao Fundo de Equalização de Receitas de que trata o art. 159, II, “d”, da Constituição.

§ 1º Do início de sua vigência até o oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, o Fundo de Equalização de Receitas deverá ter seus recursos distribuídos de forma decrescente por critérios vinculados às exportações e de forma crescente para compensar a eventual redução de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda em relação ao imposto a que se refere o art. 155, I I, da Constituição e à substituição deste pelo imposto de que trata o seu art. 155-A.

§ 2º Em relação ao imposto de que trata o art. 155-A da Constituição, não serão consideradas reduções de arrecadação aquelas que sejam passíveis de recomposição, pelo próprio Estado ou Distrito Federal, mediante uso da faculdade prevista no art. 155-A, § 2º, V, da Constituição.

§ 3º No período de que trata o § 1º, os Estados e o Distrito Federal que apresentarem redução da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em valor inferior ao que receberam no primeiro ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, considerando os valores recebidos nos termos do art. 159, II, da Constituição e do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como de eventuais auxílios financeiros prestados pela União para fomento às exportações.

§ 4º Do nono ao décimo quinto ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, os Estados e o Distrito Federal não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em montante inferior ao recebido no oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

§ 5º Não terão direito aos recursos do Fundo de Equalização de Receitas o Distrito Federal e os Estados que não implementarem as medidas decorrentes do cumprimento no disposto o art. 37, XXII, da Constituição, concernentes à emissão eletrônica de documentos fiscais, à escrituração fiscal e contábil, por via de sistema público de escrituração digital, nos prazos definidos na lei complementar de que trata o **caput** deste artigo.

§ 6º O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei complementar de que trata este artigo no prazo até de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda.

§ 7º Até que entre em vigor a lei complementar de que trata este artigo, os recursos do Fundo de Equalização de Receitas serão distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do total.

Art. 6º Até a fixação por lei complementar dos percentuais de destinação a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição, são fixados os seguintes percentuais:

- I - dois inteiros e cinco décimos por cento, em relação ao item 1;
- II - dois inteiros e três décimos por cento, em relação ao item 2.

§ 1º A soma dos percentuais a que se refere o **caput** deste artigo, quando fixados pela lei complementar, não poderá ultrapassar quatro inteiros e oito décimos por cento.

§ 2º O percentual de que trata o inciso II do caput deste artigo deverá ser revisto, caso se verifique que restou inferior ao da razão entre a arrecadação da contribuição social do salário-educação, no último exercício de sua vigência, e o somatório das arrecadações dos impostos de que trata o art. 153, III e IV, da Constituição, das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social (Cofins), para o Programa de Integração Social (PIS) e sobre o lucro líquido (CSLL), da contribuição de que trata o art. 177, § 4º, da Constituição, e da própria contribuição social do salário-educação, hipótese em que deverá ser reajustado, por lei complementar, com vistas a observar o percentual verificado no último exercício de vigência da contribuição social do salário educação.

Art. 7º O percentual da destinação de recursos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, a que se refere o art. 159, II, "c", da Constituição, será aumentado gradativamente até atingir o percentual estabelecido pela presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subseqüentes ao da promulgação desta Emenda:

- I - quatro inteiros e dois décimos por cento, no segundo ano;
- II - quatro inteiros e três décimos por cento, no terceiro ano;
- III - quatro inteiros e quatro décimos por cento, no quarto ano;
- IV - quatro inteiros e cinco décimos por cento, no quinto ano;
- V - quatro inteiros e seis décimos por cento, no sexto ano;
- VI - quatro inteiros e sete décimos por cento, no sétimo ano;
- VII - quatro inteiros e oito décimos por cento, no oitavo ano.

