

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – ProPPEX
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – CPCJ
PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: PRODUÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO**

**Os Princípios Constitucionais no Direito Tributário e o
Imposto sobre Valor Agregado no Ordenamento
Constitucional Brasileiro**

JARBAS GLAVAN PEREIRA

Itajaí
2006

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – ProPPEX
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – CPCJ
PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: PRODUÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO**

**Os Princípios Constitucionais no Direito Tributário e o
Imposto sobre Valor Agregado no Ordenamento
Constitucional Brasileiro** □

JARBAS GLAVAN PEREIRA

Dissertação apresentada como requisito final à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica, do Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica, da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.

Orientador: Professor Doutor Zenildo Bodnar

Itajaí

2006

AGRADECIMENTOS

A Deus, o Grande Criador, por iluminar meus passos durante toda minha existência.

Aos meus pais, pela dedicação em seus ensinamentos conduzindo-nos sempre pelos caminhos mais seguros.

Em especial aos companheiros Marcondes Witt e Vandir Daronco que comigo enfrentaram a tarefa de se deslocar à Itajaí durante os dois anos do curso e meu orientador, pela transmissão de seus conhecimentos com seriedade e profissionalismo, sem os quais não teria êxito esse trabalho.

Aos demais professores e colegas do Programa de Mestrado, pelo grato convívio nessa caminhada.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha família, pelo carinho, afeto, compreensão e apoio constantes para a realização desse projeto.

A todos vocês que tanto me apóiam e estimulam, muito obrigado.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a coordenação do Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica [CPCJ/UNIVALI], a banca examinadora e o orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca deste.

Itajaí, 15 de dezembro de 2006

Jarbas Glavan Pereira
Mestrando

PÁGINA DE APROVAÇÃO

Esta Dissertação foi julgada _____ para obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica e _____, em sua forma final, pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí [CPCJ/UNIVALI].

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias que o Autor considera estratégicas à compreensão do seu trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Estado de Direito

Estado de Direito significa que nenhum indivíduo, presidente ou cidadão comum, está acima da lei. Os governos democráticos exercem a autoridade por meio da lei e estão eles próprios sujeitos aos constrangimentos impostos pela lei.

Imposto

Espécie de Tributo .É a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento. ¹

Imposto sobre valor agregado

Imposto adotado na Comunidade Européia e em países da América Latina, geral e uniforme que, muito embora possua diferenciações nos sistemas tributários dos países, tem como denominador comum a incidência em cada etapa dos processos industriais, produtivos e de comercialização de forma não cumulativa, deduzindo-se do débito fiscal o crédito obtido com o pagamento anterior, dentro do sistema conhecido como “imposto contra imposto”. ²

Processo administrativo tributário

Processo destinado à fixação do alcance das normas tributárias em casos concretos, objetivando a determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, posto à disposição do contribuinte perante a Administração Tributária.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 196.

² MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. p. 49.

Sujeito passivo da obrigação tributária

É o contribuinte, devedor do tributo que a lei determina quando expressa ou identificado através da interpretação do Sistema Tributário.

Supremacia constitucional

Significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos.³

Tributo

Obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos aos desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).⁴

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. p. 47.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. p. 34.

SUMÁRIO

ROL DE CATEGORIAS.....	VI
RESUMO.....	X
ABSTRACT.....	XI
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I	4
O CONHECIMENTO DO DIREITO ANTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	4
1.1 O VOCÁBULO "DIREITO" E AS SUAS DIVERSAS ACEPÇÕES.....	5
1.2 A SOCIEDADE E O DIREITO	10
1.3 ASPECTOS CARACTERÍSTICOS DO DIREITO	16
1.3.1 O Direito como parte do mundo da cultura.....	16
1.3.2 O Direito como ciência normativa.....	18
1.3.3 O Direito é coercível.....	21
1.3.4 O Direito é instrumental.....	23
1.3.5 O Direito e sua concepção dinâmica.....	25
1.4 CONCEITUAÇÃO DO DIREITO.....	26
CAPÍTULO II	29
O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CAMPO GERAL DO DIREITO.....	29
2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO COMO UNIDADE	29
2.2 A DIVISÃO DO DIREITO EM RAMOS AUTÔNOMOS.....	30
CAPÍTULO III	37
O DIREITO TRIBUTÁRIO	37
3.1 O PODER TRIBUTÁRIO	41
3.2 INSTITUTOS TRIBUTÁRIOS.....	44
3.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	44
3.4 NOÇÕES DE TRIBUTO	46
3.4.1 Histórico	48
3.5 FATO GERADOR.....	49
3.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	53
3.7 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	55
3.7.1 Corrente bipartite.....	56
3.7.1 Corrente tripartite.	56
3.7.3 Corrente quinquipartite.....	58

3.7.4 Tributos vinculados e não vinculados.....	59
3.8 OBJETIVOS DOS TRIBUTOS	59
CAPÍTULO IV.....	61
O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	61
4.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO	61
4.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	62
4.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL	63
4.3.1. Regime Tributário na Colônia.....	63
4.3.2. Constituição Imperial.....	66
4.3.3 Constituição Republicana.....	68
4.3.4. Constituição de 1934.....	70
4.3.5 Constituições de 1937 e 1946	71
4.3.6 Constituições de 1967 e 1969	72
4.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA ATUALIDADE	72
CAPÍTULO V.....	76
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: PRESSUPOSTOS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	76
5.1 ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO.....	76
5.2 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NA UNIÃO EUROPÉIA	79
5.3 O IVA COMO FERRAMENTA PARA INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL	86
5.4 O IVA COMO FERRAMENTA PARA A MELHORIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	89
5.4 O IVA NA ATUALIDADE	92
VI - CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	97
REFERÊNCIAS.....	100

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa teve como objetivo principal analisar os pressupostos que a carga tributária geraria, quando aplicada na forma de um Imposto sobre Valor Agregado - IV A, na sociedade. Mais especificamente objetivou-se realizar uma análise acerca do Direito Tributário, como um ramo do Direito, analisar a visão de alguns autores sobre a matéria, no intuito de se construir o marco teórico da pesquisa. Objetivou-se também, realizar uma análise aprofundada sobre o Direito Tributário e suas principais características. Finalmente, pretendeu-se demonstrar os possíveis benefícios da instituição deste tipo de imposto no sistema tributário nacional. Os procedimentos metodológicos utilizados para nortear a presente pesquisa tiveram como base uma pesquisa básica, de modelo exploratório. Para a construção do presente trabalho foi realizado uma extensa pesquisa bibliográfica e documental acerca do tema. Conclui-se a presente pesquisa enfatizando-se que o IV A poderia significar o fim da tributação em cascata, da guerra fiscal, permitindo simplificar legislações e racionalizar o trabalho de fiscalização e controle, com redução de gastos públicos e privados, ampliar o número de contribuintes, desonerar os investimentos, melhorar a inserção do Brasil no mercado internacional. O IVA pode ser um bom instrumento para que a modernização do Sistema Tributário Brasileiro.

ABSTRACT

The present work main objective is to analyze the presuppositions which the tax burden would generate in the society when applied in the form of Tax on Value-Added - TVA. More specifically the objective is to analyze the Tributary Law, as a branch of the Law, and to analyze the vision of some authors over the subject, with the aim of building the theoretical ground of this research. The main also is to accomplish a deep analysis on the Tributary Law and its main characteristics. Finally, the research intended to demonstrate the possible benefits of the application of this kind of tax in the national tributary system. The methodological procedures employed to guide the present research were based on a basic research of a exploratory model. For the construction of the present work, an extensive bibliographical and documental research was carried out on the theme. The present conclusion emphasizes that TVA could mean the end of the bi taxation, fiscal war, allowing to simplify legislations and to rationalize the fiscalization and control with the reduction of public and private expenses, to enlarge the number of taxpayers, to incentive the investments, to improve the Brazil' participation in the international market. TVA can be a good instrument of modernization in the Brazilian Tributary System.

INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho é a investigação da possibilidade do IVA- Imposto sobre o Valor Agregado ser implantado no Brasil, uma vez que este é um imposto instituído em vários países, entre eles os da União Européia e, na América Latina, a Argentina e o Chile, sendo nestes países o principal meio de arrecadação dos Governos. Além disso, objetiva-se demonstrar que o IVA pode substituir vários tributos, diminuir a carga tributária brasileira e melhorar o controle da arrecadação no Brasil.

Este tema é bastante oportuno e atual, vez que no Brasil o Sistema Tributário atualmente é composto de vários tributos, muitos de difícil fiscalização com uma burocracia com toda sorte de leis e normas administrativas o que torna o controle da arrecadação dos tributos, tanto no Estado como nos contribuintes privados custo que se reflete diretamente nos preços e na produção privada. Max Weber citado por Giggins⁵, quando analisa os princípios da burocracia escreve:

A gerência administrativa é uma questão de conhecimento; comandos não podem ser decretados arbitrários, devendo, pelo contrário, seguir regras ferais que possam ser aprendidas, um código de operações mais abstrato que pessoal, tão abstrato e separado da consciência humana que o conhecimento consistirá apenas em se acomodar a seu papel instrumental, se acomodar a dominar ou ser dominado

Além das dificuldades que o governo possui para controlar a arrecadação, a sociedade sente-se frustrada em saber que este grande número de impostos pouco refletem em benefício da nação, ocasionando a descredibilidade no governo, e conseqüentemente induzindo a esta sociedade como um todo a pensar na

⁵ DIGGINS, John Patrick. **Max Weber – A política e o espírito da tragédia**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1999.

racionalização e definição de um sistema tributário não cumulativo e mais simplificado.

A pesquisa tem como objetivo institucional a produção de Dissertação para obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí. Como objetivo geral é aprofundar os conhecimentos sobre a estrutura tributária Brasileira e o IVA, especialmente sob a ótica constitucional, produzindo dissertação de Mestrado.

Para tanto, foram levantadas as seguintes hipóteses: a) O número de tributos influencia na política de controle tributário, sendo diretamente proporcional à quantidade de impostos e o tamanho e complexidade da estrutura de controle fiscal. Se diminuir a quantidade de impostos e simplificar a legislação tributária brasileira, implementando o IVA, a atual estrutura de controle fiscal possibilitaria diminuir o índice de sonegação fiscal no Brasil?; b) Mesmo se necessária uma alteração da estrutura constitucional tributária, a implementação do IVA no Brasil traria mais benefícios do que o custo de tal alteração constitucional?

O tema será tratado em cinco capítulos; inicia-se o Capítulo 1 apresentando-se uma descritiva sobre o vocábulo Direito, a sociedade e o Direito e em seguida analisando-se os aspectos característicos do Direito e sua conceituação.

No Capítulo 2, explana-se sobre a localização didática do Direito Tributário no âmbito geral do Direito.

No Capítulo 3 serão analisados os aspectos do Direito Tributário e seus institutos, conceituando tributo, fato gerador, obrigação tributária e discorrendo sobre a classificação e espécies de tributos.

No Capítulo 4, será tratado sobre o sistema tributário brasileiro. Nesta parte é realizada uma análise aprofundada sobre esse sistema.

No Capítulo 5 é analisado o Imposto sobre Valor Agregado, exemplificadamente como este imposto está instituído na União Européia, e como o IVA poderia ser utilizado como ferramenta para integração internacional e melhoria do Sistema Tributário Brasileiro.

Para que a presente pesquisa científica possa se desenvolver e alcançar os fins propostos, pretende se utilizar o método indutivo que, conforme Cesar Luiz Pasold, é o método que busca “pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral”.⁶ A técnica consistirá na pesquisa bibliográfica, mediante busca em trabalhos publicados em livros e revistas especializadas. O relatório também será apresentado sob o mesmo método.

O presente trabalho de pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentadas, de forma sintética, as conclusões resultantes e a confirmação, ou não, das hipóteses lançadas no projeto de pesquisa científica.

⁶ PASOLD, Cesar Luiz. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. p. 87.

CAPÍTULO I

O CONHECIMENTO DO DIREITO ANTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com o Vicente Ráo ao iniciar sua obra “O Direito e a Vida dos Direitos”, já na introdução, assinala uma circunstância que considera de elevada significação quanto aos diversos ramos do Direito.

Segundo Ráo:

As disciplinas jurídicas, cedendo à pressão das vicissitudes contemporâneas da vida social, se dividem e subdividem em número sempre crescente de ramos e sub-ramos, os quais, por sua vez, padecendo de gigantismo, tendem a se constituir em disciplinas autônomas e distintas. E assim assistimos a uma marcha acelerada, muitas vezes sem compasso nem ritmo, em busca de especializações e sub-especializações, que poderiam ser úteis se ordenadas e ligadas aos princípios gerais, sem quebra da unidade substancial e conceitual do Direito.⁷

A advertência de Vicente Ráo se aplica, também, obviamente, ao Direito Tributário, um dos ramos do Direito. Como parte deste, não pode aquele, embora didaticamente autônomo, ignorar os demais ramos jurídicos, também partes, e nem o Direito como um todo. Na realidade, o Direito se apresenta como uma unidade monolítica, não fracionável, em que a união de todos os seus diversos ramos e sub-ramos forma o uno *universo jure*.

De acordo com Bernardo Ribeiro Moraes, o fracionamento do Direito em ramos, mais de natureza pedagógica do que de índole científica, não deve induzir

⁷ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. São Paulo: Resenha Universitária. 1976, p. 1.

ninguém a perder de vista a sua necessária unidade, o seu todo, mormente o laço comum que interliga os seus diversos ramos.⁸

Assim, para um estudo de qualquer das disciplinas jurídicas, inclusive do Direito Tributário, a visão unitária do Direito apresenta-se essencial e indispensável.

Ademais, como os diferentes ramos do Direito não se situam um ao lado do outro, de forma estática ou estanque, nessa visão unitária do Direito não podemos desprezar o sentido complementar das diversas disciplinas jurídicas, isto é, a visão unitária e sistemática do Direito.

Para analisar-se o Direito Tributário, portanto, mister se faz iniciar apresentando um conceito do todo unitário, do Direito, do qual o Direito Tributário, faz parte, como um de seus ramos.

1.1 O VOCÁBULO "DIREITO" E AS SUAS DIVERSAS ACEPÇÕES

Vejamos, inicialmente, o significado da palavra "Direito". Sabe-se que a pesquisa etimológica dos vocábulos não se encontra nas cogitações de índole jurídica. Conforme já assinalou Giorgio del Vecchio, a definição de Direito *in genere* é uma indagação que transcende a competência de toda ciência jurídica.⁹

Todavia, mesmo assim, torna-se indispensável um amplo conhecimento da palavra "Direito" para quem pretende estudar uma disciplina jurídica.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

⁹ DEL VECCHIO, Giorgio. **Lezioni de Filosofia del Diritto**. Milano: Giuffrè, 1953, p. 2.

O vocábulo "Direito" é relativamente novo como expressão do fenômeno jurídico. O que designamos hoje em dia pela voz Direito, anteriormente era conhecido na língua latina pela palavra *jus-juris*, da raiz *sanscrita ju*, de onde aparece *jungere*, que significa "ligar", "unir", "unir duas ou mais pessoas", ou melhor, o vínculo jurídico entre duas pessoas ou mais. *Jus* tem o significado de Direito, *jus civile* (Direito civil), *jus romanum* (Direito romano), *jus publicum* (Direito público) etc.¹⁰

Na ciência do Direito, o vocábulo examinado (Direito) não é utilizado em seu sentido próprio, mas, sim, apenas em sentido figurado, como metáfora, tal qual nos vem da Idade Média, quando a linguagem popular, nas línguas neo-românicas, passou a empregar a palavra *rectum* (do latim, *rectum*,i: linha reta) e *directum* (do baixo latim, *directus*,-a,-um: Direito, dirigido para diante, que não se volta), com origem no particípio passado do verbo *dirigere*, que contém a idéia de reto, daquilo que está reto, em linha reta, conforme a regra. Etimologicamente, portanto, Direito é vocábulo que contém a idéia daquilo que, está conforme a regra. É Direito aquilo que não se desvia nem de um lado e nem de outro.

Segundo Ráo, em outras palavras, é Direito aquilo que vai reto. Fazer Direito significa não fazer torto. Como a regra jurídica ensina a fazer o bem, a palavra "Direito" passou a significar uma regra de conduta, (norma jurídica) para fazer o bem. Regra jurídica e regra de Direito são sinônimos. A palavra "Direito" é encontrada em diversas línguas, indicando sempre uma norma de conduta humana: "Direito", no Brasil e em Portugal; *derecho*, na Argentina e na Espanha; *droit*, na

¹⁰ GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao estudo de Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

França; *right*, na Inglaterra; *diritto*, na Itália; *recht*, na Alemanha; *regt*, na Holanda etc.¹¹

Na atualidade, a palavra "Direito" admite as metamorfoses de inúmeros outros termos de nosso vocabulário, que possuem diversas acepções. O Direito, assim, é um vocábulo que pode ser empregado em diversos sentidos, dentre os quais destacamos as significações de norma jurídica (Direito-norma), faculdade jurídica (Direito-pretensão), ciência jurídica (Direito-ciência) e ideal jurídico (Direito-justiça).¹²

Pode-se inferir que cada um desses diversos sentidos (norma, pretensão, ciência ou ideal), evidentemente, contém uma idéia específica, própria do Direito, exigindo que seja utilizado, o respectivo vocábulo, com seu significado correto específico.

No primeiro sentido, do Direito como norma jurídica, o vocábulo Direito corresponde ao seu aspecto objetivo. O Direito, aqui, é a norma jurídica considerada em si mesma, como objeto, independentemente dos sujeitos aos quais se dirige. Direito é, assim, o preceito legal, sendo sinônimo de regra ou lei jurídica. *Jus est norma agendi* (o Direito é a norma de agir, de comportamento). Este brocardo jurídico esclarece que o Direito, objetivamente considerado, visa a disciplinar a convivência dos homens em sociedade, sendo um conjunto de normas jurídicas que prevê e propõe soluções para eventuais litígios.

É nesse sentido, de Direito-norma, que ouvimos dizer: o nosso Direito admite o divórcio; o juiz aplicou o Direito; o Estado estatui o Direito; Direito civil brasileiro;

¹¹ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. São Paulo: Resenha Universitária, 1976.

