

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO

Nathalie Sampaio Machado

**A unificação do ICMS no Brasil à luz da Taxa sobre o Valor
Agregado europeia**

JUIZ DE FORA

2012

Nathalie Sampaio Machado

**A unificação do ICMS no Brasil à luz da Taxa sobre o Valor
Agregado europeia**

Monografia de Conclusão de Curso
apresentada à Faculdade de direito da
UFJF como pré-requisito parcial para
obtenção de revalidação de diploma
de Direito obtido no exterior.

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto d'Ávila Riani

JUIZ DE FORA

2012

Nathalie Sampaio Machado

**A unificação do ICMS no Brasil à luz da Taxa sobre o Valor
Agregado europeia**

Monografia de Conclusão de Curso
apresentada à Faculdade de direito da
UFJF como pré-requisito parcial para
obtenção de revalidação de diploma
de Direito obtido no exterior.

Aprovado em 19 de outubro de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Frederico Augusto d'Ávila Riani

Prof. Me. Joana de Souza Machado

Prof. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte

RESUMO

O presente trabalho se destina a estudar o projeto de unificação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, “ICMS”, tal como sugerido pela PEC 233/2008, através de um estudo comparado com a Taxa sobre o Valor Agregado europeia, “TVA”. Serão analisados se os dois sistemas de tributação sobre o consumo, vistos sob o prisma da segurança jurídica, tanto para o consumidor, quanto para os operadores econômicos, são ou não adequados à luta contra as distorções provocadas pela guerra fiscal. Ao final, serão expostos os pontos convergentes e divergentes entre os dois sistemas.

Palavras-chave: ICMS. Unificação. TVA. Direito tributário europeu.

RÉSUMÉ

Le présent travail est consacré à l'étude du projet d'unification de l'Impôt sur la Circulation de Marchandises et Services, "ICMS", tel que proposé par la PEC 233/2008, par le biais d'une étude comparée avec la Taxe sur la Valeur Ajoutée européenne, "TVA". Ces deux systèmes d'imposition frappant la consommation seront analysés à partir de la notion de sécurité juridique, par rapport aux consommateurs ainsi qu'aux opérateurs économiques. Il sera analysé si ces systèmes sont adéquats en vue de combattre les distorsions provoquées par la guerre fiscale entre les Etats. En conclusion, seront exposés les points convergents et divergents entre ces deux systèmes.

Mots-clés: ICMS. Unification. TVA. Fiscalité européenne.

DEDICATÓRIA

*Ao Lionel, marido companheiro e primeiro incentivador;
Aos meus pais, por me darem a coragem de tomar decisões difíceis;
Às irmãs Livia e Flávia, por me acompanharem mesmo à distância;
Às primas-irmãs Joana e Cássia, por me entenderem mesmo quando eu não
me explico;
Aos amigos Clotilde, Cinthya, Xinning, Sophie e Edgard, por, juntos, termos
sobrevivido às “années assassiennes”.*

AGRADECIMENTOS

Ao professor Pierre Delvolvé, grande mestre inspirador, pelas aulas teatrais que me despertaram o interesse no direito administrativo.

Aos professores Claude Blumann, Fabrice Picod, Thomas Pez, Louis Vogel, Gauthier Blanluet, Guy Gest et Laurence Idot por me permitirem descobrir o direito europeu com outros olhos.

Ao professor Frederico Riani, por aceitar ser meu orientador apesar das minhas dificuldades de adaptação e algumas lacunas no retorno ao Brasil.

À equipe do Escritório Escola, principalmente, o professor João Daniel, José Márcio, Mariléia e Lauro, pela paciência, orientação e amizade.

Por fim, à Faculdade de Direito da UFJF, seus professores e funcionários, que muito me auxiliaram ao longo deste ano de revalidação do meu diploma.

SUMÁRIO

1	Introdução	9
2	A necessidade de uma unificação do ICMS	11
2.1.	Exposição do sistema atual	11
2.2.	Os problemas encontrados	13
2.3.	A unificação como solução dos problemas resultantes do sistema atual?	14
3	As razões da escolha da TVA europeia como referencial	16
3.1.	As bases similares	16
3.2.	Os objetivos atingidos pela unificação europeia	19
3.3.	A evolução da TVA europeia	21
3.4.	O funcionamento da TVA europeia	25
3.4.1.	A circulação de mercadorias intracomunitária	25
3.4.1.1.	O regime aplicado aos operadores econômicos	26
3.4.1.2.	O regime aplicado aos consumidores pessoas físicas	26
3.4.2.	A prestação de serviços intracomunitária	27
4	A proposta de reforma tributária e sua eventual adequação ao modelo europeu	29
4.1.	O funcionamento do ICMS no novo sistema	29
4.2.	Os pontos convergentes e divergentes em relação à TVA europeia	31
5	Conclusão	33
	Bibliografia	34

1. INTRODUÇÃO

Uma reforma tributária faz-se necessária quando a atual política tributária encontra-se, por um lado, defasada face às exigências da economia contemporânea, e, por outro lado, em confrontação com outros imperativos sociais, como a proteção do consumidor e a garantia da livre concorrência.