§ 1º Até que seja editada a lei complementar que regulamenta o disposto no art. 161, IV, da Constituição, os recursos a que se refere o **caput** serão aplicados nas seguintes condições:

I - setenta e dois inteiros e nove décimos por cento em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, nos termos da Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989;

II - dezesseis inteiros e dois décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, nos termos da Medida Provisória n.º 2.156-5, de 24 de agosto de 2001;

III - dez inteiros e nove décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, nos termos da Medida Provisória n.º 2.157-5, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O percentual mínimo de que trata o art. 161, IV, "a", da Constituição será reduzido gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subseqüentes ao da promulgação desta Emenda:

- I - oitenta por cento, no segundo ano;
- II - setenta e seis por cento, no terceiro ano;
- III - setenta e dois por cento, no quarto ano;
- IV - sessenta e oito por cento, no quinto ano;
- V - sessenta e quatro por cento, no sexto ano;
- VI - sessenta e dois por cento, no sétimo ano;
- VII - sessenta por cento, no oitavo ano.

§ 3º A destinação mínima às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste dos recursos de que trata o art. 159, II, "c", da Constituição será reduzida gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subseqüentes ao da promulgação desta Emenda:

- I - noventa e nove por cento, no segundo ano;
- II - noventa e oito por cento, no terceiro ano;
- III - noventa e sete por cento, no quarto ano;
- IV - noventa e seis por cento, no quinto ano;
- V - noventa e cinco por cento, no sexto ano.

§ 4º A referência à Região Nordeste nos dispositivos que tratam do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional inclui as áreas abrangidas pela regulamentação do art. 159, I, "c", da Constituição, na redação anterior à presente Emenda .

Art. 8º A contribuição para o salário-educação, de que trata o art. 212, § 5º, da Constituição, será extinta em 1º de janeiro do segundo ano subseqüente ao da promulgação desta Emenda.

Art. 9º Lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária relativa aos impostos de que tratam os arts. 153, III e VIII, e 155-A, da Constituição relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações introduzidas por esta Emenda.

Art. 10. As unidades da Federação que vierem a instituir benefícios ou incentivos fiscais em desacordo com o previsto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição não terão direito, enquanto vigorar o benefício ou incentivo, à transferência de recursos:

I - do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

II - do Fundo de Equalização de Receitas; e

III - do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional para os fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 161, IV, “c”, da Constituição.

Art. 11. Lei definirá reduções gradativas da alíquota da contribuição social de que trata o art. 195, I, da Constituição, a serem efetuadas do segundo ao sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

Parágrafo único. O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei de que trata este artigo no prazo de noventa dias da promulgação desta Emenda.

Art. 12. As alterações introduzidas por esta Emenda produzirão efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação às alterações dos arts. 146, 153, 157, 159, 167, 195, 198, 212 e 239 da Constituição e arts. 60 e 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação à introdução do art. 155-A da Constituição.

§ 1º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 159 que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos até o prazo de que trata o inciso I do **caput** deste artigo.

§ 2º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 155, II, que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos enquanto perdurar a exigência do imposto de que trata o referido dispositivo.

Art. 13. Ficam revogados os seguintes dispositivos constitucionais:

I - a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

a) o § 3º do art. 155;

b) os incisos I e II do art. 157;

c) o § 4º do art. 177;

d) as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I e o inciso IV do art. 195;

e) o § 4º do art. 239;

f) o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

a) o inciso II e os §§ 2º, 4º e 5º do art. 155;

b) o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 14. Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília,

Em 26 de fevereiro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.

Para alcançar esses objetivos, a presente Proposta de Emenda à Constituição introduz uma série de mudanças na estrutura de tributos da União e dos Estados, as quais são descritas a seguir.

No caso da União, propõe-se uma grande simplificação, através da consolidação de tributos com incidências semelhantes. Neste sentido, propõe-se a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes no processo de produção e comercialização de bens e serviços, a saber: a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível).

Tal unificação seria realizada através da criação de um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços – que, nas discussões sobre a reforma tributária vem sendo denominado de imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F) –, consubstanciada na inclusão do inciso VIII e dos parágrafos 6 e 7 no art. 153 da Constituição, bem como pela revogação dos dispositivos constitucionais que instituem a Cofins (art. 195, I, “b” e IV, e § 12 deste artigo), a CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º) e a contribuição para o PIS (modificações no art. 239).