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002

Direito penal; Direito alemão etc. Direito, portanto, no sentido objetivo, é norma de comportamento humano prestigiada pela força coercitiva do Estado. O Direito Tributário, levando-se em conta o mesmo sentido, é norma jurídica relacionada à exigência de tributos. Direito, assim, é o conjunto de normas diretivas da conduta humana, munidas da proteção-coação do Estado, abrangendo o conjunto de regras jurídicas em vigor num país: legislação civil, comercial, penal, tributária etc. É o Direito positivo, Direito posto ou "estabelecido" pelo Estado.

A palavra "Direito" representa, num segundo sentido, de Direito faculdade, a faculdade que a norma jurídica confere às pessoas. O Direito, aqui, é considerado no seu aspecto subjetivo, tendo em vista os sujeitos a que se dirige. Direito, assim, é uma faculdade (poder, pretensão, prerrogativa) reconhecida pela norma jurídica a determinado sujeito. *Jus est facultas agendi* (o Direito é a faculdade que tem a pessoa de agir ou deixar de agir, de conformidade com a norma jurídica). Compete à norma jurídica ordenar as faculdades humanas, sendo certo que o uso de tais faculdades será lícito ou ilícito, conforme a norma permitir ou proibir. De se notar, por importante, que as faculdades humanas são qualidades próprias do ser humano que independem da norma jurídica (as normas jurídicas apenas ordenam tais faculdades). Assim, o Direito subjetivo é sempre uma permissão que tem a pessoa de agir conforme o Direito objetivo. Pontes de Miranda salienta ser Direito subjetivo "todo o Direito de que a regra objetiva dota os sujeitos de Direito, conferindo-lhes projeção própria e atuação voluntária ou não".¹³

¹³ PONTES de MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 128.

Em tal sentido pode-se concluir: o indivíduo defendeu o seu Direito; tenho o Direito de votar; reclamei o meu Direito; tenho Direito ao crédito; tenho meus Direitos de propriedade etc. O Direito Tributário, como Direito subjetivo, é representado pela faculdade que tem o contribuinte de agir ou de não agir dentro dos limites da lei tributária. É nesse sentido que se afirma que o Estado tem o Direito de exigir tributos.

Num outro sentido - de Direito-Ciência -, a palavra "Direito" indica um ramo de conhecimento ligado às ciências sociais, mais especificamente, à ciência do Direito.

Assim, podemos dizer que o professor ensina o Direito; estou estudando a ciência do Direito; ingressei na Faculdade de Direito etc. O Direito Tributário, como ciência, é representado pelo ramo da ciência do Direito que estuda o conjunto sistemático de princípios e normas jurídicas ligado à tributação.

Por fim, levando-se em conta o Direito ideal jurídico, vemos que o vocábulo "Direito" pode ser empregado no seu sentido axiológico, como um Direito justo. Neste sentido ouvimos dizer que: "O Estado deve realizar o Direito ou que uma lei aprovada se afasta do Direito. O Direito Tributário deve fazer com que cada pessoa contribua para os cofres públicos com respeito à sua capacidade econômica e ao princípio da igualdade tributária."¹⁴

Conhecidos os principais sentidos do vocábulo "Direito", cabe agora procurar o seu conceito. Buscar uma definição científica do Direito. Segundo Bernardo Ribeiro

¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 7.

de Moraes, esse conhecimento é óbvio, não pode ser alcançado a partir da teologia (um prolongamento da vontade divina, conforme era antigamente visto o Direito); nem a partir do empirismo (uma explicação comum do Direito não é própria do conhecimento científico); e nem de um estudo de determinadas normas jurídicas (teríamos, apenas, um sistema jurídico para uma dada sociedade e por um determinado período).¹⁵

Para o mesmo autor a conceituação do que seja Direito deve ir mais além do elemento Direito positivo, assim entendido o conjunto de normas jurídicas que regula a conduta humana em determinado território. Torna-se necessário, no conhecimento do Direito, ir mais longe, verificando o que lhe justifica a existência e a razão de sua especificidade.

1.2 A SOCIEDADE E O DIREITO

Ao conceituar o Direito mister se faz partir de sua idéia, como elemento inseparável da sociedade humana.

O Direito, sem a menor dúvida, é fruto de convivência humana. Não é ele um fenômeno da natureza, mas, sim, um fenômeno da sociedade humana. Coisas e animais podem ser contemplados pelo Direito, mas apenas como objetos, pois o Direito não estabelece regras sobre a conduta dos animais ou das coisas. Estes não se relacionam em termos de Direito. O habitat próprio do Direito é a sociedade humana, sendo indispensável sua observância para que as pessoas alcancem uma

¹⁵ LIMA, Hermes. **Introdução ao Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

convivência pacífica e ordenada. A origem do Direito é encontrada na própria natureza do homem, havido como ser social, conforme já assinalou Vicente Ráo.¹⁶

O homem, ensina experiência milenar, é um animal gregário e um animal racional. O homem é um ser gregário por natureza, é um ser eminentemente social.

O homem, afirma Leonardo Van Acker citado na obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, é "essencialmente coexistência", pois não vive apenas, mas coexiste, isto é, vive sempre em companhia de outros homens.

Como ser gregário, o homem vive em conjunto com os demais. Necessita ele, pela própria natureza, da vida em sociedade, esta fundada num recíproco interesse de cooperação e numa necessidade mútua de defesa e assistência. Daí ser, a sociedade humana, o ambiente natural do homem.¹⁷

Em outras palavras, o estado natural do ser humano é viver em sociedade. Sem a menor dúvida, a natureza faz do homem um "ser político", que não pode viver fora da sociedade, conforme proclama a doutrina aristotélica. Segundo Hugo Grotius citado por Vicente Ráo, o homem é dotado de um *appetitus societatis*, que lhe dá uma vocação inata para a vida social. Daí afirmar-se ser o homem um animal gregário, que vive em coletividade.

Para Bernardo Moraes:

É de notar que a vida gregária não basta para caracterizar a sociedade humana. Outros seres animais, da mesma forma, vivem em gregariedade

¹⁶ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. São Paulo: Resenha Universitária, 1976.

¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002

instintiva, até organizada, conforme é o caso das formigas ou das abelhas. Todavia, tais seres não chegam a formar uma sociedade humana, pois esta não pressupõe apenas a simples agregação ou união dos seres. Exige mais, a existência de dois ou mais seres humanos e regras de conduta para estes.

O homem, além de ser gregário, é também um ser racional dotado de inteligência (*homo sapiens*). Como ser racional, o homem deseja viver em sociedade, por entender e ter a certeza de que somente com o convívio humano é que ele poderá ter condições para aperfeiçoar-se e atingir determinados fins.

Lembra Antônio Chaves, "os homens não se amontoam nas cidades, como pinhões num saco".¹⁸ Como seres gregários e racionais, os homens não vivem em grupo apenas em virtude do instinto, mas, sim, em razão de uma deliberação racional e livre. É por livre vontade que o homem vive em comunhão com os seus semelhantes, integrando a sociedade de que faz parte.

Nesta há uma cooperação consciente e livre dos homens que a compõem. Sociedade humana não é uma sociedade de seres vivos, mas uma sociedade de homens, o que equivale a uma convivência de seres inteligentes e livres, numa cooperação com a idéia de progresso. Pode-se afirmar que o homem vive e convive em sociedade, com os seus semelhantes, a fim de alcançar conscientemente um fim, que é o bem comum (*bonum commune*) de todos.

Pode-se inferir então que a sociedade humana é fruto da natureza gregária e racional do homem.

¹⁸ CHAVES, Antônio. **Lições de Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 5.

Gofredo Telles Júnior, sintetizando essa idéia de sociedade humana, afirma que esta "é natureza e é contrato". Em suas palavras: é natureza, porque "é da estrutura humana a inclinação para a vida social; mas é, também, contrato, porque é da vontade humana o viver em sociedade".¹⁹

O fundamental na sociedade humana é a razão, como guia da convivência humana, apoiada na vontade livre e criadora dos indivíduos.

Assim, predisposto por natureza e dirigido por sua vontade, o homem vive com os seus semelhantes em sociedade humana, sendo de essência dessa sociedade, à evidência, a busca do bem comum.

Esta vida em comum, ditada pela conveniência, implica na obediência de determinadas regras de conduta por parte dos homens que vivem e convivem em sociedade. Como os interesses das pessoas criam complexas relações, torna-se imprescindível a adoção, por todos os indivíduos, de certas regras, disciplinadoras dessa convivência social. Despontam, então, nessa sociedade humana, inúmeras normas de conduta, impulsionadas por diversas forças criadoras (a moral, a religião, as convenções sociais etc., inclusive o Direito), cada qual procurando implantar os valores que lhe são específicos (respectivamente, o bem individual, Deus, a etiqueta social e o valor do justo). Essas normas de conduta humana são regras que somente o homem pode criar, uma vez que somente ele possui a graça divina da razão.

¹⁹ TELLES JUNIOR, Gofredo. **A criação do Direito**. São Paulo: edição do autor, 1953, v. 2, p. 555.

Não se pode deixar de citar Bernardo Moraes quando diz que:

Portanto, para a consecução do bem comum na sociedade humana, junto com as demais normas sociais, há de imperar o Direito, considerado este, *prima facie*, como um conjunto de condições existenciais da própria sociedade. Em verdade, não existe norma de Direito sem um juízo de valoração ou sem finalidade. Eis a sociedade humana e, com ela, o Direito.²⁰

Pode-se verificar assim, que de acordo com o que apresentam os autores até aqui pesquisados, não existe e nem jamais existiu sociedade sem o Direito.

Bernardo Ribeiro de Moraes faz uma menção interessante:

Segundo assertiva dos romanos, há uma ligação necessária e constante entre Direito e sociedade: onde existe sociedade, aí existirá Direito (*ubi societas. ibi jus*) e, reciprocamente, onde existe Direito, aí existirá sociedade (*ubi jus, ibi societas*). Não se concebe sociedade humana sem Direito e nem Direito sem sociedade humana. Homero, na Odisséia (Livro IX, vs. 84-87), consagra que inumano seria viver sem ser em sociedade, sem lei, sem assembléias e sem conselhos. Eis um dogma fundamental que não pode ser esquecido.

Não se pode negar então, que o Direito é fruto da vida social humana. O caráter de sociedade é essencial ao Direito. Onde encontramos sociedade humana constatamos sempre a existência de um conjunto de normas jurídicas, destinadas a disciplinar a conduta dos homens.

Podemos lembrar, aqui, a lição sempre oportuna de Cáo Mário da Silva Pereira, quando afirma:

Em todo tempo, e tão longe quanto o investigador mergulhe no passado, onde quer que homens coexistam, seja na célula menor que é o organismo

²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 11.

familiar, seja na unidade tribal, seja na entidade estatal, ainda que em estágio rudimentar, encontram sempre presente o fenômeno jurídico.²¹

O Direito, sem dúvida, é imprescindível a toda sociedade. Se o Direito desaparecer, segundo Jácomo Ramirez Sanchez, "a humanidade duraria somente o tempo necessário para sua própria destruição."²²

Assim, em relação ao binômio sociedade-Direito pode-se agora, fixar algumas premissas básicas, fundamentais, que deve se ter como pontos de partida.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes são elas:

- a) tanto a sociedade humana como o Direito resultam da natureza do próprio homem, havido como ser social (gregário) e racional (dotado de querer);
- b) sociedade humana e Direito são realidades que se complementam, pressupondo-se reciprocamente. O Direito, sendo o resultado de um fenômeno social, não pode fazer abstração da sociedade humana, estruturada por um complexo de condutas humanas. A coexistência Direito-sociedade, ministra Orlando Gomes, "é necessária, se não se quer reduzir o Direito a formalismo oco";²³
- c) o Direito existe na sociedade humana, necessariamente, mas não é ele o único sistema normativo de conduta que se encontra nessa sociedade. Existem outras normas, ditadas pela moral, pela religião, pelos costumes etc.;
- d) o Direito destina-se a permitir a vida em sociedade. A partir do momento em que o homem passa a viver ao lado de outros, surge a imperiosa necessidade da existência de regras jurídicas, assegurando a ordem coletiva e o bem comum de

²¹ PEREIRA, Cáo Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 3.

²² SÁNCHEZ, Jácomo Ramirez. **Introducción al estudio del derecho y nociones de derecho civil**. 2. ed. Cidade do México: Textos Universitários Unam, 1977, p. 19.

²³ GOMES, Orlando. **Curso de Direito Civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 21.

todos. O Direito envolve um sistema de regulamentação de condutas interindividuais, que somente se compreende na vida em sociedade. Em verdade, o Direito equaciona a vida social atribuindo aos seres humanos uma reciprocidade de poderes e de deveres.

Fica patente, portanto, que, na sua origem o Direito não pode fazer abstração da sociedade humana cuja essência acha-se ligada à idéia de uma convivência humana ordenada. O Direito pressupõe, necessariamente, a existência do ser humano, dentro da coexistência social, e de sua atividade, que se exterioriza através de suas relações com os seus semelhantes ou de sua ação sobre os bens. O limite do Direito de cada um é o Direito dos outros e todos estes Direitos são respeitados, por força dos deveres, que lhes correspondem.

1.3 ASPECTOS CARACTERÍSTICOS DO DIREITO

Examinados a origem e o habitat do Direito, de acordo com a visão de autores sobre o tema, passa-se agora a buscar os traços característicos que apontam sua especificidade.

1.3.1 O Direito como parte do mundo da cultura

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, o Direito pertence ao mundo da cultura, onde encontra-se aquilo que é construído pelo homem. Não pertence, o Direito, ao mundo da natureza (onde se encontra aquilo que nos é oferecido pela própria natureza - objetos naturais; físicos e psíquicos), que abrange o mundo do

ser, aquilo que é. O Direito é uma criação cultural, obra da razão humana, que se encontra no mundo do "dever-ser".

O mundo da natureza, povoado de objetos naturais (vegetais, minerais e animais), contrapõe-se ao mundo jurídico, formado por objetos culturais. O mundo da natureza pode existir sem a participação do homem; o mundo do Direito, essencialmente cultural, é pura construção do espírito humano.²⁴

Para esse mesmo autor, no mundo da cultura (onde estão a moral, a religião, a estética, a lógica, o Direito etc.), existe sempre referência a valores, sendo os fenômenos jurídicos presididos pelas leis criadas pelo homem, prevendo hipóteses (antecedentes) e conseqüências respectivas (conseqüentes). Não podem vingar, nesta área, leis naturais de ordem explicativa, em que predomina a regra da causa e efeito. As ciências naturais são explicativas, enquanto que as ciências culturais são compreensivas. Cultura é o "dado ao qual o homem acrescentou a marca de sua personalidade, transformando-o em construído".²⁵

O Direito, sendo um bem cultural, é representado por normas jurídicas que são formalizadas através de dois elementos: um suporte (ponto de apoio ou meio de realização axiológica), representado pelo juízo lógico que estrutura a norma jurídica; e um significado (expressão particular de um ou mais valores), representado pela expressão de valor.

²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

²⁵ Id. p. 14.

A norma jurídica, afirma Miguel Reale, "não é simples entidade lógico-formal, suscetível de ser concebida com total abstração de seu conteúdo de natureza axiológica".²⁶

A norma jurídica, como se nota, tem sempre um valor, uma finalidade. O Direito, como obra de cultura, tem ínsito o propósito de realizar um valor, referindo-se aos valores de "justiça", de "segurança", ou de "bem comum".

1.3.2 O Direito como ciência normativa

De acordo com Machado Netto, além de cultural, o Direito é também normativo, manifestando-se como um conjunto de normas de comportamento, de normas de dever ser. A função do Direito não consiste em dizer o que é, mas, sim, em dizer o que deve ser. O Direito se manifesta por um conjunto de normas jurídicas, constituídas por regras criadas pelo homem, prevendo "hipóteses" (um antecedente) e as respectivas "conseqüências" (um conseqüente).²⁷

A norma jurídica apresenta-se, assim, com dois elementos essenciais: um "antecedente", que é o fato, o dado empírico, denominado "pressuposto de fato" ou "hipótese de incidência"; e um "conseqüente", que é o esquema conceitual de conduta, a "norma" ou "conseqüência jurídica". Uma vez concretizado o pressuposto de fato (antecedente), a conseqüência jurídica (conseqüente) será infalível, pois cabe ao Direito dizer o que deve ser (dever-ser).

²⁶ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1957, p. 225.

²⁷ NETTO, A. L. Machado. **Uma introdução à ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 176.

Podemos aqui citar o conceito de Direito em Kelsen²⁸:

“O Direito é uma ordem da conduta humana. Uma ‘ordem’ é um sistema de regras. O Direito não é, como às vezes se diz, uma regra. É um conjunto de regras que possui o tipo de unidade que entendemos por Sistema. É impossível conhecermos a natureza do Direito se restringirmos nossa atenção a uma regra isolada.”

Diante dessa especificidade do Direito algumas ponderações merecem ser assinaladas, por serem essenciais ao raciocínio jurídico. São elas:

a) como construção do homem, feita através de normas ditadas com a máxima liberdade, o Direito deve ser encontrado na própria norma jurídica e não no "mundo natural". Sem dúvida, a ordem jurídica é artificial, expressando um dever-ser condicionado por um pressuposto de fato que poderá concretizar-se ou não. Não fica, desse modo, a ordem jurídica, confinada ao real. A idéia de pessoa, por exemplo, para o Direito encontra-se no mundo do dever-ser (mundo jurídico) e não no mundo de ser (mundo da natureza). Pessoa, para o Direito, é todo ser capaz de Direitos e obrigações, não se apresentando como tal o escravo, embora ser humano (o escravo é incapaz para ter Direitos). O que a norma jurídica estatui como dever-ser, em verdade não tem que acontecer inevitavelmente no mundo dos fatos (o previsto pela norma jurídica pode não se realizar). Se o previsto pela norma jurídica tivesse que ocorrer fatalmente, em verdade perderia ela o seu caráter de dever-ser para transformar-se em uma lei da natureza, sem caráter normativo algum.