No Brasil, observa-se atualmente uma política econômica voltada para a aceleração do crescimento e, principalmente, uma política de inclusão social e redução de desigualdades que está na base de todas as ações do atual governo.

Tal política, no entanto, encontra barreiras significativas no complexo sistema tributário brasileiro. A consequência de um sistema tributário defasado não se caracteriza somente pela grande carga tributária que incide nos produtores e consumidores, mas também por um desenvolvimento desequilibrado de Estados e Municípios, fruto de uma guerra fiscal entre os Estados. Esta guerra fiscal se caracteriza pela disputa entre os Estados pela recepção de novos empreendimentos, através da concessão de incentivos fiscais que tendem a distorcer a arrecadação do ICMS.

O objetivo do presente estudo será analisar a proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008, que apresenta um projeto de Reforma Tributária, no que tange à unificação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS). A análise será feita de forma crítica, à luz dos princípios de tributação indireta da União Europeia. Com efeito, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (doravante TVA), ou seja, a taxa sobre o valor agregado europeia, servirá como paradigma para a presente pesquisa, tendo em vista sua implantação bem sucedida.

A escolha deste paradigma se justifica na medida em que os objetivos buscados eram os mesmos, quais sejam, a uniformização desta forma de tributação sobre o consumo de forma a limitar as discrepâncias entre um Estado e outro. Se, formalmente, a União Europeia não é uma federação, em aspectos práticos, ela tende a se assemelhar, como se argumentará a partir da demonstração do ativismo da Corte de Justiça da União Europeia.

Por conseguinte, a presente pesquisa abordará, inicialmente, os problemas encontrados pelo sistema de tributação atual do ICMS. Neste contexto, a presente pesquisa destina-se a investigar se o seguinte problema: a proposta de reforma,

veiculada pela proposta de emenda constitucional 233/2008, é adequada para atenuar as distorções existentes no sistema de tributação atual do ICMS?

Provisoriamente, afirma-se que a proposta atual é adequada para atenuar as distorções acima descritas, no que se refere a uma relação mais harmônica entre os entes federativos e à tutela do contribuinte.

Adota-se como perspectiva teórica o princípio da segurança jurídica, no intuito de se atingir um parâmetro normativo mais uniforme, que permita, tanto ao consumidor quanto aos operadores econômicos, de melhor realizar um planejamento tributário. O objetivo aqui é analisar de que forma a unificação do ICMS seria benéfica para os consumidores, que desfrutariam de uma transparência tributária – eles conheceriam, assim, o exato impacto tributário de seu consumo; e para as empresas, que desfrutariam de uma plena livre concorrência – uma vez que não haveria distorções em função do Estado no qual a operação econômica se realiza.

Para tanto, fez-se uso, essencialmente, de pesquisa bibliográfica indireta, pesquisa documental (análise dos tratados fundadores da União Europeia e da proposta de Emenda Constitucional) e pesquisa jurisprudencial (julgados da Corte de Justiça da União Europeia). A utilização das fontes acima citadas foi necessária para a perspectiva comparada adotada nesse trabalho.

Em seguida, analisaremos as razões da escolha da TVA europeia como referencial, a eventual adequação do projeto de reforma ao referencial europeu e, por fim, uma conclusão, levando-se em consideração os pontos estudados.

2. A NECESSIDADE DE UMA UNIFICAÇÃO DO ICMS

Convém, no contexto do presente tópico, expor o atual sistema do ICMS (2.1), para que possam ser compreendidos os problemas dele resultantes (2.2). Por fim, analisaremos a escolha da unificação como possível solução para estes problemas (2.3).

2.1 O ATUAL SISTEMA DO ICMS

A Constituição Federal, no seu artigo 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Trata-se do tributo de maior arrecadação no Brasil¹.

Assim, poderão ser sujeitos passivos do ICMS pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, importadores de bens de qualquer natureza, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, finalmente, prestadores de serviço de comunicação.

A base de cálculo do imposto varia de acordo com o fato tributável. Caso se trate de circulação de mercadorias, a base de cálculo será o valor da mercadoria objeto de comercialização. Considerando os outros fatos geradores, a base de cálculo poderá ainda ser o preço do serviço, em se tratando de transporte e comunicação.

É importante mencionar que o ICMS incide na importação de bens, independentemente de o importador ser pessoa física ou jurídica, contribuinte habitual ou não do imposto. Nesse caso, a base de cálculo será o valor do bem importado.

O ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo vedada a apropriação de créditos na hipótese de as operações anteriores serem isentas ou não tributadas (artigo 155, § 2o, incisos I e II, da CF).

Comparativamente, em grande número de sistemas tributários de outros países, o ICMS é parte integrante de um imposto sobre o valor agregado, sempre nacional, na busca de uma certa homogeneidade.

¹ Fonte: Confaz.

No Brasil, o poder constituinte optou pela criação de três impostos distintos: o ICMS estadual, o IPI nacional e o ISS municipal, em função da autonomia financeira dos entes federativos.