Além da simplificação resultante da redução do número de tributos, esta unificação tem como objetivo reduzir a incidência cumulativa ainda existente no sistema de tributos indiretos do País. Esta redução da cumulatividade resultaria da eliminação de um tributo que impõe às cadeias produtivas um ônus com características semelhante ao da incidência cumulativa, a CIDE-Combustíveis, e da correção de distorções existentes na estrutura da Cofins e da contribuição para o

PIS, as quais, pelo regime atual, têm parte da incidência pelo regime não-cumulativo e parte pelo regime cumulativo.

Vale destacar que, na regulamentação do IVA-F, será possível desonerar completamente os investimentos, através da concessão de crédito integral e imediato para a aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Também será possível assegurar a apropriação de créditos fiscais, atualmente obstados, relativo a bens e serviços que não são diretamente incorporados ao produto final – usualmente chamados de “bens de uso e consumo” –, eliminando assim mais uma importante fonte de cumulatividade remanescente nos tributos indiretos federais.

Como a maior parte da receita do IVA-F provém das extintas contribuições para o PIS e Cofins, que estão sujeitas ao regime de noventena e não à anterioridade, propõe-se que o mesmo grau de restrição atualmente vigente para estas contribuições seja aplicado ao IVA-F, nos termos do art. 62, § 2º e art. 150, § 1º da Constituição.

Outra importante simplificação que está sendo proposta é a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), dois tributos que têm a mesma base: o lucro das empresas. Para tanto propõe-se a revogação da alínea “c” do inciso I do art. 195, da Constituição, sendo que os ajustes decorrentes da incorporação poderão ser feitos através da legislação infra-constitucional que rege o imposto de renda. Faz-se necessário, no entanto, um ajuste nas normas constitucionais relativas ao imposto de renda, de modo a permitir que possam ser cobrados adicionais do IRPJ diferenciados por setor econômico, a exemplo do que hoje já é permitido para a CSLL. Tal ajuste é feito através da inclusão do inciso III no § 2º do art. 153 da Constituição.

Por fim, propõe-se uma importante medida de desoneração da folha de pagamentos dos trabalhadores, mediante a substituição da contribuição social do salário-educação por uma destinação da arrecadação federal. Tal mudança seria feita por meio de alterações nos parágrafos 5º e 6º do art. 212 e no art. 159 da Constituição. O momento de implementação das mudanças nos tributos federais é oportuno para fazer essa substituição, pois permite que, ao se definir a alíquota do IVA-F, seja considerada a necessidade de suprir a receita da contribuição que está sendo suprimida.

Na mesma linha da desoneração da folha de pagamento, no art. 11 da PEC, prevê-se que a lei estabelecerá reduções gradativas da contribuição patronal sobre a folha, nos anos subsequentes a o da reforma, devendo o Poder Executivo encaminhar o respectivo projeto de lei no prazo de até 90 dias da promulgação da Emenda.

Atendendo à preocupação com o controle da carga tributária, está previsto, no art.º 9 da PEC, que lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do IVA-F e do IR, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas.

Ao se simplificar o sistema tributário federal, extinguindo-se várias contribuições, cuja arrecadação passará a ser provida por um novo imposto – o IVA-F -, torna-se necessário definir destinações de receita que restabeleçam o financiamento adequado das atividades às quais estavam vinculados os tributos que foram extintos. A presente proposta prevê a destinação de determinadas porcentagens de uma base ampla de tributos – o imposto de renda (IR), o IVA-F e o imposto sobre produtos industrializados (IPI) – para o financiamento dessas atividades. Tais destinações estão consolidadas no inciso I do art. 159 da Constituição, sendo que todas as porcentagens foram calculadas com base na receita realizada em 2006. As porcentagens das destinações correspondentes às finalidades das extintas contribuição social do salário educação e CIDE-Combustíveis serão fixadas em lei complementar, estabelecendo-se uma regra transitória no art. 6º da PEC, bem como a garantia de que a destinação correspondente à contribuição social do salário educação não resultará em valor inferior à receita desta contribuição no último ano de sua vigência.