Lembra A. L. Machado Neto, neste particular, que normas nas sociedades animais "seriam um contra-senso tão grande como atribuí-las ao mundo físico e

²⁸ KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 11.

formular, em termos de dever-ser, a lei da atração universal, propondo uma sanção para os corpos celestes que não se comportassem como devido";²⁹

b) o Direito exige forma predeterminada e certa. A predeterminação formal é ínsita no Direito, visto que não se compreende uma norma de dever-ser sem um mínimo de legislação escrita, de certeza, de tipificação de conduta. A norma jurídica, escrita, representa a expressão máxima dessa exigência do Direito. A modalidade dessa legislação escrita varia de acordo com o tipo de organização do Estado e o modo de sua elaboração. Assim, a sociedade humana possui preceitos impostos pelo poder estatal (Constituição, lei, decreto-lei, decreto, portaria, resolução, decisão judicial) ou pelos grupos menores (convenções coletivas, deliberações de assembleias), ou, ainda, pela livre manifestação da vontade (contratos, convenções). Mesmo nos países onde vigora o Direito costumeiro, como na Inglaterra, a norma consuetudinária reveste-se de categoria formal;

c) uma vez concretizada a hipótese legal (o pressuposto de fato contido na norma, o antecedente), a incidência da norma jurídica é incondicional.

Conforme leciona Pontes de Miranda, Direito: "É processo de adaptação social, que consiste em se estabelecerem regras de conduta, cuja incidência é independente da adesão daqueles a que a incidência da regra possa interessar. A incondicionalidade da incidência é que o concretiza."³⁰

A norma jurídica incide porque a lei e as demais regras jurídicas foram concebidas para tal (não é, portanto, a lei que ordena a incidência da norma).

Para dar força a tal raciocínio, Miguel Reale assemelha o Direito ao rei Midas:

²⁹ Id. p. 176.

³⁰ PONTES de MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 31.

Se na lenda grega esse monarca convertia em ouro tudo aquilo em que tocava, aniquilando-se na sua própria riqueza, o Direito, não por castigo, mas por destinação ética, converte em jurídico tudo aquilo em que toca, para dar-lhe condições de realizabilidade garantida, em harmonia com os demais valores sociais.³¹

d) sendo norma de dever-ser, a norma jurídica apresenta-se dogmática. Deve ela ser recebida como dogma, como algo que não deve e nem pode ser discutido. Nenhuma crítica à norma, portanto, poderá interferir no Direito posto. Não é sem razão que Theodor Sternberg compara a missão do jurista com a do teólogo, dizendo que ambos devem aceitar os dogmas em vigor. Assim, as considerações pessoais sobre a norma são irrelevantes para o Direito. Ao homem não compete julgar a norma jurídica, o Direito posto, mas apenas aplicá-lo e respeitá-lo. O Direito existente, portanto, é dogmático enquanto vigente, sendo certo que o mesmo pode ser alterado e até revogado, desde que pelos caminhos competentes. Todavia, enquanto Direito posto, esse Direito não deve ser discutido, mas apenas aplicado e obedecido.

1.3.3 O Direito é coercível

Na garantia de sua atuação o Direito objetivo é coercível. Segundo Cretella Junior, quando o Direito concretiza-se em normas positivas ele adquire força coercitiva, isto é, a possibilidade de coação no caso de desrespeito à norma.³²

As normas jurídicas são regras de conduta humana munidas de proteção-coerção estatal. Para a eficácia do Direito há a necessidade de se recorrer à força, à coerção. Esta é que garante o cumprimento da norma jurídica. Quando a lei não é

³¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 22.

³² CRETILLA JÚNIOR, José. **Introdução ao estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

espontaneamente cumprida, impõe-se a aplicação de certas conseqüências, que podem consistir no cumprimento de norma jurídica infringida ou na aplicação, também coercitiva, de uma sanção correspondente ao valor do Direito cuja reintegração se tornou impossível.

Assim, o titular de um Direito tem sempre a possibilidade de invocar a proteção-coerção do Poder Público, a fim de tornar esse Direito efetivo ou, caso impossível, provocar a reparação do respectivo dano. O Direito, portanto, para garantia de sua atuação, é coercível, isto é, contém a possibilidade de uma execução forçada. Tal coercibilidade, sem dúvida alguma, liga-se ao dever-ser da norma jurídica. Esta coercibilidade traduz a possibilidade jurídica da coação, existindo ela *in potentia* na norma jurídica.³³

Deve-se observar que a coerção, em si, não é uma característica essencial do Direito. Sem ela o Direito existe, embora a coercibilidade seja necessária para que a norma jurídica seja respeitada e cumprida. Quantos impostos deixariam de ser pagos se não houvesse a ameaça da sanção para torná-los efetivos?

Em tese, Segundo Bernardo Moraes, a coercibilidade poderia não ser necessária, diante de uma sociedade constituída por homens bons, vivendo espontaneamente em paz e fraternidade com os seus semelhantes, sem estar "corrompido" pela civilização. Nesse futuro longínquo a espada deixará de ser símbolo da justiça.

³³ Id.

Assim, não é a coerção que caracteriza o Direito, mas, sim, a coercibilidade, isto é, a possibilidade de se recorrer, quando necessário, até a coerção. Enquanto que as diversas normas de conduta humana (da religião, da moral) deixam à consciência de cada pessoa a incumbência de sua realização, a norma jurídica (o Direito) se apresenta como uma norma de conduta coativamente equipada, acompanhada sempre da possibilidade da utilização da força coercitiva do Estado.

Pode-se dizer que esse elemento, a coercibilidade é que permite a distinção entre a norma jurídica (dotada de coercibilidade) e as normas morais ou religiosas (não dotadas de coercibilidade). É importante, no Direito, para garantia de sua atuação, essa possibilidade ao recurso da coerção (proteção) do Estado. Sem esse elemento a vida do Direito pereceria e, com ela, a própria sociedade. Predominaria o arbítrio do mais forte sobre o mais fraco.³⁴

1.3.4 O Direito é instrumental

Segundo Gomes de Sousa, Na sua finalidade o Direito objetivo é meramente instrumental. A norma jurídica constitui mero instrumento para ordenar comportamentos humanos, pois o Direito tem por finalidade obter, por meio da coexistência social harmonicamente organizada, o aperfeiçoamento da coletividade mediante o aperfeiçoamento de indivíduo.³⁵

O Direito, assim, não tem um fim em si mesmo. A finalidade da norma jurídica não é "jurídica". Como instrumento, ou meio, a norma jurídica apenas traça a regra a ser obedecida para que determinados objetivos (comportamentos) possam ser

³⁴ Ibid.

³⁵ SOUSA, Rubens Gomes. **As modernas tendências do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

atingidos. Como se vê, o objetivo da norma jurídica é ditado por considerações de outra ordem ou natureza, diferentes da jurídica, sejam elas morais, políticas, sociais, econômicas etc. Assim, o Direito se apresenta como um instrumento de ação social colocado nas mãos do Estado, que o utiliza para alcançar certos objetivos, que nada têm a ver com o Direito.

A norma jurídica que define a compra e venda, por exemplo, é mero instrumento para que se obtenha a aquisição da propriedade. A lei tributária que institui um imposto é mero instrumento para carrear dinheiro aos cofres públicos. O Direito é, assim, uma arma nas mãos do legislador, que a pode utilizar em direções diversas e com variados propósitos (obter a paz, a segurança, a justiça etc.).

Sendo o Direito um instrumento para alcançar determinados fins, pode-se inferir que a lei tributária constitui também um instrumento para o Estado alcançar determinados objetivos, sejam de natureza fiscal (imposto com fins arrecadatórios) ou de natureza extrafiscal (imposto com fins diferentes do arrecadatório, em que se levam em conta os efeitos dos tributos no meio econômico e social).

Examinando os impostos de natureza extrafiscal Angelo Angelopoulos citado por Bernardo Ribeiro de Moraes agrupa quatro funções dos mesmos, a saber:

1º) função financeira, consistente na transferência, para a economia pública, do poder de compra da economia privada; 2º) função econômica, pela qual o imposto deve contribuir para a ativação das forças econômicas inativas; 3º) função sócio-política, decorrente de sua repercussão visando a atenuar as grandes desigualdades de renda e fortuna; e 4.º) função monetária, pela qual, com a absorção de excedentes, em poder de contribuintes, atua como regularizador da conjuntura, no combate à inflação.³⁶

³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 21.

Segundo o autor, a norma jurídica cujo conteúdo de finalidade fosse exclusivamente jurídico seria até contra-senso. Seria tal norma jurídica inócua, pois não regularia nenhum comportamento humano.

Defendendo o caráter instrumental do Direito, Rubens Gomes de Sousa afirma, categoricamente, ser muito construtivo "considerarmos as normas jurídicas como instrumentos de ação do que como limitações ou restrições às faculdades de agir", pois limitações ou restrições "só se justificam para orientar a ação, não para constrangê-la ou cerceá-la".³⁷

1.3.5 O Direito e sua concepção dinâmica

Por fim, pode-se mencionar que o Direito, com as características apontadas de acordo com Vicente Ráo, não possui uma concepção estática. Ao contrário, o Direito se apresenta dinâmico, tanto no tempo como no espaço. Em sua dimensão espacial, o Direito é relativo, variando de sociedade para sociedade, de Estado para Estado. O Direito vigente no Brasil não é necessariamente o mesmo do vigente nos Estados Unidos ou na Inglaterra. Por outro lado, em sua dimensão temporal o Direito também se altera com o tempo e o mudar dos ambientes sociais, permanecendo inalterável somente enquanto permaneçam as conjunturas que o criaram. O Direito brasileiro de hoje é diferente do Direito brasileiro da época do Império.

Assim, embora na sua essência o Direito seja um único, um só (sentido global das normas jurídica de conduta humana), pode-se afirmar inexistir um ordenamento

³⁷ SOUSA, Rubens Gomes. **As Modernas Tendências do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

jurídico universal único, que sirva para todas as sociedades humanas para todas as épocas e para todos os países. Cada povo se apresenta com o seu Direito positivo, seu Direito vigente, estruturado para determinado momento e para certo meio social.³⁸

1.4 CONCEITUAÇÃO DO DIREITO

Segundo Paulino Jacques já diziam os romanos que *“omnis definitio periculosa est; parum est enim, ut non subverti posset”* (toda definição é perigosa; porque pouco existe que não possa ser impugnado). O Direito, como uma das ciências sociais, enquanto definição, não pode deixar de participar de tal característica. Daí encontrar-se muitas definições de Direito, aceitas e exaltadas por uns e repudiadas e combatidas por outros.³⁹

Assim, observando os escritos de Paulino Jacques, pode-se inferir que filósofos e juristas ainda não chegaram a um acordo quanto à definição do Direito. Certos autores procuram definir o Direito de forma teleológica, fixando a sua finalidade no bojo de seus conceitos (alcançar o bem comum, realizar a justiça, manter a ordem pública, garantir a liberdade individual, permitir a evolução da sociedade etc.), fato que aumenta, ainda mais, a área polêmica das conceituações.

³⁸ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. São Paulo: Resenha Universitária, 1976.

³⁹ JACQUES, Paulino. **Curso de introdução ao estudo do Direito**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

Como se trata de definição de Direito, pode-se tomar, dentre as inúmeras definições, três que bastam para o objetivo do presente trabalho, que é o de conhecer o Direito para o estudo de uma de suas partes, que é o Direito Tributário.

A primeira definição chamada à colação é a de Vicente Ráo. Partindo, como fez Jhering e Pedro Lessa, da própria natureza humana (e não da sociedade ou do Estado), afirma ser o Direito:

Um sistema de disciplina social fundado na natureza humana, que, estabelecendo, nas relações entre os homens, uma proporção de reciprocidade nos poderes e nos deveres que lhes atribui, regula as condições existenciais e evolucionais dos indivíduos e dos grupos sociais e, em consequência, da sociedade, mediante normas coercitivamente impostas pelo poder público.⁴⁰

Tal conceito parte da experiência, atendo-se aos fatos, às realidades alcançando a organização social, fazendo alusão à natureza e à finalidade do Direito.

A outra conceituação a qual remete-se neste momento é a de Miguel Reale, o qual, dando valor à forma ordenatória e à condição do Direito afirma ser este: "a vinculação bilateral-atributiva da conduta humana para a realização ordenada dos valores de convivência".⁴¹

Desejando oferecer uma idéia mais abrangente do Direito, formal e descritiva, Wilson de Souza Campos Batalha assim conceitua o Direito:

⁴⁰ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. 2. ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1976, p. 19.

⁴¹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1969, p. 617.

Direito é o conjunto de comandos heterônomos disciplinando a vida exterior e relacional dos homens, bilaterais, imperativo-atributivos, dotados de validade, eficácia e coercibilidade, que têm o sentido de realizar os valores de justiça, segurança e bem comum, em uma sociedade organizada.⁴²

Eis o conceito de Direito, que para muitos autores pode ser considerado como o conjunto sistemático de princípios e normas que regulam a conduta humana em determinado momento histórico e em certa sociedade, havendo a tutela do Estado.

Assim, com a noção genérica do Direito, em seu aspecto objetivo, passa-se a abordar os estudos de um de seus ramos, que é o Direito Tributário.

⁴² BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Introdução ao estudo do Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 27.

CAPÍTULO II

O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CAMPO GERAL DO DIREITO

2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO COMO UNIDADE

Em princípio, como visto anteriormente, o Direito é um todo unitário. O ordenamento jurídico de cada país é concebido com certa unidade, proclamada pelo dogma *uno universo jure*. O que existe, portanto, na ordem jurídica, De acordo com Caio Mário da Silva Pereira é um conhecimento unificado sobre uma realidade cultural.

Entre as diversas partes da ciência jurídica não existem diferenças profundas e radicais, pois todas elas tendem para um ponto central unitário. Conforme já assinalou Caio Mário da Silva Pereira, o Direito constitui "uma unidade conceitual no plano filosófico, uma unidade orgânica no plano científico, uma unidade teleológica no plano social".⁴³

Essa unidade representada pelo Direito, portanto, não é fracionada nem fracionável. Ao contrário, essa unidade é incindível, ou, utilizando a expressão de Dino Jarach, é "uma unidade impossível de ser prescindida".⁴⁴

Em conseqüência, como salienta Antônio Braz Teixeira, a existência de um ramo do Direito "inteiramente independente, auto-suficiente e fechado, vivendo só por si, sem comunicação com os restantes" é impossível.⁴⁵

⁴³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Curso de Direito Civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 25.

⁴⁴ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957, p. 2.

A ordem jurídica, sem a menor dúvida, somente pode ser compreendida no seu todo, unitariamente.

Se o Direito é uno e incindível, indaga-se, como podemos entender a existência de diversos ramos jurídicos? Parece até haver uma contradição, uma incoerência, em se afirmar, de um lado, a existência de uma unidade (do Direito) e, de outro lado, fazer-se referência a partes dessa unidade (Direito Civil, Direito Penal, Direito Tributário etc.). A matéria está ligada ao problema da divisão do Direito em ramos autônomos.

2.2 A DIVISÃO DO DIREITO EM RAMOS AUTÔNOMOS

Diversos autores, postulando a favor do mundo unitário do Direito, preconizam a divisão do Direito em ramos ou setores autônomos, admitindo-a apenas para fins expositivos ou didáticos. Aceitam, assim, tais autores, sem que com isso seja afetada a concepção do uno universo jure, a fragmentação do Direito em vários ramos, tendo em vista conveniências de estudo ou imperativos de sistematização.

Os escritores, para apresentarem a idéia do Direito com suas diversas especialidades, chegam a utilizar a clássica metáfora da árvore, de cujo tronco espalham-se sucessivos ramos. Comparam, então, os diversos ramos do Direito com os diferentes galhos dessa árvore, que, apesar de possuir sua própria individualidade, têm vida comum.

⁴⁵ TEIXEIRA, Antônio Braz. **Princípios de Direito fiscal português**. Lisboa: Edições Ática, 1951, p. 30.

Mariano D'Amélio, tratando da matéria, cria outra imagem, oferecendo a idéia de uma roda e de seus raios. Tendo por verdade fundamental a unidade do Direito, sustenta ele que "a autonomia de um de seus ramos representa a unidade como os raios de uma roda, de tal sorte que essa autonomia não supõe desagregação, mas, sim, representa a parte de um todo". Para D'Amélio, a autonomia de um dos ramos do Direito "não pode excluir ou ignorar os demais, também autônomos, dos quais necessita para viver".⁴⁶

Portanto, por simples convenção racional, fundada em razões de ordem didática, ou metodológica, ou até mesmo diante da semelhança estrutural entre os diversos institutos que compõem determinado setor do ordenamento jurídico, o Direito pode ser dividido em vários setores denominados "ramos do Direito", formando as diversas disciplinas, tidas para tal efeito como autônomas. Surgem, assim, o Direito constitucional, o Direito internacional, o Direito civil, o Direito comercial, o Direito penal, o Direito administrativo, o Direito Tributário, além de outros campos ou áreas do Direito.

Para Bernardo Moraes, de se observar que essa divisão do Direito em diversos ramos jurídicos não pode nem deve ser concebida como uma criação de ramos isolados, ou separados e estanques. Ao contrário, essa divisão deve ser entendida como forma aberta, admitindo a todo instante o aparecimento de outros ramos do Direito. Da mesma forma, deve-se permitir, também, o desaparecimento de alguns ramos existentes. A complexidade do mundo moderno tem provocado a proliferação de novos ramos jurídicos, tais como o Direito agrário, o Direito urbano, o

⁴⁶ D'AMÉLIO, Mariano. L'Autonomia dei diritto: particular el deI diritto finanziario - nell' unità deI diritto. In: **Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze**, 1941, v.1, p. 1.

Direito econômico, o Direito astronáutico, o Direito de minas, o Direito bancário, o Direito municipal, o Direito imobiliário, o Direito ambiental etc.⁴⁷

O mesmo autor ainda afirma que é evidente que, sendo o Direito uma unidade no seu todo, os seus diversos ramos não podem ser concebidos como compartimentos estanques, isolados, fechados ou separados, como se fossem independentes um dos outros ou, cada qual, auto-suficiente. Ao contrário, entre eles existe uma interdependência necessária e constante. Cada ramo do Direito depende dos demais e do todo.

Uma análise da matéria nos mostra que as diversidades encontradas nos diferentes ramos jurídicos, no fundo, vão pouco a pouco desaparecendo até sumirem de todo, confundindo-se todos os princípios e todos os institutos, e métodos, na unidade do Direito.