Com a introdução dessas novas vinculações à arrecadação dos impostos federais, torna-se também necessário efetuar ajustes no sistema de partilhas das receitas federais com os demais entes da federação. Nesse sentido, foram mantidos inalterados os percentuais previstos para destinação aos diversos fundos de partilha federativa, deduzindo-se da base de cálculo o valor das novas vinculações instituídas. Ou seja, os novos impostos federais passam a arrecadar mais para suprir as fontes das extintas contribuições e, em consequência, as receitas dos impostos destinadas a suprir as finalidades das extintas contribuições são excluídas da base de cálculo das partilhas, mantendo-se a neutralidade no resultado final. Essas partilhas estão consolidadas no art. 159, II, §§ 3º e 4º, da Constituição.

Em função dessa reestruturação, são procedidas também alterações técnicas na vinculação para manutenção e desenvolvimento do ensino, do art. 212 da Constituição, de forma a manter a situação dos recursos destinados para essa finalidade inalterados. Também são propostas, no art. 2º da PEC, alterações no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de modo que a desvinculação de receitas da União (DRU) mantenha, da mesma forma, inalterados os seus efeitos durante o prazo de sua vigência.

As alterações relacionadas à esfera federal estão previstas para entrar em vigor no segundo ano subsequente ao da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição ora apresentada, nos termos disciplinados pelos seus arts. 12, I e 13, I.

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações

a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Para solucionar essa situação, a proposta prevê a inclusão do art. 155-A na Constituição, estabelecendo um novo ICMS em substituição ao atual, que é regido pelo art. 155, II, da Constituição, o qual resta revogado.

A principal alteração no modelo é que o novo ICMS contempla uma competência conjunta para o imposto, sendo mitigada a competência individual de cada Estado para normatização do tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas.

Dada a peculiaridade dessa lei complementar, que vai além da norma geral, fazendo as vezes de lei instituidora do imposto para cada Estado e o Distrito Federal, são propostas, no § 3º do art. 61 da Constituição, regras especiais para a iniciativa dessa norma, que ficará a cargo do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, dos Governadores ou das Assembleias Legislativas, sendo que nessas hipóteses deverão estar representadas todas as Regiões do País. Tal configuração tem o objetivo de prover maior estabilidade à legislação do imposto, que, com isso, estará sujeita a um menor volume de propostas de alteração.

O § 5º do art. 155-A determina que a regulamentação do imposto também será unificada, devendo ser editada, nos termos do § 7º do mesmo artigo, por um órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal. Esse órgão está delineado nos moldes do atual Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz); assim, passaremos a denominá-lo, para efeito de simplificação de sua remissão, de novo Confaz.

Mais uma vez, em função da peculiaridade do modelo proposto, com suas regras nacionais sendo aplicáveis diretamente pelos Estados e julgadas nas respectivas justiças estaduais, prevê-se alteração no art. 105 da Constituição, conferindo-se ao Superior Tribunal de Justiça a competência para o tratamento das divergências entre os Tribunais estaduais na aplicação da lei complementar e da regulamentação do novo ICMS.

O § 1º do art. 155-A, em seu inciso I, define que o imposto será não-cumulativo, cabendo a lei complementar delinear os termos da aplicação dessa não-cumulatividade, sendo que o inciso II já estabelece que não implicarão crédito do imposto as operações e prestações que não forem objeto de gravame do tributo.

Na esteira do ICMS atual, o inciso III do § 1º estabelece para o novo ICMS a incidência sobre as importações. É prevista também a incidência do novo ICMS sobre os serviços não sujeitos ao ISS que sejam prestados conjuntamente com operações e prestações sujeitas ao ICMS, evitando-se fugas de tributação das imposições estaduais e municipais.

Também em consonância com as regras estabelecidas para o atual ICMS, no inciso IV do § 1º, são previstas as seguintes imunidades: para as exportações, com a garantia de manutenção e o aproveitamento do crédito fiscal do imposto; para o ouro, quando negociado como ativo financeiro; e para as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

O § 2º do art. 155-A disciplina o sistema de definição das alíquotas do imposto. No geral, as alíquotas do novo ICMS serão limitadas àquelas definidas pelo Senado Federal, que deverá estabelecer as alíquotas em que serão enquadráveis os bens e serviços, definindo, dentre elas, aquela que será a alíquota padrão do imposto, aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota especial. Caberá ao novo Confaz propor ao Senado Federal o enquadramento de bens e serviços nas alíquotas diferentes da padrão. O Senado aprovará ou rejeitará as proposições, aplicando-se a alíquota padrão para as propostas rejeitadas.