Assim, ao aceitarmos a divisão do Direito em ramos, não pode se deixar de admitir, também, que tais ramos são relacionados entre si e são integrados, formando um todo jurídico unitário. Os diversos ramos do Direito, como partes do universo jurídico, aparecem como parcelas de um todo, do qual jamais se podem libertar.

Para Antônio Braz Teixeira, ao cancelar:

A natureza unitária e incindível da ordem jurídica, o conseqüente caráter relativo da autonomia de qualquer dos seus setores e a impossibilidade de existir um ramo do Direito inteiramente independente, auto-suficiente e

⁴⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

fechado, vivendo só por si, sem comunicação com os restantes, impõem naturalmente que as várias zonas do mundo jurídico se relacionem entre si, inter cruzem e interpenetrem, trocando influências, princípios e soluções dogmáticas.⁴⁸

Conseqüentemente, mesmo diante do dogma *uno universo jure*, pode-se aceitar a existência da autonomia dos diversos ramos do Direito, desde que com as devidas cautelas, isto é, entendendo haver uma autonomia apenas relativa, jamais absoluta.

Tendo em vista o que foi ponderado acima, a concepção do Direito como unidade incindível, observa-se a interpretação da expressão "autonomia de um ramo jurídico".

Para Bernardo Moraes, a palavra "autonomia", na sua significação etimológica, indica governo por leis próprias, sem submissão a terceiro ("auto" - própria; "nomia" - normas). O vocábulo citado contém a idéia de faculdade que possuem certas entidades de se organizarem juridicamente, criando um Direito próprio. No sentido exato da palavra, autonomia equivale a independência. Um ramo do Direito se apresentaria "autônomo", portanto, quando tenha princípios, institutos e conceitos próprios, exclusivos e específicos, não encontrados nos demais ramos jurídicos. Assim, tomada a palavra "autonomia" no seu sentido exato, como equivalente a ramo de Direito independente, podemos afirmar que não existe ramo jurídico autônomo.⁴⁹

⁴⁸ TEIXEIRA, Antônio Braz. **Princípios de Direito fiscal português**. Lisboa: Ática, 1951, p. 31.

⁴⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

O dogma da unidade da ordem jurídica impede a total independência de um dos seus ramos em relação aos demais e ao todo. Em verdade, nenhum ramo do Direito pode viver com autonomia absoluta, intransigente, em completa independência, como se bastasse a si próprio. Neste sentido, cabe a razão a Alfredo Augusto Becker quando proclama ser "falso o problema da autonomia para qualquer ramo do Direito", pois jamais pode existir regra jurídica independente do Direito em si, do todo unitário.⁵⁰

Todavia, o termo "autonomia" é susceptível de outra significação, inclusive menos rigorosa, diferente da idéia de independência absoluta. Pode-se aceitar o aludido vocábulo com outro conteúdo, com a acepção de uma autonomia relativa. Aceitando a palavra "autonomia" nesse sentido menos rigoroso, ligado à idéia de uma autonomia relativa, pode-se aplicá-la aos diversos ramos do Direito. À evidência, tal comportamento depende de uma posição apriorística por parte da pessoa que a aceite.

Em teoria nada impede que sejam admitidos ramos autônomos (relativamente) do Direito, conjugados com o dogma *uno universo jure*, ou seja, aceitando-se a unidade da parte (isto é, do ramo) sem a total separação do todo (do Direito). Sem que se rompa a unidade sistemática do Direito, peculiaridades dos seus diversos ramos podem permitir estudos diferenciados. É o que acontece quando se estuda apenas uma única disciplina jurídica.

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 27.

Portanto, a autonomia de um ramo jurídico não significa uma autonomia de uma ciência para outra ciência, mas, sim, de ramos de uma mesma ciência, correspondendo, mais propriamente, a uma subdivisão dentro da própria ciência do Direito. Pode-se afirmar, pois, ser o Direito autônomo cientificamente e serem todos os seus ramos autônomos relativamente, uns dos outros, no sentido de que são adequados à sua função própria, embora todos os ramos, em conjunto, formem um sistema único, um Direito unitário.

Assim, por ramo autônomo de Direito deve-se entender todo ramo jurídico autônomo relativamente, sem deixar de lado o *dogma uno universo jure*.

Carlos M. Giuliani Fonrouge afirma ser autônomo, "um ramo do Direito que disponha de princípios gerais e que atue coordenadamente, em permanente conexão e interdependência, com as demais disciplinas, como integrantes de um todo orgânico (unidade do Direito)".⁵¹

De se notar que um ramo autônomo do Direito não nasce repentinamente. Pouco a pouco vão se formando os seus princípios e os seus institutos próprios, inclusive seus métodos, diferentes dos existentes nos demais ramos do Direito, sendo consagrada, em certo momento, a autonomia (relativa) do novo ramo jurídico. Para que essa autonomia desponte há a necessidade da existência de um certo número de princípios e de métodos próprios (autonomia dogmática), bem como de um conjunto de institutos próprios, que podem ser ordenados em função de determinado fim comum (autonomia estrutural) - todos diferentes daqueles que são

⁵¹ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1976, p. 31.

exclusivos de outros ramos do Direito. Desde que sejam atendidas as duas condições - autonomia dogmática (formal) e autonomia estrutural (de conteúdo) -, a separação de uma parte (ramo) do todo (Direito) se faz necessária por imperativos de ordem prática, didática ou metodológica.

Assim, entende-se por ramo autônomo do Direito, segundo preleciona Rubens Gomes de Sousa:

Cada uma das subdivisões da ciência jurídica, regida por princípios e conceitos próprios (autonomia didática), que por sua vez inspiram a elaboração de institutos ou figuras jurídicas diferentes das pertencentes aos outros ramos do Direito e não utilizáveis por estes (autonomia estrutural).⁵²

Nesse contexto, constituem atualmente ramos autônomos (relativamente) do Direito, dentre outros, o Direito Constitucional, o Direito Civil, o Direito Penal, o Direito Administrativo, o Direito Comercial e o Direito do Trabalho. Todos esses ramos possuem princípios, métodos e institutos próprios, havendo, pois, conveniência que sejam eles estudados em separado, embora sem esquecimento da existência de um sistema unitário do Direito. O mesmo se diga do Direito Tributário, um ramo autônomo.

⁵² SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 24.

CAPÍTULO III

O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é um conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de tributo. Há, sem dúvida, um conglomerado de regras de Direito que apresentam como denominador comum o terem por objeto a atividade tributária do Estado. Enquanto organização política da sociedade, o Estado reúne poderes que lhe permitem arrecadar recursos financeiros de forma impositiva e coercitiva, é dizer, com uma força jurídica tal, que independe da vontade individual do contribuinte. É uma emanção dos poderes soberanos do Estado. Dizer que decorre dos seus poderes soberanos não significa que esta atividade seja arbitrária ou que transcorra fora do âmbito jurídico. Pelo contrário, por ferir um dos princípios fundamentais sobre o qual se erige o Direito, que é o da propriedade privada, esta restrição só pode produzir-se nos estritos limites autorizados pela Constituição e pelas leis. Se por um lado é certo que a todos é dado usar, gozar e dispor do seu patrimônio e de ser indenizado quando ele é lesado por outrem, ao Estado também é facultado o Direito de exigir prestações pecuniárias que implicam sacrifício de parcela desse patrimônio. Nisso consiste o tributo.⁵³

Para uma visão evolutiva do conceito de tributo é extremamente elucidativo a seguinte explanação de Giuliani Fonrouge:

Por certo, nem sempre imperou este conceito. As teorias privatistas concebiam o imposto como um Direito ou encargo real, ou como algo similar à *obligatio ob rem* do Direito romano, com o que o limitavam aos gravames imobiliários; por outro lado, a doutrina contratual o equiparava a um contrato

⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito financeiro e de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

bilateral entre o Estado e os particulares, em virtude do qual, aquele proporcionaria serviços públicos e estes os meios pecuniários para cobri-las, de tal modo que se trasladava para o campo jurídico a doutrina econômica da contraprestação ou do preço do seguro, resvalando-se numa interpretação de ordem privada.

As doutrinas nitidamente publicistas aparecem na Alemanha, vinculadas à teoria orgânica do estado e, na Itália, às obras de Ranelletti, Cammeo e Romano, que explicam o tributo como obrigação unilateral imposta coercitivamente pelo estado, em virtude de seu Direito de soberania, ou do poder de império; tal é o conceito aceito pela moderna doutrina do Direito financeiro e pela Corte Suprema da Argentina.

Não se pode omitir a interpretação de Griziotti, que intenta uma conciliação entre a doutrina contratualista e a publicista. Admite o elemento unilateral do tributo, como consequência da soberania do estado, mas o completa com outro, a aquiescência do contribuinte, que se manifesta por intermédio do corpo eleitoral; porém, esta condição - assim como a capacidade contributiva, estabelecida como requisito para fundamentar o poder tributário do estado - são circunstâncias que excedem o campo jurídico e que se explicam na concepção particular das finanças, que não admite a segregação e consideração em separado do aspecto jurídico implicado no conceito integral de atividade financeira.⁵⁴

O tributo é, pois o dever dos contribuintes de pagarem uma certa quantia em dinheiro ao Estado independentemente de o Poder Público lhes ter prestado algum favor ou serviço, assim como sem vinculação à prática de qualquer ato ilegal pelo contribuinte. A obrigação de pagar o tributo deflui tão-somente de ter o contribuinte se inserido debaixo de alguma daquelas situações hipoteticamente descritas pela norma como geradoras da obrigação tributária. Por meio do tributo, o Estado abastece os seus cofres para poder satisfazer as suas necessidades. Não é a única via, mas é a mais importante no Estado Moderno.

Para Zelmo Denari, o conceito do Direito Tributário ou Direito Fiscal, denominações sinônimas, é bastante diverso. Como consideração preliminar, a de que seu âmbito é mais restrito, pois se a atividade financeira do Estado compreende o estudo da receita, despesa, orçamento e crédito público, o Direito Tributário somente destaca, desse conjunto heterogêneo, o sistema das receitas. Mas não qualquer receita: somente aquelas de natureza coercitiva, vale afirmar, somente os

⁵⁴ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Lael, 1973, p. 20.

tributos. Ficam, portanto, excluídas, do seu campo de pesquisa, as receitas contratuais (fianças, cauções), e também as entradas denominadas preços, sistematização ampla que pertence ao campo do Direito Financeiro.⁵⁵

Ao realizar a captação coercitiva de recursos o poder público desempenha aquilo que a doutrina convencionou chamar de função tributária.

Função tributária, portanto, é a função relativa à imposição pecuniária de tributos, ou seja, da contribuição pecuniária imposta coercitivamente pelo ente público. Sintetizando esses conhecimentos, Alessi e Stammati consideram, com justeza, que o Direito Tributário é constituído pelo complexo de normas jurídicas que disciplinam a função tributária dos entes públicos.⁵⁶

Delineado o objeto de investigação científica do Direito Tributário, Zelmo Denari conceitua o Direito Tributário como: "ramo do Direito público que regula as normas relativas à imposição, fiscalização e arrecadação dos tributos e disciplina a relação entre fisco e contribuinte".⁵⁷

O Direito Tributário ao destacar como seu objetivo as "receitas coercitivas", corre o risco de ser encarado como simples segmento do Direito Financeiro. No entanto, como assinala Dino Jarach: "Não só o Direito Tributário é a parte mais importante e desenvolvida do Direito Financeiro, como é a que efetivamente contém

⁵⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁵⁶ ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Instituzioni di diritto Tributario*. Torino: UIET, 1976.

⁵⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 8-9.

e trata da grande problemática entre fisco e contribuinte que dimana do fenômeno financeiro da receita tributária.”⁵⁸

E ainda:

Embora certos autores afirmem que se deva falar do Direito Financeiro porque o Direito Tributário é só uma parte daquele, na prática, quando tratam do Direito Financeiro, após um exame preliminar da matéria, o que examinam e aprofundam, em definitivo, é o Direito Tributário. Esta é a prova positiva de que o Direito Financeiro, como matéria jurídica em geral, não é suscetível de ser estudado de forma unitária.⁵⁹

Por isso, esse autor prefere situá-lo como ramo do Direito público, para pontualizar a plenitude de sua autonomia no confronto com a Ciência das Finanças e com o Direito Financeiro, colocando-o em pé de igualdade com o ramo autônomo e celular do Direito Administrativo.

Segundo Celso Ribeiro Bastos, no correr dos tempos, as organizações políticas foram abandonando outras formas de autofinanciamento, como a exploração do patrimônio próprio, a feitura de guerras de conquistas, para adotar a via do tributo, que ocupa um lugar de destaque na atividade financeira do Estado.

Isto se dá não só pelo volume das verbas, que por intermédio desse instituto passam às mãos dos Estados, como também pelo sofisticado sistema jurídico que daí resulta na tentativa de encontrar o justo ponto de equilíbrio entre a indispensável necessidade do Estado em tributar e a não menos legítima pretensão do contribuinte em que esta atividade se exerça de modo justo, eqüitativo, racional e acompanhada de garantias jurídicas que tolham os abusos que daí possam advir.⁶⁰

⁵⁸ JARACH, Dino. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 18-19.

⁵⁹ Id.

⁶⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito financeiro e de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 96.

Para esse mesmo autor, a atividade tributária, considerada de uma perspectiva ampla, insere-se dentro da atividade financeira. Daí a existência de inumeráveis autores que querem estudar a ambas de maneira unificada.

O Direito Tributário possui essas características. Os princípios que limitam a atividade tributária do Estado com o propósito de proteger o cidadão contra a tributação desregrada e confiscatória são muito amplos e conferem ao Direito Tributário uma individualidade perfeitamente caracterizada, embora se deva reconhecer que a sua existência como disciplina autônoma não é muito antiga, visto que data do período posterior à Primeira Guerra Mundial.

3.1 O PODER TRIBUTÁRIO

Em um Estado de Direito em funcionamento regular, as pretensões dos Poderes Públicos em matéria tributária apresentam-se rigidamente delimitadas pelo Direito. Isto não exclui o fato de muitas vezes depararmos-nos com expressões do tipo "poder tributário", "potestade impositiva", "poder de imposição", que dão mais ênfase à força subjacente ao exercício da atividade tributária do que à sua definição jurídica.⁶¹

O poder social é um fenômeno presente nas mais diversas modalidades do relacionamento humano. Consiste na faculdade de alguém impor a sua vontade a outrem. O poder não se confunde com a mera força física, porque esta suprime no seu destinatário a própria vontade, o que não significa dizer que no exercício do

⁶¹ Id.

poder não exista coercitividade. Pelo contrário, ela está sempre presente, embora possam ser muito diferentes as sanções em que pode incidir aquele que enfrenta o poder. Se não houver, contudo, ao menos a virtualidade do exercício da coerção, o que se tem é, na verdade, a mera persuasão, na qual predomina a técnica argumentativa. De outra parte, aquele que se persuade se convence das razões do persuasor enquanto no poder o que há é uma sujeição da vontade do dominado por temor das conseqüências da não-sujeição.

O poder, como visto, pode estar presente em todo tipo de relacionamento humano. O próprio pai tem poder sobre o filho, o médico, sobre o paciente: nas próprias relações amorosas não é infreqüente ver-se que um parceiro domina o outro.

Assim amplamente explanado, o poder extravasa os campos da teoria do estado para interessar mais à sociologia e até mesmo à psicologia. Para a compreensão do Estado, interessa mais diretamente o poder político. Para a inteligência deste, urge lembrar que em toda organização ou sociedade há de comparecer uma certa dose de autoridade para impor aqueles comportamentos que os fins sociais estão a exigir. Neste sentido, o poder político não é outro senão aquele exercido no Estado e pelo Estado.

Há inegavelmente algumas notas individualizadoras do poder estatal. A que chama mais atenção é a supremacia do poder do Estado sobre todos os demais que se encontram no seu âmbito de jurisdição. A criação do Estado não implica a

eliminação desses outros poderes sociais: o poder econômico, poder religioso, o poder sindical. Todos eles continuam vivos na organização política.

Acontece, entretanto, que esses poderes não podem exercer coerção máxima, vale dizer, a invocação da força física. por autoridade própria. Terão sempre de chamar em seu socorro o Estado. Nessa medida. são poderes subordinados.

Isto posto, é fácil entender-se que o poder tributário não é da natureza desses outros mencionados. A força impositiva do Poder Público em matéria tributária encontra seu fundamento no cerne mesmo das prerrogativas estatais. Daí porque a existência de autores que fundamentam o poder tributário na soberania do Estado. É o que nos dá conta Giuliani Fonrouge no seguinte trecho de sua obra:

A doutrina germânica considera, comumente que o poder tributário tem seu fundamento na soberania do estado em termos gerais. ou na soberania territorial, segundo expressão mais concreta de Blumenstein: outros autores se referem ao poder geral do estado ou 'à força pública dirigida às rendas do estado'. Sainz de Bujanda também fala da soberania fiscal 'como aspecto ou manifestação da soberania financeira, e esta, por sua vez, constitui uma parcela da soberania do estado'. É dizer: todo este grupo de autores, com variantes de palavras, fundamentam o Direito estatal de exigir contribuições, na soberania.⁶²

Vale lembrar os ensinamentos de Rousseau⁶³ que nos remetem questão da soberania, em sua obra *Do Contrato Social* no início do segundo livro:

A primeira e mais importante consequência decorrente dos princípios até aqui estabelecidos é que só a vontade geral pode dirigir as forças do Estado de acordo com a finalidade de sua instituição, que é o bem comum, porque, se a oposição dos interesses particulares tornou necessário o estabelecimento das sociedades, foi o acordo desses mesmos interesses

⁶² FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Lael, 1973, p. 30-31.

⁶³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social (Os pensadores)**. São Paulo: Abril Cultural, 1978, p. 43.

que o possibilitou. O que existe de comum nesses vários interesses forma o liame social e , se não houvesse um ponto em que todos os interesses concordassem, nenhuma sociedade poderia existir. Ora, somente com base nesse interesse comum é que a sociedade deve ser governada.

De acordo com as exposições acima, cabe apresentar algumas noções sobre os institutos tributários.

3.2 INSTITUTOS TRIBUTÁRIOS

Como visto anteriormente, na mais simples das acepções, pode-se afirmar que Direito é um conjunto de normas reguladoras da atividade social, sendo o Direito Tributário, o ramo autônomo da ciência do Direito, cuja natureza jurídica é pública, onde as atividades são exercidas pelo Estado, o que chama-se de Administração Pública e, visa a obtenção de valores indispensáveis à finalidade última do Estado, que é realizar o bem-comum.

Já, num sentido exato, Direito Tributário compreende a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos entes públicos, aos quais a Constituição Federal atribui competência tributária.

3.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é atribuída pela Constituição Federal a cada uma das pessoas políticas de Direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal

e Municípios, para instituir tributos e também determinar o alcance dos mesmos, tributos estes, expressamente nomeados pela Constituição Federal.

Porém, cada entidade pública acima referida, deve respeitar a competência da outra, pois a Carta Magna limita a competência dada àquelas entidades, restringindo-lhes o poder.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária pode ser observada sob quatro modalidades que são: competência privativa, residual, comum e extraordinária.⁶⁴

A competência privativa é competência para criar impostos atribuída com exclusividade a um ou outro ente político. Como exemplo poderíamos citar a competência privativa da União em instituir imposto de importação.

A segunda modalidade de competência, conhecida como residual é atribuída à União quando se refere a certos impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas (artigo 154, inciso I da Constituição Federal).⁶⁵

Quanto à terceira modalidade de competência, a comum, é atribuída a todos os entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir taxas e contribuição de melhoria.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

⁶⁵ BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

A competência extraordinária, quarta modalidade de competência, é prevista no artigo 154, inciso 11 da Constituição Federal e é observada em caso de guerra ou sua iminência.⁶⁶

3.4 NOÇÕES DE TRIBUTO

Segundo Antonio Lazarin, a palavra "tributo" se originou do verbo latino *tribuere*, significando, primitivamente, repartir por tribos, e, posteriormente, entre os cidadãos ou os indivíduos que compõem o Estado, os custos com a realização de suas finalidades, concepção de caráter financeiro essa que não se alterou, em sua substância, com o passar dos tempos.⁶⁷

Assim, o tributo é a prestação em dinheiro que o Estado, no exercício do seu poder de império, exige dos cidadãos, com o objeto de obter recursos para o cumprimento de seus fins, como por exemplo, proporcionar a sociedade saúde, educação, habitação, pensões e aposentadorias. Além dessas obrigações do Estado, é função do governo, investir em regiões não desenvolvidas, alocando recursos de forma que estas regiões venham a se desenvolver e a sociedade como um todo seja beneficiada com o progresso da mesma.

Já do ponto de vista jurídico, o que deve prevalecer na conceituação do tributo é a norma de Direito, independentemente da intenção do legislador e sua motivação política, financeira, ética.

⁶⁶ Id.

⁶⁷ LAZARIN, Antonio. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

Verifica-se, desse modo, que o tributo é uma realidade econômica, porque existe como obtenção de uma parte da riqueza dos particulares destinada à satisfação das necessidades públicas, e também, uma realidade jurídica, porque se sustenta sobre certos fatos da vida social e econômica, disciplinados por normas jurídicas.

O Código Tributário conceitua tributo em seu artigo 3º 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 plenamente vinculada".⁶⁸

Explicando esta definição, o tributo deve ser pago em dinheiro (moeda) ou por algo que represente valor monetário, ou seja, é possível auferir o quanto o bem vale em dinheiro.

O tributo não deve constituir sanção de ato ilícito, ou seja, o tributo se caracteriza pelo caráter de compulsoriedade, da obrigatoriedade do contribuinte pagar a prestação pecuniária de acordo com o que dita a lei. Isto para distinguí-los das multas e penalidades porque estas sim, são cobradas em função do caráter ilícito.

O tributo só poderá ser cobrado se houver uma lei anterior que o tenha instituído, sendo que a cobrança é realizada por ato da Administração Pública, ou

⁶⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 30.

seja, este ato administrativo deve seguir apenas os procedimentos estabelecidos em lei.

3.4.1 Histórico

Segundo Walter Paldes Valério, o tributo é tão antigo quanto a própria humanidade, sendo que, no início, era pesada a contribuição que o povo vencedor arrebatava ou exigia do vencido, nas constantes lutas em que se empenhavam, correspondendo ao que hodiernamente se designa reparação de guerra. Aos poucos foram surgindo novas formas, como a entrega de uma parte da produção dos súditos de cada nação ao governante, até chegar-se às contribuições pecuniárias propriamente ditas.⁶⁹

Na Idade Média o tributo assumiu um caráter mais de dádiva para o governante, com a mais variada denominação, como *donum*, *subsidy*, *adjutorium* etc., primeiro esperada e depois reclamada até pela força, vestígios que ainda encontramos nas ofertas aos potentados orientais, em nossos dias.

Os abusos cometidos pelos governantes foram tais, que levaram os contribuintes a forçar sua regulamentação legal, o que se deu na Inglaterra, quando, no século XIII, os barões obrigaram o Rei João Sem Terra a aceitar a "Magna Carta" de 1215, sob a divisa no *taxation without representation*, que deu origem ao hoje universal princípio da legalidade do tributo.⁷⁰

⁶⁹ VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário**: parte geral. 10. ed. Porto Alegre: Sulina, 1991.

⁷⁰ Id.

3.5 FATO GERADOR

Para que o Estado, através do Fisco, possa sujeitar alguém a pagar tributo é necessária a ocorrência de um fato jurígeno, rigorosamente estabelecido em lei.

Este fato é chamado pelo Código Tributário Nacional, de fato gerador devido à influência do Direito Francês sobre o Direito Tributário Brasileiro e tem sido o nome adotado preferencialmente pela maioria dos autores brasileiros.

O fato gerador da obrigação principal é descrito no artigo 114 do Código Tributário Nacional: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".⁷¹

Analisando esta definição, observa-se que o fato gerador tem como elementos integrantes, os seguintes aspectos, sendo que sem a observância de todos, não se caracterizará o fato gerador tributário.

Primeiramente, o núcleo ou também chamada de situação que, é o elemento objetivo, material. Compreende o fato ou os fatos ou a situação de fato ou ainda a situação jurídica, ou seja, é toda e qualquer ocorrência decorrente ou não da vontade que indique capacidade contributiva.

⁷¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 62.

O núcleo representa a descrição dos acontecimentos, dos fatos, descritos em lei que acabarão por ensejar a exigência da prestação pecuniária ou ainda, o nascimento da obrigação tributária.

O segundo elemento é o sujeito que, é o elemento subjetivo ou pessoal. Existem, segundo o Código Tributário Nacional, duas espécies de sujeitos, o primeiro é o sujeito ativo, que neste caso, será em regra a pessoa jurídica competente para instituir o tributo. Já a segunda pessoa, chamada de sujeito passivo é pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo.

O terceiro aspecto é o temporal que, marca o momento, o instante localizado no tempo em que surge a obrigação.

Outro aspecto é o espacial, que define o local em que ocorrerá o fato gerador. a quinto e último aspecto é o quantitativo que, se constitui na expressão econômica do fato gerador. Compreende a base de cálculo e a alíquota.

Fato gerador da obrigação principal é fato que gera tributo, sendo que este mesmo fato deve conter todos os elementos descritos pela lei, enquadrando-se no que os tributaristas, fazendo uma analogia ao Direito Penal, chamam de tipo tributário.

O Código Tributário Nacional estabelece ainda, fato gerador da obrigação acessória, como sendo o que dita o artigo 115: "Fato gerador da obrigação acessória

é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal."⁷²

Fato gerador da obrigação acessória é a situação prevista em lei que não diz respeito à obrigação de pagar o tributo ou penalidade, como é a obrigação do fato gerador da obrigação principal, mas sim, de cumprir deveres impostos pela lei.

Outra diferença encontrada, além do próprio conceito de fato gerador da obrigação principal e acessória é que na primeira o fato gerador só pode ser definido pela lei enquanto que na acessória o fato gerador pode ser definido pela legislação tributária.

Entretanto, qual é o momento em que se considera consumado o fato gerador?

Segundo o artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos do Direito aplicável.⁷³

No que tange a este artigo a exemplificação de situações jurídicas facilita o entendimento, então, vejamos: no caso do inciso I, um dos fatos geradores do ICMS

⁷² BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 63.

⁷³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 63.

é a saída de mercadoria do estabelecimento comercial então, no momento em que as mercadorias saem do estabelecimento da empresa é que se verifica concretamente a ocorrência do fato gerador e, aplica-se então a legislação vigente neste exato momento.

Já quanto ao inciso 11 do artigo 116, é necessário observar o que reza o artigo 117 do Código Tributário Nacional:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.⁷⁴

Considera-se condição suspensiva, um evento futuro e incerto, cuja realização se faz depender os efeitos do ato ou negócio jurídico, ou seja, enquanto não se realiza o evento de cuja implementação depende justamente a produção dos efeitos do ato ou negócio jurídico, não há efeito na esfera tributária, portanto, não se pode considerar ocorrido o fato gerador.

Quanto à condição resolutiva ou também chamada condição resolutória, a mesma verifica-se quando a realização de evento futuro e incerto faz decorrer o desfazimento do ato ou negócio jurídico.

Observa-se que a ocorrência do fato gerador gera, com sendo um dos principais efeitos, o nascimento da obrigação tributária.

⁷⁴ Id. p. 63.

3.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para Hugo de Brito Machado, obrigação tributária é:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o Direito de constituir contra o particular um crédito.⁷⁵

Então, obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo e outra chamada sujeito passivo, que é o contribuinte, que em vista desta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Extrai-se deste conceito os elementos integrantes da obrigação tributária que são em número de três, sendo eles: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

O sujeito ativo é o credor, é o poder tributante, ou seja, a entidade pública a qual se outorga competência para lançar tributo, tendo assim, o Direito de exigir a prestação pecuniária.

O sujeito ativo será, em regra, o Estado, nas pessoas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que tem o dever de cumprir a prestação determinada pelo sujeito ativo.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 88.

O terceiro elemento é o objeto, ou seja, o pagamento de tributo ou penalidade (obrigação principal) ou a prestação de fazer ou não fazer alguma coisa (obrigação acessória) prescrita em lei com o fim de garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a fiscalização.

Foram citados acima os vocábulos jurídicos, obrigação principal e acessória.

De acordo com o Código Tributário Nacional, são as duas espécies de obrigação tributária, senão vejamos:

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 tributário.

§ 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.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.⁷⁶

A obrigação principal, segundo a maioria doutrinária, tem sempre caráter patrimonial, nasce com a ocorrência de fato gerador e tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e compreende as obrigações de fazer ou não fazer algo. Pode-se citar como exemplo a emissão de nota fiscal, escriturar um livro e não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida.

⁷⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 63.

Pode ocorrer ainda, que a não observância de uma obrigação acessória converta esta em obrigação principal.

A crítica que se faz é que na verdade, o descumprimento de uma obrigação acessória não se converte em obrigação principal, como reza o artigo 113 § 3º do Código Tributário Nacional. O que ocorre é que o inadimplemento de uma obrigação é considerado fato gerador de uma obrigação principal, dando ensejo à aplicação de penalidade pecuniária. Mas, não há sentido em falar em conversão da obrigação.

3.7 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

A princípio, o tributo era único, incidente sobre a terra e seus produtos. Porém, o desenvolvimento das atividades humanas se fez acompanhar da criação de novas modalidades, como o tributo sobre o comércio, a indústria, a exportação e importação, a renda, etc., dando-se, assim, sua distinção quantitativa; quando grande já era o número dos objetos da tributação, começou a se definir o quadro de sua distinção qualitativa, originando-se, da natureza genérica de tributo, as respectivas espécies e subespécies.

As espécies tributárias e sua classificação têm sido objeto de estudo por vários doutrinadores e têm ocupado espaço em numerosas publicações. No Brasil é possível catalogar ao menos duas vertentes. A primeira delas divide-se em cinco (5) correntes, quais sejam: a) corrente bipartite; b) corrente tripartite; c) corrente quadriparte, e; d) corrente quinquipartida. A Segunda vertente divide os tributos segundo a maior ou menor participação estatal na hipótese de incidência,

classificando-os em: a) tributos vinculados à atuação estatal, e; b) tributos não vinculados à atuação estatal.

3.7.1 Corrente bipartite.

Segundo os adeptos dessa corrente, as espécies de tributos são apenas duas: Impostos e Taxas. Para Alfredo Augusto Becker, “...no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias”. Segundo o autor, todas os tributos, ao serem “dissecados pelo método científico-jurídico”, “desnudam-se da ‘camouflage’ político-fiscal ou histórico-filosófica ou simplesmente retórico-acadêmica e mostram-se verdadeiros impostos ou taxas”.⁷⁷ Becker ainda cita que Pontes de Miranda compartilha do mesmo entendimento, conforme manifestou no trabalho “Comentários à Constituição de 1946, 3ª edição, Rio de Janeiro, 1960, volume II, página 99, h, combinado com a página 269, nº 3”.

Os adeptos dessa corrente entendem que os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, os empréstimos compulsórios, assim como os tributos que possam ser instituídos em face de competência residual, culminam por se enquadrarem no conceito de imposto ou de taxa.

3.7.1 Corrente tripartite.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 346 e 347.

Para os seguidores dessa corrente, os tributos são três: a) impostos; b) taxas; c) contribuições. Sacha Calmon Navarro Coelho, nessa linha, classifica os tributos em obrigações unilaterais, que abrangeriam os impostos, e em obrigações bilaterais, que englobariam as taxas e as contribuições⁷⁸. Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, classifica os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para ele as demais contribuições “não constituem categoria à parte, pelo que não de subsumir-se numa das espécies numeradas”.⁷⁹

Roque Antonio Carrazza, por seu turno, afirma que “Realmente, nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica de tributo. É ela que, em seu art. 145, confere às pessoas políticas, competência para que criem impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Continuando, escreve que “...no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies”, e que “Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso País”.⁸⁰

3.7.2 Corrente quadripartite.

Os adeptos dessa corrente identificam quatro (4) espécies de tributos: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria, e; d) empréstimos compulsórios.

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 394.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 35 e 36.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 347.

Dentre os defensores dessa posição estão Fábio Fanuchi⁸¹, e Bernardo Ribeiro de Moraes⁸². No entanto, é de Luciano Amaro a posição mais atual.

Segundo Luciano, “a classificação dos tributos não pode partir nem apenas dos rótulos que as várias espécies têm recebido”, e continuando, “nem deve limitar-se a notas ou características tão abrangentes que façam a classificação perder a utilidade, que consiste em traduzir um instrumento de catalogação analítico de diferentes realidades jurídicas, permitindo que sejam apreendidas nos seus variegados matizes”⁸³.

Com essa convicção, dividiu os tributos em quatro (4) espécies, que por sua vez permite “variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito”. As divisões são as seguintes: a) impostos; b) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria); c) contribuições (sociais, econômicas e corporativas); d) empréstimos compulsórios⁸⁴.

3.7.3 Corrente quinquipartite.

Essa classificação admite a existência de cinco espécies tributárias: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) contribuições especiais. Ives Gandra da Silva Martins é partidário dessa classificação. Segundo menção feita por Luciano Amaro, para Ives Gandra as contribuições sociais “...alojariam as figuras tributárias não enquadradas nas outras espécies”. Menciona ele ainda, que “...Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado

⁸¹ FANUCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

⁸³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 79

⁸⁴ *Ibid*, p. 79 e 80.

e o Ministro Moreira Alves, também reconhecem a existência de cinco modalidades diferentes de tributo”.⁸⁵

3.7.4 Tributos vinculados e não vinculados

Levando em conta duas variáveis: hipótese de incidência e atuação estatal, Geraldo Ataliba classificou os tributos em “vinculados a uma atuação estatal” e “não vinculados a uma atuação estatal”. Classificam-se como vinculados a uma atuação do Estado os tributos que, para terem materializada a sua hipótese de incidência, precisam de uma atuação do poder tributante, referida direta ou indiretamente ao contribuinte. Inserem-se nesse contexto a taxa e a contribuição de melhoria.

Os tributos não vinculados, que não dependem de uma atuação do Estado para serem exigidos, são, basicamente, os impostos. Estes são devidos pelos contribuintes independente da atuação do Estado, bastando para existirem que sejam praticadas certas ações ou condutas reveladoras de capacidade contributiva, previstas pela norma como geradoras de situações impositivas. A título de exemplo, citamos o Imposto de Renda e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, cujo fatos decorrem de situações que independem da atuação Estatal.

3.8 OBJETIVOS DOS TRIBUTOS

Os objetivos do tributo são, primordialmente, fiscais ou financeiros, porquanto sua exigência repousa na necessidade de obtenção de receitas para a cobertura dos

⁸⁵ Ibid, p. 64 e 65.

gastos inerentes ao cumprimento dos fins do Estado, no que diz a respeito de consumo, investimentos, subsídios e transferências.

Com efeito, os objetivos fiscais nem sempre são únicos, pois o tributo pode perseguir, sobretudo em nossos dias, finalidades extrafiscais, fazendo-se instrumento de intervencionismo do Estado com escopo econômico-social, como, por exemplo, acontece com a tarifa aduaneira protecionista da produção nacional.

Na construção de cada tributo, não mais se ignora o finalismo extrafiscal, nem se esquece o fiscal: ambos coexistirão agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Com essa explanação acerca do Direito Tributário, passa-se a abordar o Imposto sobre Valor Agregado, como objeto de análise do presente estudo.

CAPÍTULO IV

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo realizar-se-á uma breve contextualização histórica sobre o Sistema Tributário Brasileiro, desde o período colonial até a atualidade. Antes, cabe realizar uma abordagem sobre o funcionamento de um sistema tributário, como será apresentado a seguir.

4.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO

Na acepção de Amílcar Falcão “sistema tributário é o conjunto de tributos existentes em um Estado”.⁸⁶

O conceito, no entanto, de acordo com Zelmo Denari deveria ser ampliado. O Direito tributário não compreende, somente, um conjunto de tributos ou de normas tributárias, consistindo, sobretudo, num sistema caracterizado pela união e conexão mais ou menos conseqüente dessas normas. De resto, a sistematização normativa é uma constante em qualquer ramo do Direito.⁸⁷

Entende-se, portanto, como sistema tributário, o “conjunto de normas jurídicas, conexas e conseqüentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo”.⁸⁸

⁸⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 35.