A proposta prevê que a lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações. Essa previsão resguarda um espaço de autonomia para os Estados terem gerência sobre o tamanho de suas receitas, preservando um poder de recomposição de arrecadação que será importante na transição do modelo, evitando a necessidade de se estabelecer as alíquotas pelo topo.

No mesmo sentido, o art. 4º prevê a não aplicação dos princípios da anterioridade e da noventena ao novo ICMS, excepcionalmente nos dois primeiros anos de sua implementação. Tal medida se justifica em função da magnitude das mudanças a serem levadas a efeito, permitindo, de forma excepcional, uma capacidade de reação mais célere dos Entes na hipótese de um declínio abrupto e inesperado de suas receitas. Assegurando-se um período mínimo de não-surpresa aos contribuintes, está previsto um prazo de 30 dias para eventuais alterações de legislação que impliquem majoração do imposto nesse período.

Ainda na linha de estabelecer segurança para os Estados na transição do modelo, é criado um Fundo de Equalização de Receitas (FER), a ser regulamentado por lei complementar, e financiado por uma vinculação de recursos (art. 159, II, "d" da Constituição) que substitui a parcela de 10% do IPI atualmente transferida aos estados proporcionalmente à exportação de produtos industrializados, além de outros recursos definidos na lei complementar. No art. 5º da PEC, estabelece-se que recursos do FER deverão ser utilizados de forma decrescente para a compensação dos Estados pela desoneração das exportações e de forma crescente para a equalização dos efeitos da Reforma Tributária.

O objetivo dessa proposta é permitir que os Estados que ganham com a mudança possam contribuir parcialmente para a compensação dos eventuais perdedores, havendo a garantia de que, em nenhuma hipótese, serão reduzidas as transferências do FER para Estados que tenham perda de receita do ICMS em

decorrência da Reforma. Os Estados que vierem a dar continuidade a políticas de renúncia de receitas no âmbito da guerra fiscal não terão direito aos recursos do FER, nos termos do art. 10 da PEC, sujeitando-se também à interrupção do recebimento e transferência dos recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Atentando para a questão do controle da carga tributária, está previsto, no art.º 9 da PEC, tal como para a transição dos tributos federais, que lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do ICMS, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas.

O § 3º do art. 155-A estabelece que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas.

Na mesma linha de prover o sistema normativo de medidas que permitam a boa aplicação de possíveis modelos a serem definidos em lei complementar para aplicação do princípio do destino no novo ICMS, é proposta a regra a ser inserida no art. 34 da Constituição, prevendo hipótese de intervenção federal na unidade federada que reter parcela do novo ICMS devido a outra unidade da Federação. A inserção de dispositivo no art. 36 da Constituição prevê que a proposição de tal intervenção ficará a cargo do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

O § 4º do art. 155-A determina que as isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos pelo novo Confaz e deverão ser uniformes em todo território nacional, salvo no caso de hipóteses relacionadas aos regimes especiais de micro e pequenas empresas e a regimes aduaneiros especiais, as quais poderão ser definidas em lei complementar. A alteração no § 6º do art. 150 da Constituição estabelece a exceção da edição de tais benefícios fiscais pelo novo Confaz, tornando desnecessária a edição de norma autônoma do Estado para tratar dessa matéria.

O § 6º do art. 155-A define que caberá a lei complementar estabelecer grande parte do arcabouço normativo do novo ICMS, dispondo sobre fatos geradores e contribuintes; base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre; local das operações e prestações; regime de compensação do imposto; garantia do aproveitamento do crédito do imposto; substituição tributária; regimes especiais ou simplificados de tributação; processo administrativo fiscal; competências e o funcionamento do novo Confaz; sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal

e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto e o respectivo processo de apuração dessas infrações.

O § 7º do art. 155-A define que compete ao novo Confaz, além de editar a regulamentação do novo ICMS, autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, a serem definidas em leis estaduais ou distrital; estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais; fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto; estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial; e exercer outras atribuições definidas em lei complementar.

No § 8º do art. 155-A são definidas as sanções que serão aplicáveis aos Estados, ao Distrito Federal e aos agentes públicos desses entes em função do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do novo ICMS.

Nos termos do art. 12, II, da PEC, o novo ICMS somente vigorará a partir de 1 de janeiro do 8º (oitavo) ano subsequente ao da promulgação da Emenda. O art. 3º, I da PEC estabelece que nesse período de transição o atual ICMS terá suas alíquotas interestaduais gradativamente reduzidas, aproximando-se da aplicação da preponderância do princípio do destino que norteará o novo ICMS. Nesse período, poderão ser aplicadas ao atual ICMS, pela via da lei complementar, as regras para a cobrança na origem que serão definitivas no novo ICMS, de forma a evitar problemas de ordem econômica e de evasão fiscal que a aplicação pura e simples das alíquotas pode ensejar.

O art. 3º, III da PEC também estabelece uma gradativa redução do prazo de apropriação dos créditos de ICMS de mercadorias destinadas ao ativo permanente, equacionando o modelo preconizado originalmente na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e alterações, cuja implementação vem sendo adiada sistematicamente.

A proposta prevê, para enfrentamento das desigualdades regionais, a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), de que trata o art. 161, IV da Constituição, que permitirá a coordenação da aplicação dos recursos da Política de Desenvolvimento Regional, introduzindo um importante aprimoramento nas políticas atualmente praticadas. Haverá ampliação do montante de recursos destinados à Política de Desenvolvimento Regional, com a destinação ao FNDR, nos termos do art. 159, II, "c" da Constituição, de montante equivalente a 4,8% da receita de IR e IPI, considerando o modelo de partilha hoje vigente.

Também está prevista uma ampliação do escopo da Política de Desenvolvimento Regional, por meio da possibilidade de aplicação de até 5% dos recursos nas regiões menos desenvolvidas das regiões Sul e Sudeste, garantindo - se assim a ampliação do montante de recursos da PDR para todas as regiões.

A proposta garante também que pelo menos 60% dos recursos do FNDR serão aplicados em financiamentos ao setor produtivo, através dos

instrumentos atualmente existentes, visando a evitar a descontinuidade do modelo já implementado.

Por outro lado, a proposta prevê a criação de novos instrumentos para a alocação dos recursos do FNDR, permitindo que haja aplicação de recursos em investimentos estruturantes, que deverão observar diretrizes estabelecidas pelas superintendências regionais e pelo Ministério da Integração Nacional (art. 161, IV, “b” e § 3º). Complementando o desenho da nova política, a proposta contempla que os recursos do FNDR poderão ser transferidos diretamente para fundos de desenvolvimento estaduais, para alocação em investimentos estruturantes ou apoio ao setor produtivo, permitindo que se busquem sempre as formas mais eficientes para atingir os objetivos de desenvolvimento econômico e social (art. 161, IV, “c” e § 4º).

A nova Política de Desenvolvimento Regional substituirá com grandes vantagens a utilização da guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento. Para evitar mudanças bruscas no modelo atual, propõe-se que sua introdução seja feita de forma gradual, nos termos do art. 7º da PEC.

Também em linha com o objetivo de melhorar o modelo federativo brasileiro, propõe-se, mediante alteração do parágrafo único do art. 158, que o critério de partilha municipal da parcela de ICMS atualmente transferida com base no valor adicionado passe a ser definido por lei complementar. Trata-se de mudança importante introduzida na proposta a partir de demanda de entidades municipalistas de caráter nacional, que encontra fundamento nos grandes desequilíbrios na distribuição dos recursos entre os Municípios, beneficiando desproporcionalmente aqueles onde estão localizadas grandes unidades industriais, em detrimento dos demais.

As demais alterações dizem respeito principalmente a ajustes nas remissões ao texto constitucional decorrentes das mudanças que estão sendo introduzidas pela presente proposta.

Por todos os motivos aduzidos, encaminho proposta de Reforma Tributária que objetiva estimular a atividade econômica e a competitividade do País, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social e o fortalecimento das relações federativas.

Respeitosamente,

Assinado por: Guido Mantega