⁸⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁸⁸ Id. p. 31.

A noção, como se observa, equivale a uma visão global dos preceitos impositivos de cada país.

Manoel Lourenço dos Santos assinala que sistema tributário, no sentido exato, é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

Nas palavras do autor:

É comum o emprego da expressão sistema tributário para designar dentro de um país, especificamente, os tributos federais, estaduais e municipais. Assim se diz: sistema tributário federal, sistema tributário estadual e sistema tributário municipal.

Mas devemos empregar a expressão sistema tributário nacional para designar o conjunto de todos os tributos cobrados no país – sem distinguir os da competência federal, estadual ou municipal – e, bem assim, todas as regras jurídicas, com relações entre si, que disciplinam a arrecadação desses tributos.⁸⁹

A partir dessa definição, passa-se a apresentar o sistema constitucional tributário.

4.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Geraldo Ataliba, em sua obra sobre o tema, explica que não há identidade necessária entre sistema tributário e sistema constitucional tributário. Pode ocorrer que um país tenha um sistema tributário em que a matéria impositiva não esteja sistematizada na Constituição. Somente será constitucional o sistema tributário em

⁸⁹ SANTOS, Manoel Lourenço. **Direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1981, p. 6-7.

que os princípios básicos da tributação, em suas linhas estruturais, derivem do Estatuto Político de uma nação.

O Sistema Tributário Brasileiro haure seus fundamentos nos postulados básicos de nossa Constituição. Por isso, vivemos sob a égide de um sistema constitucional tributário.

Geraldo Ataliba enfatiza essa circunstância ao considerar que:

Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais no Direito Tributário, vigentes em determinado país. Se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.⁹⁰

Cabe a seguir, apresentar uma breve contextualização sobre a evolução do sistema tributário no Brasil.

4.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

4.3.1. Regime Tributário na Colônia

Segundo Zelmo Denari, no período colonial brasileiro não há falar em sistema tributário. Portugal, país que dava ênfase à mentalidade escravagista da época, não tinha interesse em promover o desenvolvimento econômico de suas colônias. Delas se servia como instrumento de canalização de rendimentos para a Coroa.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 8.

Por ocasião do descobrimento, as fontes de rendimento eram selecionadas no exclusivo arbítrio do Provedor-mor, ou seja, Cavaleiro Fidalgo nomeado pelo Monarca, e dos seus agentes, designados Oficiais da Fazenda.

A demonstrá-lo está o Regimento baixado pela metrópole, aos 17 de dezembro de 1548, através do qual se nomeou Antonio Cardoso de Barros para exercer as funções de Provedor-mar das Capitânicas em terras brasileiras, sob as ordens de Thomé de Souza. De sua leitura, se observa que as taxações não obedeciam a nenhum critério, revelando, ainda, absoluto desconhecimento das rendas auferidas pelo Erário Real ultramarino, sendo, para tanto, confiados amplos poderes de investigação ao Provedor-mor. O texto apresentado abaixo se encontra na obra de Mendonça citado por Zelmo Denari.⁹¹

Em meados do século XVIII, quando Portugal experimentava vertiginosa decadência cultural e sócio-econômica, coube ao Marquês de Pombal conter os desregramentos e os abusos, encetando uma ação moralizadora e renovadora que tomava como ponto de partida o saneamento da combalida situação financeira da metrópole.

Uma das iniciativas mais notáveis do gabinete Pombal foi a criação do Erário Régio, através do Estatuto de 22 de dezembro de 1761, mercê do qual, por uma

⁹¹ "Tanto que chegardes à dita Bahia vos informareis que officiaes de minha Fazenda ha em a dita Capitania para proverem e arrendarem minhas Rendas, e os que achardes por informação que há nas ditas Capitânicas escrevereis em corno eu vos encomendo por Provedor de minha fazenda nas ditas terras e que por tanto vos escrevão Logo que Rendas e direitos ha na Capitania donde forem officiaes que me pertenção, e de que couzas se pagão e da maneyra que Se tem na arrecadação delles, e Sobre q. pessoas está carregado, e o que te agora renderão e se ha y Caza ordenada para a da arrecadação, e que assim vos escrevão que Artelharia, armas e munições minhas ha na tal Capitania, se está tudo Carregado em Receitas sobremeos officiaes e Sendo vos informado que em algúa das ditas Capitânicas não há officiaes de minha fazenda escrevereis ao Sobrd aos Capitães ou pessoas que estejam em Seu lugar." (DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 34).

fiscalização efetiva, se procurou assegurar ao Estado os rendimentos a que tinha direito, confiando a arrecadação a um órgão centralizado.

O Estatuto do Real Erário, como ficou conhecido, editado em 1761, somente a partir de 1765 foi introduzido no Brasil, a começar pela Capitania da Bahia de Todos os Santos.

A relação dos livros de registro de rendimentos das Capitanias da Bahia e do Rio de Janeiro, que acompanha o estatuto, nos dá aviso do primarismo das imposições fiscais da Coroa. As contribuições eram das mais diversificadas origens e naturezas, prestando-se a freqüentes abusos de administração.

Com efeito, assegurava-se ao Erário Real, entre outros, os seguintes rendimentos, escriturados, cada um de per si, em livros numerados, segundo Zelmo Denari:

- rendimentos dos dízimos (taxações de 10%) das Capitanias do Rio de Janeiro, São Paulo, Cuiabá, Goiás, Santos, Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte, Pará, e, ainda, das comarcas de Ouro Preto, Sabará e Rio das Mortes;
- rendimentos “dos Direitos dos Escravos que vão para as Minas, e dos Dos Direitos de 3\$500 Réis e 1\$000 Réis por Escravo na Entrada, tudo na Bahia”; os mesmos direitos referentes aos escravos de Pernambuco (Livros nºs 9 a 20 da Contadoria Geral da Bahia);
- rendimentos dos escravos que vão do Rio para as Minas, e dos 800 réis por escravo que entra no Rio de Janeiro (Livro nº 4 da Contadoria Geral do Rio de Janeiro);
- rendimentos da Dízima do Tabaco, Água-ardente e mais Gêneros que sahem por Mar, e dos Direitos da Água-ardente da Terra e Vinho de Mel, tudo na Bahia” (Livro nº 8 da Contadoria Geral da Bahia);
- rendimentos do Contrato dos Diamantes (Livro nº 17 da Contadoria Geral do Rio de Janeiro);
- rendimentos dos Quintos (taxações de 20%) do Ouro;
- rendimentos da Passagem dos Rios Paraíba e Paraibuna para as Minas Gerais, e do Rio das Mortes (Livro nº 15) e das Passagens do Rio Grande nas Minas Gerais, do Rio Verde e dos Rios de São Francisco, Paracatu (Livro nº 16);

- rendimentos dos Dízimos, Quintos, Entradas, Terças Partes dos Offícios e mais Direitos Reais das Capitanias de Goyás (Livro nº 20) e Cuiabá (Livro nº 21).⁹²

Assim, observa-se que o primeiro período assinala uma época confusa de vexatórias imposições fiscais, incapazes de constituir um sistema com lineamentos científicos, como assinala Zelmo Denari.

4.3.2. Constituição Imperial

A Constituição Imperial de 1824 não significou um avanço em matéria tributária. O poder impositivo foi centralizado ao máximo e as províncias e municípios não podiam instituir tributos e, nem sequer, legislar em matéria tributária. O Império dotava-os de verbas no orçamento geral.

Com efeito, o Poder Legislativo foi confiado à Assembléia Geral que, por sua vez, era constituída pela Câmara dos Deputados e Câmara dos Senadores, equivalendo, portanto, ao atual Congresso Nacional (arts. 13 e 14 da Constituição Imperial).

Embora reconhecendo a todo cidadão o direito de intervir nos negócios de sua província (art. 71), a Constituição dispôs que os Conselhos das províncias não podiam deliberar sobre imposições:

Art. 83. Não se pode propor, nem deliberar nestes conselhos, projetos:

§ 30 Sobre imposições, cuja iniciativa é da competência particular da Câmara dos Deputados (art. 36).⁹³

Essas imposições eram designadas contribuições diretas, forma primitiva e involuída de tributação, assim disciplinada pela Constituição:

⁹² Ibid., p. 35.

⁹³ Ibid., p. 36.

Art.171. Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral; mas continuarão até que se publique a sua derrogação e sejam substituídas por outras.⁹⁴

Silva Maia citado no trabalho de Geraldo Ataliba, em sua obra *Compêndio de direito financeiro*, editada em 1841, assim conceituava as contribuições diretas: “A Constituição indica a contribuição direta, mais especial e talvez mais propriamente assim chamada que, como verdadeira capitação ou lançamento “per capita”, deve consistir na quota que cada contribuinte há de pagar conforme a sua possibilidade.”⁹⁵

O art. 14 da Carta Imperial deferia à Assembléia Geral competência para repartir as contribuições diretas às províncias e municípios.

Posteriormente, durante a regência (lei de 12 de agosto de 1834), os Conselhos das províncias foram transformados em Assembléias Legislativas às quais se procurou outorgar relativa autonomia.

Com efeito, foi-lhes atribuída competência para repartir as contribuições diretas aos municípios (art. 10, § 6º) e inclusive legislar sobre impostos (art. 10, § 5º), ressalvando, contudo, o art. 12: “As assembléias provinciais não poderão legislar sobre impostos de importação [...]”

⁹⁴ Ibid., p. 36

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 43.

Pode-se concluir, portanto, que o sistema tributário do Império nesse período em que a tributação ensaiava seus primeiros passos, além de revelar primarismo, era extremamente flexível.

4.3.3 Constituição Republicana

De acordo com Zelmo Denari, depois de instaurado o regime republicano e com ele a forma federativa, a Constituição de 1891 criava condições para implantação de uma metodologia tributária menos simplista, mais ambiciosa, inspirada nos ensinamentos dos grandes mestres da ciência das finanças, que lançavam, na Europa, as primeiras sementes da nova disciplina.⁹⁶

Como primeiro passo, o constituinte transformou as antigas províncias em Estados (art. 2º). Em seguida, foi além, reconhecendo a autonomia dos Municípios: “**Art. 68.** Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse.”⁹⁷

Entretanto, a respeito dos tributos municipais, relegados ao exclusivo arbítrio dos Estados, falhou, portanto, não atribuindo capacidade tributária aos Municípios.

Os artigos 7º e 9º traduzem, no plano normativo, o primeiro esboço de uma discriminação constitucional de rendas:

Art. 7º. É da competência exclusiva da União decretar:
1º - impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

⁹⁶ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁹⁷ Id. p. 38.

2º - direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;

3º - taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, taxas dos correios e telégrafos federais.

Art. 9º. É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º - sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º - sobre imóveis rurais e urbanos;

3º - sobre transmissão de propriedade;

4º - sobre indústrias e profissões.

§ 1º. Também compete exclusivamente aos Estado decretar:

1º - taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;

2º - contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. ⁹⁸

Embora carente de metodologia, o diploma constitucional teve o mérito de introduzir, ainda que timidamente, alguns dos princípios operativos do direito tributário hodierno.

O princípio da legalidade, pela primeira vez, vem estampado na área tributária, como se pode observar a seguir: “Art. 72 [...]. § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.”⁹⁹

Por sua vez, enquanto se reafirmava o princípio da isonomia inspirado na igualdade de todos perante a lei (art. 72, § 2º) – o art. 10 introduzia a disciplina da imunidade recíproca dos entes públicos: “É proibido aos Estados tributar rendas e bens federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

Mas, para demonstrar a imperfeição do sistema tributário, a Constituição de 1891 deixou à disposição a competência cumulativa permitindo, destarte, a bitributação.

⁹⁸ Id. p. 38.

⁹⁹ Ibid., p. 38.

4.3.4. Constituição de 1934

A Constituição de 1934 representou, inegavelmente, um progresso na evolução histórica do sistema constitucional tributária brasileira. Pela primeira vez se estruturava no Brasil um sistema tributário inflexível, sem margem à discricionariedade do legislador ordinário.

Segundo Zelmo Denari, o novo estatuto político aperfeiçoou o processo de discriminação das rendas, definindo os tributos de competência privativa da União, dos Estados e, inclusive, dos Municípios, estes últimas, investidos, agora, de capacidade tributária.

Entre os impostos privativos da União figuravam o imposto sobre importação, de consumo, de renda e transferência de fundos para o exterior.

Aos Estados foram reservados os impostos sobre a propriedade territorial, exceto a urbana, transmissão de propriedade *causa mortis* e intervivos, vendas e consignações, exportação de mercadorias, indústrias e profissões e taxas de serviços estaduais (art. 8º).¹⁰⁰

Finalmente aos Municípios, os impostos de licenças, diversões públicas, predial e territorial urbano, taxas sobre serviços municipais (art. 13, § 2º).

¹⁰⁰ Ibid.

Pode-se observar certa impropriedade terminológica nas designações impostos de licença e impostos de diversões públicas. A nomenclatura correta seria taxa de licença e taxa de diversões públicas. Contudo, tal impropriedade foi mantida até na Constituição de 1946.

À Constituição de 1934 deve-se ainda a introdução das contribuições de melhoria no cenário impositivo nacional: “Art. 124. Provada a valorização do imóvel, por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”

O diploma constitucional faz, ainda, menção expressa ao princípio da legalidade, da isonomia, e da imunidade recíproca.

Finalmente, o art. 10, parágrafo único, estabelece a competência concorrente, facultando à União e aos Estados criar outros impostos, além dos que lhes foram atribuídos em caráter privativo. Vedou-se, todavia, a bitributação, isto é, a União e os Estados não poderiam instituir o mesmo tributo.

4.3.5 Constituições de 1937 e 1946

Segundo o autor Zelmo Denari, a Constituição de 1937 pouco inovou, mas dá continuidade à penosa tarefa de aperfeiçoamento de nosso sistema tributário, mantendo o sistema erigido na Constituição de 1934.

Por sua vez, a Constituição de 1946, sedimentado o sistema, somente alterou a discriminação de renda, atribuindo aos Municípios o imposto de indústrias e profissões, hoje extinto, e que no regime anterior era de competência dos Estados.

O art. 21 da Constituição de 1946 normatizou a competência concorrente (tributos concorrentes são aqueles que, não sendo privativos da União e Estados, podem ser criados concorrentemente pelos dois entes políticos). A competência concorrente foi inaugurada na Constituição de 1934, mas esta categoria desapareceu com a reforma da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e hoje está substituída pela competência residual.

4.3.6 Constituições de 1967 e 1969

O sistema tributário descrito nos artigos 18 e seguintes da Emenda Constitucional nº 1 de 1969 resultou da proposta de Rubens Gomes de Sousa, introduzida pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e acolhida, nos seus aspectos essenciais, pela Constituição de 1967.

4.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA ATUALIDADE

As novas disposições normativas contidas na Carta Constitucional de 1988 (arts. 145 e 162) representam um esforço de aperfeiçoamento do nosso sistema constitucional tributário.

No tocante à discriminação das rendas foram mantidas todas as espécies tributárias previstas na Constituição de 1969: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais.

Dessas, qualificam-se como tributos de competência comum dos três entes políticos as taxas e a contribuição de melhoria.

O empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições sociais (art. 149) continuam deferidos à competência privativa da União, com uma novidade: estas últimas, em caráter excepcional, poderão ser instituídas pelos Estados e Municípios, em benefício dos seus servidores públicos (cf. art. 149, parágrafo único). Nesta hipótese, portanto, as contribuições sociais alinham-se entre os tributos de competência comum.

Traçando um paralelo com o texto revogado, vejamos, nos termos da atual Carta, quais os impostos deferidos à competência tributária de cada uma das pessoas jurídicas de direito público, em caráter privativo.

O art. 153 da Constituição de 1988 atribui privativamente à União competência para instituir os seguintes impostos:

- a) importação de produtos estrangeiros (Li);
- b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- c) renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- d) produtos industrializados (IPI);

- e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos títulos ou valores mobiliários (ISOF);
- j) propriedade territorial rural (ITR);
- g) grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF).¹⁰¹

Por sua vez, o art. 155 atribui aos Estados-membros competência privativa para instituir os seguintes impostos:

- a) transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCM);
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS);
- c) propriedade de veículos automotores (IPVA).¹⁰²

Por último, os Municípios foram aquinhoados com os seguintes impostos:

- a) propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- b) transmissão inter vivos a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI);
- c) serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (ISS).¹⁰³

No que respeita à competência residual foi mantido o anterior critério constitucional de só atribuí-la à União, mediante lei complementar. De resto, os impostos de competência residual não podem ser cumulativos e nem podem ter fato gerador e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (cf. art. 154, I).

¹⁰¹ BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

¹⁰² Id.

¹⁰³ Ibid.

O texto da Constituição de 1988, rendendo-se ao lobby posto em prática e pelos Estados e Municípios, outorgava aos Estados membros um Adicional sobre o Imposto de Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital e aos Municípios o IVV – imposto sobre vendas a varejo de combustíveis. Coube à Emenda Constitucional nº. 3, de 1993, a tarefa de banir essas figuras impositivas do Sistema Tributário Brasileiro, a partir do exercício de 1996.

CAPÍTULO V

IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: PRESSUPOSTOS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O presente capítulo tem o objetivo de realizar uma análise acerca do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

5.1 ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Inicialmente será realizada uma breve contextualização acerca do histórico da criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que se deu na União Européia e após no mundo.

De acordo com Juliana Kiyosen Nakayama, em princípio, no Egito antigo, há 3300 anos a.C., qualquer mercadoria em trânsito entre o lugar de produção ao local de consumo estava sujeita a uma imposição fiscal. Os gregos e os romanos estipularam forma de tributação sobre os negócios realizados, sendo que os impostos incidentes sobre as transferências e sobre as vendas de mercadoria serviam como recurso financeiro destinado à proteção do comércio.¹⁰⁴

Segundo Manuel de Juano, citado no trabalho de José Ricardo Meirelles, a *centesima rerum venalium*, de 9 d. C., instituída pelo imperador romano Augusto,

¹⁰⁴ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Imposto sobre o valor agregado na união européia**. Disponível em <<http://www.uel.gov.br>> Acesso em 12 nov. 2006.

tinha a finalidade de custear gastos militares, que incidia sobre o giro dos negócios com uma alíquota de 1% sobre as mercadorias vendidas em leilão público.¹⁰⁵

A propósito, em Roma, dizia-se que o Imperador Constantino tinha imposto sobre serviços de nome *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*, sendo que os clérigos, oleiros e carpinteiros e os trabalhadores manuais em geral estavam isentos do referido imposto.¹⁰⁶

Em 1292, o Rei Felipe da França impôs alíquota de 5 a 12% sobre todas as vendas e compras, exceto as correspondentes a alimentos, respeitando as pequenas quantidades.¹⁰⁷

Em derradeira análise, em meados do Século XX, havia a preocupação dos Estados em substituir o imposto sobre o volume de vendas (*chiffre d'affaires*) por um imposto sobre o valor acrescido (*la valeur ajoutée*, ou *valore aggiunto*, ou *value added*), com objetivo de tributação da circulação econômica de bens, tanto em relação a mercadorias como a serviços.¹⁰⁸

Diante desse quadro, Carl Shoup afirmou, em 1940, que o imposto sobre o consumo era somente uma teoria na literatura das finanças públicas. Conheceu posteriormente um crescimento explosivo inesperado do IVA no mundo. A importância da tributação sobre o consumo na estrutura de diversos países ultrapassou todas as expectativas ao mesmo tempo em que as receitas

¹⁰⁵ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

¹⁰⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹⁰⁷ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

¹⁰⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

proporcionadas pelo tributo começaram a ter uma amplitude maior em relação às outras modalidades de imposição. Maurice Lauré criou o modelo da *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* (TVA) francesa, uma contribuição notável ao aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo, uma vez que sua característica principal seria a neutralidade do imposto na economia, de acordo com Marin Falcão citado por Juliana Nakayama.¹⁰⁹

Com os estudos de Nicholas Kaldor, foi elaborado um modelo tributário com um imposto abrangente sobre o consumo. Reunia, em um só tributo, neutralidade econômica, justiça fiscal e relação direta entre o contribuinte e o fisco. O contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo em razão do montante e da composição do gasto de cada um. Haveria, ainda, previsão de alíquotas progressivas. Em 1952, a França introduz o imposto sobre o valor agregado, a *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* (TVA), substituindo o imposto sobre a produção.¹¹⁰

A rigor, em 1960, foi solicitado a um Comitê Fiscal e Financeiro, composto por dez fiscais, o Comitê Neumark, nome de seu presidente. Este comitê recomendou a adoção do IVA para o setor atacadista, complementado por um imposto especial sobre o setor varejista.

Acrescenta, ainda, Maurin Falcão que as conclusões apresentadas no relatório do comitê fiscal e financeiro - Relatório Neumark - norteiam certas decisões dos membros da Comissão Européia em Bruxelas na busca de um regime definitivo

¹⁰⁹ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Imposto sobre o valor agregado na união européia**. Disponível em <<http://www.uel.gov.br>> Acesso em 12 nov. 2006.

¹¹⁰ REZENDE, Fernando. A moderna tributação do consumo. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (coord.) **Reforma fiscal**: coletânea de estudos técnicos. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1994.

para o IVA. Tilbery assinalou que o impacto da recomendação do Relatório Neumark referente à introdução da tributação sobre o valor acrescentado em todos os países da Comunidade Económica Europeia (CEE) foi considerável.

Assim, pode-se dizer que a origem do imposto sobre o valor agregado deu-se com os estudos de Nicholas Kaldor em 1950, que elaborou um modelo tributário para um imposto abrangente sobre o consumo. Reunia, em um só tributo, neutralidade económica, justiça fiscal e relação direta entre o contribuinte e o Fisco. O contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo, em razão do montante e da composição do gasto de cada um. Haveria, ainda, previsão de alíquotas progressivas.¹¹¹

Assim, IVA, Imposto sobre o valor agregado ou acrescentado é um imposto indireto, para a tributação do consumo em geral, incidente sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final. O fato gerador do IVA consiste na entrega de bens e prestação de serviços e nas importações de produtos e mercadorias. A base impositiva consiste na totalidade da contraprestação de cada operação sujeita ao imposto. O objeto do IVA, a seu turno, é o consumo, já que através da repercussão económica, transfere-se a carga tributária do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, consumidor final.

5.2 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NA UNIÃO EUROPEIA

¹¹¹ Id.

Depois da apresentação de alguns estudos sobre a origem do IVA, passa-se a apresentar as diretivas referentes a esse imposto na União Européia.

A primeira diretiva sobre o IVA, de 11 de abril de 1967, número 71, publicada em 14 de abril de 1967, que limitava-se a impor a obrigatoriedade da adoção do IVA por todos os Estados-partes, o mais tardar até 1 de janeiro de 1970.¹¹²

A Bélgica só o fez em 01 de janeiro de 1971, e a Itália em 01 de janeiro de 1973.¹¹³ A França aprovou, em 6 de janeiro de 1966, a Lei 6.610, que teve vigência no início do exercício de 1968, de onde foram suprimidos 13 impostos do sistema tributário, inclusive a *taxe sur les prestations de services*, que passou a fazer parte do campo de incidência da *taxe sur la valeur ajoutée*.¹¹⁴

Não obstante, a segunda diretiva sobre o IVA, publicada em 14 de abril 1967, determinava, no seu título, a estrutura e as modalidades de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado. O IVA de 1967 não é harmonizado em todos os seus elementos. Não havia determinação do âmbito das isenções e tampouco impunha a mesma tributação geral dos serviços.¹¹⁵

¹¹² A diretiva não define completamente e com exatidão a matéria em relação ao regulamento e são destinadas aos Estados diretamente, prescrevendo objetivos a serem alcançados em determinado prazo. Diretiva CEE significa, via de regra para os Estados-membros, serem obrigados a criar uma nova legislação nacional ou a alterar ou suprimir leis ou regulamentos existentes, para se adaptar a esses atos comunitários. Serve para aproximar legislações permitindo eliminar contradições e diferenças nas legislações nacionais e harmonizar as políticas econômicas dos Estados-membros. In: SILVA, Roberto Luiz. **Direito internacional público**. Belo Horizonte: Inédita, 1999, p. 76 e 250-251.

¹¹³ CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Européia**: as dificuldades do processo de harmonização. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

¹¹⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹¹⁵ CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Européia**: as dificuldades do processo de harmonização. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

A Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; Luxemburgo e Bélgica, em 1969.¹¹⁶

Na mesma linha de raciocínio, a sexta diretiva do IVA, de 17 de maio de 1977 (77/388/CEE), consagra o sistema comum do IVA e a base impositiva uniforme sem ingressar a fixação dos tipos de gravame. Essa diretiva constitui o texto essencial do primeiro imposto comunitário e dispõe como os Estados regularão os direitos e os deveres relacionados com esse imposto, nas diversas legislações. Há estabelecimento dos aspectos fundamentais do gravame no que se relaciona à generalidade de sua aplicação a todos os bens e serviços, ou seja, uma base impositiva uniforme, e, com efeito, de evitar a dupla tributação, estabelecendo regras para concretizar o lugar de realização do fato impositivo.¹¹⁷

Acrescente-se, ainda, que a adoção da sexta diretiva permitiu uniformizar a incidência do IVA e criou a fonte de recursos orçamentários da CE, constituído dos Direitos aduaneiros das mercadorias e dos produtos agrícolas de terceiros países a 1% decorrente do IVA intramercado.¹¹⁸

Assim, a Comissão Europeia expõe que a verdadeira razão para a adoção de uma incidência uniforme para a TVA foi uma decisão exterior à fiscalidade propriamente dita.

¹¹⁶ JUANO, Manoel *apud* DERZI, Mizabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

¹¹⁷ MAZZ, Addy. El impuesto al valor agregado. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, v. 29, out/dez, 1999.

¹¹⁸ Id.

Um conjunto de propostas da CEE, aprovado em 1985 e denominado Livro Branco definiu um programa de ação para alcançar efetivamente um grande mercado único europeu até 1992, tendo como principais instrumentos:

a) a supressão das barreiras físicas; b) a eliminação das barreiras técnicas; c) e a abolição das fronteiras fiscais. Para o IVA, indicou o Livro Branco passagem gradativa para a técnica da imposição na origem, tributando-se as mercadorias e os serviços no país de procedência e não mais no de destino, como até então, conjugando-se o sistema com um mecanismo comunitário de compensação financeira de que redundasse o reembolso, ao Estado-membro importador - e em que era deduzido o montante - do IVA recolhido no Estado-membro exportador.¹¹⁹

Queria-se, desta forma, preservar o princípio da atribuição do IVA ao país de consumo. Tais deliberações acabaram consagradas, no ano imediato (1986), no Ato Único Europeu.

Sendo assim, o Ato Único Europeu foi acordado pelo Conselho Europeu de Luxemburgo em 2 e 3 de dezembro de 1985 e entrou em vigência em 1o. de janeiro de 1987. A partir de 1º de janeiro de 1993, o Mercado Único supunha a supressão das fronteiras fiscais entre os Estados-membros, o que significava a adoção do princípio da tributação na origem e dedução no destino, que requeria, ademais, a harmonização dos tipos.

Por fim, a diretiva 91/680, de 16 de dezembro de 1991, modificou a sexta diretiva do IVA, incluindo um novo título que incorpora toda a normativa relativa ao regime transitório, que aplicaria entre 01/01/1993 até 31/12/1998. O regime transitório de tributação no destino das trocas comerciais intracomunitárias, sem controle nas fronteiras, por um período limitado, de 01/01/1993 a 31/12/1996, e em

¹¹⁹ CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica?** Disponível em <http://www.estacio.br/Direito/revista/revista2/artigo10.htm>. Acesso em 17 nov. 2006, p.2.

derrogação ao princípio da tributação na origem dos bens entregues e dos serviços prestados.

Acrescente-se a isso que a sétima diretiva estabeleceu a aplicação do IVA às obras de arte, antiguidades e bens usados. A oitava diretiva estabeleceu a restituição do IVA aos não residentes.

Pode-se inferir que a fiscalidade indireta registrou uma evolução decisiva desde 1992, com a instituição dos impostos especiais de consumo e do IVA intracomunitário, baseados na supressão das fronteiras fiscais e das aduaneiras, assim como na abolição dos controles aduaneiros nas fronteiras entres Estados-membros.

É interessante notar, assim, que a sexta diretiva 77/388/CEE traz a matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sistema comum do IVA: base imponible uniforme, sendo que uma das últimas modificações deu-se pela diretiva 2001/41/CE, em 19 de janeiro de 2001.¹²⁰

Mesmo que em síntese, é imperioso ressaltar que o sistema comum de IVA tem como objetivo suprimir os controles fiscais nas fronteiras internas relativamente a todas as operações efetuadas entres os Estados-membros, aproximar as taxas de IVA dos Estados-membros e estabelecer um período transitório, com uma duração limitada, a fim de facilitar a passagem para o regime definitivo de tributação das

¹²⁰ SISTEMA COMUM DO IVA. Disponível em <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l31996.htm>. Acesso em 26 nov. 2006.

trocas comerciais entre Estados-membros. Esses são alguns dos principais pontos do sistema comum do imposto sobre o valor agregado na União Européia.¹²¹

Consoante se vê, sujeitam-se ao IVA as entregas de bens, as importações de bens e as prestações de serviços a título onerosos no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

Sendo assim, o sujeito passivo do IVA na União Européia é a pessoa que exerce, de modo independente, em qualquer lugar sem levar em consideração o fim ou o resultado dessa atividade, uma das atividades econômicas seguintes: as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

Verifica-se portanto, que o sistema comum do IVA tem a aspiração de adotar o princípio da tributação no Estado-membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados. Assim, evitam-se as alíquotas que não forem suficientemente aproximadas, os riscos de distorções da concorrência e de transferência de atividades. Esse regime destina-se a reforçar a integração comunitária, preservando simultaneamente os interesses financeiros dos Estados-membros. Esse regime de tributação no país de consumo constitui um dos elementos de estratégia global de aproximação das alíquotas e de harmonização das estruturas indiretas.

O sistema comum do IVA adota um regime especial de IVA ao bens usados, objetos de arte, coleção, antiguidades, ouro, serviço com grande intensidade do fator

¹²¹ Id.

trabalho. Para as vendas a distância, as aquisições efetuadas pelos sujeitos passivos isentos ou por pessoas coletivas não-sujeitos passivos e para as vendas de meio de transporte novos.

Por conseguinte, as trocas com terceiros países, com relação à importação, estão sujeitas a obrigações de declaração aduaneira e sujeitas ao IVA no momento da sua importação.¹²²

Os Estados-membros da União Européia aplicam, no regime do IVA, uma alíquota normal de IVA de pelo menos 15% e, facultativamente, uma ou duas alíquotas reduzidas de no mínimo 5% apenas em relação a determinados bens e serviços com caráter cultural ou social. É autorizada a manutenção transitória das alíquotas zero e super-reduzida, ou seja, inferior a 5%. Foram suprimidas aquelas alíquotas majoradas, acima de 15%.

Para estudo do sistema comum de IVA na União Européia, é primordial que se relacione a expressão harmonização com esse sistema, através do conceito¹²³ que tem função de organizar os dados da experiência de modo que se estabeleçam entre eles conexões de natureza lógica.

Assim, Heleno Tôrres ensina que o objeto da harmonização tributária é formado pelo somatório dos sistemas tributários de cada um dos Estados-membros, naquilo que tenham de tratamento em comum, com certo equilíbrio entre eles,

¹²² Ibid.

¹²³ Conceito. In: ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 168.

principalmente no que se refere a tipologia dos impostos, às bases de cálculo e às alíquotas.¹²⁴

A harmonização tributária, assim, constituir-se-ia num instrumento para a racionalização e para a eficiência da gestão do Mercado Único, sem que isso implique em um fim institucional em si mesmo. A harmonização, portanto, seria uma calibração dos regimes jurídicos que deve ser capaz de proporcionar uma redução de contrastes que existam com estabilização congruente de expectativas, tanto dos Estados partícipes como dos operadores econômicos.

5.3 O IVA COMO FERRAMENTA PARA INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL

No caso do bloco econômico do MERCOSUL, para Juliana Nakayama, há necessidade de harmonização dos impostos indiretos sobre o consumo, caso do IVA, cujo ônus econômico é transferido para o destinatário final por meio de mecanismos dos preços, visa a impedir distorções na livre concorrência entre produtos e serviços provenientes de todos os países integrados.¹²⁵

Consiste, fundamentalmente, na decisão sobre qual o país, o princípio da origem ou o do destino, das operações intra-regionais de circulação de mercadorias serviços deterá a potestade exclusiva de tributar o seu consumo, bem como no

¹²⁴ TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

¹²⁵ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Mercosul e os Direitos Fundamentais. In: **Tributario.NET**. Disponível em http://www.tributario.NET/ler_texto.asp?id=23101. Acesso em: 2 dez. 2006.

compromisso recíproco de não-discriminação, que garante aos bens importados de outro países membro tratamento idêntico ao dispensado aos similares nacionais.¹²⁶

O princípio da origem ocorre quando o fornecedor cobra o IVA quando enviar a mercadoria para o consumidor localizado em outro Estado-parte. O fornecedor utiliza a sua alíquota interna e, o princípio do destino caracteriza-se quando do fornecimento da mercadoria entre os Estados-partes, impondo alíquota zero nas exportações e da alíquota do domicílio do consumidor ou importador. Quanto ao IVA no Mercosul, todos os países do Mercosul adotam o princípio da tributação exclusiva no destino. Assim, há o benefício para o país onde se dá o efetivo consumo do bem. Caso haja opção pelo princípio do destino, dispensa-se harmonização legislativa, garante-se um certo nível de integração e a manutenção da base de incidência e alíquotas próprias de cada Estado-parte, porém neste princípio, inexistente a possibilidade de eliminação de aduanas entre os Estados-partes.

Os quatro países integrantes do Mercosul, como já referido, adotam em seus sistemas tributários impostos incidentes sobre o consumo, segundo a técnica do valor agregado. Argentina, Uruguai e Paraguai promovem a sua incidência por seus governos centrais. O Brasil, como sabido, possui um amplo imposto seletivo, o IPI, na competência federal; o mais amplo imposto sobre o consumo, o ICMS, está na competência estadual.¹²⁷

¹²⁶ SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização das legislações tributárias no Mercosul**. Disponível em: <http://www.neofito.com.br>. Acesso em: 22 nov. 2006.

¹²⁷ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) **O Direito Tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

Conclui-se desta afirmativa, que cada Estado-parte tem sua legislação específica quanto aos sistemas tributários e as suas alíquotas, o que traz problemas para a harmonização tributária no Mercosul.

Marcos Figueiras expõe as justificativas e razões para adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (ou acrescido), sendo as seguintes: a) impostos sobre vendas são insatisfatórios; b) união aduaneira exige a supressão de algumas barreiras discriminatórias e o IVA facilita o comércio; c) possibilidade de supressão ou redução de outros impostos com a adoção do IVA; d) a evolução dos sistemas tributários, muitas vezes, não se adapta ao desenvolvimento do país, tornando-se necessária a criação do IVA e, também a necessidade de harmonização tributária para a livre circulação de bens e serviços.¹²⁸

Assim, pode-se observar de acordo com a visão dos autores pesquisados sobre o IVA, que este poderia ser um bom caminho para a melhoria do Sistema Tributário Brasileiro, bem como nas relações do Brasil no bloco econômico no qual está inserido, o MERCOSUL. Vale observar também que a instituição do IVA no MERCOSUL também facilitaria o relacionamento comercial e econômico entre os Estados-partes.

¹²⁸ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

5.4 O IVA COMO FERRAMENTA PARA A MELHORIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para Ernesto Lozardo, em uma análise prospectiva, dois fatores são impeditivos ao crescimento vigoroso da economia brasileira: o déficit da Previdência e o casuístico sistema tributário. O atual sistema tributário originou-se com a Constituição de 1988, mas trata-se de uma versão deturpada da eficiente e moderna reforma realizada em 1967.¹²⁹

No texto apresentado por esse mesmo autor há uma menção muito importante à reforma tributária necessária para o avanço do país, ou seja, o projeto substitutivo da reforma tributária.

Para que haja maior compreensão do núcleo de sua racionalidade, vale ressaltar que o projeto estaria focado na eliminação, na simplificação, na transparência, na eficácia arrecadadora, na não cumulatividade de tributos, na redução da carga tributária, no combate à sonegação e no fim da guerra fiscal entre os Estados da Federação, com vistas a propiciar um crescimento econômico mais vigoroso, desonerando os custos da produção e do consumo, possibilitando mais postos de trabalho. Ensina Dreifuss¹³⁰ citando Weber:

O Estado isolado teve de concorrer para assegurar o capital, livre de movimentos, que lhe prescrevia as condições sob as quais podia prestar-lhe apoio para conseguir a condição burguesa nacional, a burguesia no sentido moderno da palavra.

¹²⁹ LOZARDO, Ernesto. Do casuísmo à estabilidade tributária. In: **O Estado de São Paulo**. p. 5-6, nov. 1999.

¹³⁰ DREIFUSS, René Armand.. **Política, poder, estado e força: uma leitura de Weber**. Petrópolis: Vozes, 1998, pg 36.

Importa, primeiramente, saber o que o projeto substitutivo não modificará a contribuição para o INSS, o Imposto de Renda (IR), o IOF, os Impostos de Tramitação de Causa Mortis e Doações, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto de Tramitação Inter Vivos. A contribuição para o INSS não será modificado visto que está em andamento no Congresso Nacional a reforma da Previdência. O IOF é um imposto regulatório de política tributária e não arrecadatário, portanto permanecerá. O IR é um imposto exclusivo da União.

No entanto, o projeto substitutivo modifica sete tributos que oneram a produção e o consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS, CPMF, Cofins e salário-educação), quatro tributos, á priori deverão ser extintos, de acordo com Ernesto Lozardo, que são o PIS, a CPMF, Cofins e o salário-educação e os três restantes serão incorporados ao um novo imposto.

Os tributos PIS, Cofins são na maioria das vezes cumulativos e a CPMF sempre cumulativa, assim, se uma empresa tem uma extensa cadeia de produção, em cada fase paga-se esses tributos, elevando sobremaneira o custo final do produto. Isso ocorre, por exemplo, na indústria automotiva. A eliminação desses tributos deverá provocar uma queda do preço final do produto. A extinção do salário-educação de 3% terá impacto imediato no custo da folha de pagamento das empresas.

O substitutivo da reforma tributária propõe a criação de três impostos: O Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o Imposto sobre Combustíveis Automotivos (ICA) e o Imposto sobre Vendas a Varejo e Prestação de Serviços (IVVS).

Como objeto de análise do presente estudo, cabe realizar algumas considerações específicas sobre o IVA.

O IVA deverá ser um imposto amplo, incidindo sobre o valor que se agrega à produção de bens e de serviços e será estabelecido por meio de legislação nacional.

O IVA deverá também um imposto compartilhado entre os Estados e a União. A ele será incorporado o ICMS, o IPI e o ISS. A novidade é o ISS, um imposto municipal, que passará a integrar o IVA. Isso fortalecerá a base de arrecadação tributária dos Estados.

Para este imposto, haverá cinco faixas de alíquotas: padrão, ampliada, reduzida, seletiva e específica compartilhadas entre os Estados e a União. O substitutivo apresenta: a alíquota do imposto padrão de 22%; a faixa ampliada não está definida; a reduzida, que se refere aos gêneros alimentícios, estima-se em 3%; a seletiva refere-se à alíquota sobre fumo, eletricidade e outros, em 38%; e a específica, será alíquota sobre combustível automotivo, ainda não definida. Embora o IVA seja um imposto compartilhado, somente os governadores estaduais poderão modificá-lo em até 20%, para cima ou para baixo, sobre todos os produtos e não para um produto específico, como ocorre atualmente com o ICMS com 27 legislações e contabilidades diferentes em cada Estado, facilitando a sonegação.

O IVA, na esfera estadual coibirá a guerra fiscal entre Estados ao conceder isenções fiscais na disputa por investidores e, como sempre, é o contribuinte que acaba pagando o ônus dessa conta. Outro fator importante do substitutivo: as exportações serão isentas de tributos, mas o IVA incidirá sobre as importações.

O projeto substitutivo introduz o princípio da receita de o imposto ficar no Estado consumidor e não no da origem do produto. Operacionalmente, na nova sistemática, a cobrança do IVA será feito no Estado que deu origem ao produto e ao serviço, mas repassado para o Estado consumidor. Trata-se de uma sistemática justa, propiciando ao Estado consumidor mais recursos financeiros. Essa nova sistemática de recolhimento do IVA seria instituída ao longo de cinco anos. Em princípio, tem-se a impressão de que o Estado produtor perderá receita, favorecendo o Estado consumidor. Aparentemente não é assim pois todos os Estados ganhariam dois novos impostos: o ISS (compartilhado) e o Imposto Territorial Rural (ITR, exclusivo do Estado).

Com certeza alguns aspectos merecerão reparos no substitutivo, mas a sua aprovação poderá colocar o Brasil, novamente, na vanguarda dos sistemas tributários mundiais, priorizando a redução da carga tributária sobre o consumo e a produção de bens e serviços. O Brasil pode proscrever o casuísmo para adotar um sistema tributário racional e estável, possibilitando segurança nos investimentos de longo prazo.

5.4 O IVA NA ATUALIDADE

De acordo com Clóvis Panzarini, em seu artigo, o autor afirma que os impostos sobre valor agregado, a despeito de sua complexidade, se bem geridos atendem a princípios que devem ser perseguidos por qualquer sistema tributário, como o da equidade, da neutralidade e da eficiência. Ao permitir a desoneração em

toda a cadeia produtiva, quando assim se deseja, o IVA é um eficiente instrumento de política tributária.¹³¹

Aristóteles, citado por Maria Cecília Nunes Amarantes, ensina:¹³²

Em seguida temos que tratar da equidade e do eqüitativo, e mostrar suas relações respectivas com a justiça e com o justo. Com efeito, observando com atenção, vê-se que a justiça e a equidade não são nem absolutamente idênticas, nem genericamente diferentes: ora nós louvamos o que é eqüitativo e o próprio homem eqüitativo, a ponto de que, à maneira de aprovação, nós transferimos o termo eqüitativo a ações outras que não as ações justas, fazendo disso um equivalente de bom, significando que por mais eqüitativo uma coisa é simplesmente melhor.

Nesse contexto, o mecanismo de devolução, ao elo seguinte da cadeia produtiva, da totalidade do imposto pago pelo remetente da mercadoria evita a indesejada cumulatividade ou o efeito-cascata e possibilita uma perfeita calibragem da carga tributária.

De acordo com o autor, entretanto, a lógica do IVA tem peculiaridades que muitas vezes passam despercebidas por aqueles que têm a responsabilidade de administrá-lo, tanto no Poder Executivo quanto no Legislativo e no Judiciário. Não são raras as normas tributárias mal elaboradas pelo Poder Legislativo, mal interpretadas pelo fisco e mal decididas pelas cortes de Justiça. Um exemplo de norma equivocada é encontrado na própria Constituição Federal, que, ao dispor sobre o ICMS, determina, em seu artigo 155, parágrafo 2, inciso II, alínea b, que "a

¹³¹ PANZARINI, Clóvis. ICMS: imposto desconhecido - a cada norma editada, Brasil cria nova fronteira fiscal. In: **Valor Econômico**, p. 11-12, São Paulo, 2005.

¹³² AMARANTE, Maria Cecília Nunes.. **Justiça u Equidade nas Relações de Consumo**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 1998, pg 49.

isenção e não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores".¹³³

Esse texto é oriundo da Constituição Federal de 1967, que dispunha o mesmo sobre o ICM. Entretanto, se a calibragem da carga tributária pode ser feita com precisão via definição da alíquota de saída, o administrador tributário não necessita desse instrumento de estorno de crédito, que introduz uma semi-cumulatividade e faz com que a carga tributária seja errática.

Ao exigir o estorno, nem o próprio fisco fica sabendo qual é a efetiva carga tributária final. É muito mais eficiente definir a carga tributária que se deseja através da alíquota sobre a saída da mercadoria do que tributar, via estorno de crédito, os seus insumos, cujo peso nos custos de produção não é o mesmo para todas as empresas ou setores de atividade.

De fato, a carga tributária do ICMS é definida pela alíquota incidente sobre a última operação (para o consumidor final ou exportação), pois toda a tributação intermediária significa mera antecipação do imposto e não tem qualquer influência sobre a carga final. É um jogo de soma zero: o que é pago por um é devolvido, via creditamento, ao elo da frente. Quando se obriga a anulação de imposto pago anteriormente, a carga fica indefinida e uma redução de alíquota, com a obrigatoriedade de estorno dos créditos, pode até resultar em um aumento de carga tributária.

¹³³ BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

Pode-se exemplificar com o que Clóvis Panzarini, colocando o exemplo da concessão de isenção com estorno de créditos a um produto tributado a 7% e cujos insumos sejam tributados a 18%, sendo o valor agregado na última operação igual a 100%. Nesse caso, com aritmética elementar se demonstra que a isenção com a obrigatoriedade de estorno, ao invés de resultar em benefício, aumenta de 7% para 9% a carga tributária, pois as perdas dos créditos pelas entradas superam os ganhos decorrentes do não-débito pelas saídas.¹³⁴

Assim, qualquer redução de alíquota com estorno de créditos torna errática a carga tributária final de cada contribuinte ou setor, pois passa a depender do índice de valor agregado de cada um, podendo até mesmo elevá-la ao invés de diminuí-la, como no exemplo acima.

Outro efeito colateral indesejado desse mecanismo de tributação via estorno de crédito é o viés contra a economia do Estado que o aplica. Quando se estorna o crédito do imposto pago anteriormente, este se transforma em custo e então quanto menor for o crédito a ser estornado, menor será a carga tributária final. Como as alíquotas interestaduais (7% e 12%) são, como regra, menores do que as internas (18%), os produtores de insumos dos demais Estados, tributados a 12%, passam a ser mais competitivos que os do próprio Estado, tributados a 18%. Cria-se uma tarifa alfandegária às avessas.

De outro lado, um estado pode dar diferimento no lançamento do ICMS incidente sobre seus insumos e obrigar o estorno de crédito dos insumos adquiridos

¹³⁴ PANZARINI, Clóvis. ICMS: imposto desconhecido - a cada norma editada, Brasil cria nova fronteira fiscal. In: **Valor Econômico**, p. 11-12, São Paulo, 2005.

em outros estados. Nesse caso, cria-se uma tarifa alfandegária sobre mercadorias produzidas nos estados vizinhos. Também isso tem ocorrido com frequência.

Não é demais lembrar que recentemente o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, decidiu ser constitucional a obrigatoriedade do estorno de crédito de ICMS relativo às entradas quando as saídas de mercadoria gozam de redução de base de cálculo, devendo o estorno ser proporcional à redução concedida.

Assim, pode-se inferir que enquanto a União Européia, desde janeiro de 1993, aboliu as suas fronteiras fiscais, no Brasil, a cada norma editada, criam-se novas fronteiras fiscais. Como se pode perceber, apesar dos 38 anos de experiência, o Brasil ainda tem muito a aprender para administrar com eficiência os impostos sobre valor agregado.

VI - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a realização do presente trabalho de pesquisa possibilitou-se a aquisição de conhecimentos mais aprofundados sobre o tema proposto e compreender a evolução do Sistema Tributário Brasileiro.

De acordo com a visão dos autores pesquisados, foi possível construir o marco teórico do trabalho analisando-se, ao mesmo tempo, as principais características do Direito Tributário no campo geral do Direito.

A análise realizada sobre o objeto de análise da presente pesquisa, o IVA, possibilitou a aquisição de conhecimentos complementares sobre o assunto, observando-se, por exemplo, a sua evolução na União Européia.

Entre os países da União Européia, o IVA é um imposto incidente sobre o faturamento, não-cumulativo, ou seja, o imposto repassado nas aquisições pode ser deduzido do incidente nas vendas, e também é discriminado na nota fiscal, possibilitando ao consumidor saber exatamente a quantidade de tributo que está embutido no preço do bem ou serviço adquirido. Se fosse implantado no Brasil, poderia substituir a COFINS, o PIS, o IPI, o ICMS, o ISS e até o ITBI.

Transformar todos esses tributos em um só, não-cumulativo, e que mantenha o mesmo nível de arrecadação, parece uma meta muito ambiciosa, mas pode ser um caminho para a modernização do Sistema Tributário Brasileiro e para a redução do “custo Brasil”.

O Brasil não tem imposto sobre valor agregado federal, na verdade o faturamento dos agentes econômicos é tributado várias vezes, pela União, estados e municípios. Não se sabe ao certo a carga tributária suportada pelo consumidor final, e a quantidade de normas e regulamentos confunde e onera os empresários.

Um dos benefícios a mais que a implantação do IVA poderia trazer é, por exemplo, na dificuldade atual de calcular com exatidão a carga tributária sobre os produtos nacionais impede que estes sejam tratados em igualdade com os importados, que, eventualmente, podem sofrer tratamento mais benéfico, ou mais gravoso.

A dificuldade em substituir a COFINS, PIS, IPI, ICMS e ISS pelo IVA é alta, principalmente por envolver discussões nos níveis Federal, estadual e municipal, que teriam de dividir normatização, arrecadação e fiscalização do tributo. O IVA poderia significar o fim da tributação em cascata, da guerra fiscal, permitiria simplificar legislações e racionalizar o trabalho de fiscalização e controle, com redução de gastos públicos e privados, ampliar o número de contribuintes, desonerar os investimentos, melhorar a inserção do Brasil no mercado internacional.

É certo que para possibilitar a implantação de um imposto sobre o valor agregado há a necessidade de alteração na redação da constituição, principalmente no relativo às competências tributárias das pessoas políticas, porém, em virtude das vantagens de tal imposto, este passo deveria ser superado através da vontade política dos governantes e da pressão social para isso.

O IVA pode ser um bom instrumento para que a modernização do Sistema Tributário Brasileiro, com redução da legislação tributária, gastos públicos e privados e aumento da base de contribuintes, seja alcançada.

Sugere-se que o presente trabalho de pesquisa caracterize-se como um marco inicial sobre pesquisas futuras sobre o tema, dando continuidade aos estudos iniciados neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) **O Direito Tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

AMARANTE, Maria Cecília Nunes. **Justiça u Equidade nas Relações de Consumo**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 1998, pg 49.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Instituzioni di diritto tributário**. Torino: UIET, 1976.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed..Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Introdução ao estudo do Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito financeiro e de Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. 19. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. 484 p.

CHAVES, Antônio. **Lições de Direito civil**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Européia**: as dificuldades do processo de harmonização. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Introdução ao estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica?** Disponível em <http://www.estacio.br/Direito/revista/revista2/artigo10.htm>. Acesso em 17 nov. 2006, p. 2.

D'AMÉLIO, Mariano. L'Autonomia dei diritto: particular el del diritto finanziario - nell' unità del diritto. In: **Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze**, 1941.

DEL VECCHIO, Giorgio. **Lezioni de Filosofia del diritto**. Milano: Giuffre, 1953.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DIGGINS, John Patrick. Max Weber – A política e o espírito da tragédia. Rio de Janeiro: Editora Record, 1999.

DREIFUSS, René Armand. **Política, poder, estado e força: uma leitura de Weber**. Petrópolis: Vozes, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

FANUCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1976.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Orlando. **Curso de Direito civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao estudo de Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

JACQUES, Paulino. **Curso de introdução ao estudo do Direito**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957.

JARACH, Dino. **Curso de Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1975.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

LAZARIN, Antonio. **Introdução ao Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LIMA, Hermes. **Introdução ao Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

LOZARDO, Ernesto. Do casuísmo à estabilidade tributária. In: **O Estado de São Paulo**. p. 5-6, nov. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MAZZ, Addy. El impuesto al valor agregado. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, v. 29, out/dez, 1999.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Mercosul e os Direitos Fundamentais. In: **Tributario. NET**. Disponível em http://www.tributario.NET/ler_texto.asp?id=23101. Acesso em: 2 dez. 2006.

_____. **Imposto sobre o valor agregado na união européia.** Disponível em <<http://www.uel.gov.br>>. Acesso em 12 nov. 2006.

NETTO, A. L. Machado. **Uma introdução à ciência do Direito.** São Paulo: Saraiva, 1963.

PANZARINI, Clóvis. ICMS: imposto desconhecido - a cada norma editada, Brasil cria nova fronteira fiscal. In: **Valor Econômico**, p. 11-12, São Paulo, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Curso de Direito civil.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito civil.** 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PONTES de MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos.** São Paulo: Resenha Universitária. 1976.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1957.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

REZENDE, Fernando. A moderna tributação do consumo. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (coord.) **Reforma fiscal:** coletânea de estudos técnicos. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1994.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social (Os pensadores).** São Paulo: Abril Cultural, 1978, p. 43.

SÁNCHEZ, Jácobo Ramirez. **Introducción al estudio del derecho y nociones de derecho civil.** 2. ed. Cidade do México: Textos Universitários Unam, 1977.

SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização das legislações tributárias no Mercosul**. Disponível em: <http://www.neofito.com.br>. Acesso em: 22 nov. 2006.

SANTOS, Manoel Lourenço. **Direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1981.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998. 863 p.

SILVA, Roberto Luiz. **Direito internacional público**. Belo Horizonte: Inédita, 1999

SISTEMA COMUM DO IVA. Disponível em <http://europa.eu.inte/scadplus/leg/es/lvb/l31996.htm>. Acesso em 26 nov. 2006.

SMITH, Adam. **Uma investigação sobre a natureza e causas da riqueza das nações**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1986.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes. **As modernas tendências do Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TEIXEIRA, Antônio Braz. **Princípios de Direito fiscal português**. Lisboa: Edições Ática, 1951.

TELLES JUNIOR, Gofredo. **A criação do Direito**. São Paulo: edição do autor, 1953.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito tributário: parte geral**. 10. ed. Porto Alegre: Sulina, 1991.