Observa-se um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação na matéria, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

No intuito de evitar esta guerra fiscal, o texto constitucional prevê regras e mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos. Neste contexto, a Constituição Federal delegou ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo, entre outras regras de uniformização e pacificação fiscal, conforme o artigo 155, §2º, incisos IV e V da CF:

IV – Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – É facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Embora haja previsão constitucional desta competência pelo Senado, ainda subsiste a chamada guerra fiscal, a ser tratada no tópico a seguir.

2.2. OS PROBLEMAS RESULTANTES DESTE SISTEMA

Conforme se deduz da Cartilha da Reforma Tributária², um grande número de problemas do ICMS é ligado à forma de cobrança desse imposto nas operações interestaduais. Nestas transações, uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria (normalmente correspondente a uma alíquota de 12%) e uma parte ao Estado de destino. Nas vendas dos Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) para os demais Estados, a alíquota no Estado de origem é de 7%.

Um dos problemas que essa estrutura gera é a resistência dos Estados em ressarcir as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS, sob o argumento de que teriam de ressarcir um imposto que foi pago em outra unidade da Federação.

O problema mais grave, no entanto, é a guerra fiscal, através da qual um Estado reduz o ICMS para atrair investimentos para seu território.

Originalmente, a guerra fiscal foi vista como opção dos Estados mais pobres para atrair investimentos, compensando a falta de uma política mais efetiva de desenvolvimento regional. Mas, com o passar do tempo, os Estados mais ricos também passaram a praticar a guerra fiscal, a qual perdeu força como instrumento de desenvolvimento regional e passou a gerar uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do País.

Numa situação em que os Estados vêm concedendo benefícios fiscais mediante negociações caso a caso e sem qualquer coordenação, a guerra fiscal tem produzido uma verdadeira anarquia tributária, gerando uma enorme insegurança para os investidores.

De fato, ao fazer um investimento, uma empresa não sabe se seus concorrentes receberão benefícios que podem comprometer sua capacidade de competir e sobreviver no mercado. Essa insegurança leva os empresários a investir menos ou então a exigir um retorno mais alto dos investimentos, prejudicando os consumidores.

Esta situação de insegurança tende a ser prejudicial tanto para o consumidor, quanto para os operadores econômicos.

Por um lado, o consumidor é vítima de uma certa opacidade em relação ao montante de tributo que ele realmente deverá pagar no momento do consumo. Com

² Publicada pelo Ministério da Fazenda, em 28 de fevereiro de 2008.

efeito, tendo em vista que as alíquotas variam de um Estado ao outro, o consumidor final, sobre quem pesa o impacto da tributação, não saberá quanto ele deverá realmente desembolsar a título de ICMS conforme o Estado em que ele se encontra.

Por outro lado, os operadores econômicos sofrem também os efeitos da diversidade de alíquotas. Uma vez que seus concorrentes podem perceber benefícios não recebidos por eles, esta incongruência resultará em uma variação do preço final do produto ou serviço. E, novamente, veremos o reflexo de tal situação no consumidor final – que deverá pagar mais caro por um produto idêntico ou similar em razão do Estado federado em que ele consome.

É, portanto, necessário proceder a uma reflexão mais profunda em relação a uma verdadeira reforma tributária, sob o prisma da segurança jurídica e proteção do consumidor.

Mas há outros problemas que resultam da guerra fiscal, como a concessão de benefícios que favorecem as importações em detrimento da produção nacional. Quando uma empresa importa um produto, todo o ICMS é devido ao Estado onde está a empresa, e o benefício pode alcançar 100% do imposto, mas quando o mesmo produto é comprado de outro Estado, parcela do ICMS fica no Estado de origem, e o benefício só reduz parte do imposto.

Por fim, a guerra fiscal leva à ineficiência econômica e ao deslocamento improdutivo de mercadorias entre Estados. Em muitos casos – principalmente em modalidades predatórias como a guerra fiscal no comércio atacadista – o benefício depende apenas do trânsito da mercadoria pelo Estado que concede o incentivo, contribuindo para distorções. Resulta-se disso uma lógica predatória do pacto federativo, que leva à interrogação: o pacto federativo deve ser protegido a qualquer custo, até mesmo quando ele resulta em uma desarmonia entre os entes federados?

2.3 A UNIFICAÇÃO COMO SOLUÇÃO DOS PROBLEMAS RESULTANTES DO SISTEMA ATUAL ?

A exposição dos motivos da reforma³, de 26 de fevereiro de 2008, introduzida pelo Ministro de Estado da Fazenda, Sr. Guido Mantega, é clara. Para solucionar a situação resultante da guerra fiscal, a proposta prevê a inclusão do art. 155-A na

³ EM nº 00016/MF

Constituição, estabelecendo um novo ICMS em substituição ao atual, que é regido pelo art. 155, II, da Constituição, o qual restará revogado.

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

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

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

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

A competência do Senado pode ser considerada como um fator de legitimação, uma vez que ele representa os estados no Congresso Nacional.

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

3. AS RAZÕES DA ESCOLHA DA TVA EUROPEIA COMO REFERENCIAL

A escolha da TVA europeia como referencial para o presente estudo deu-se devido a dois fatores: por um lado, as similaridades entre o Brasil, enquanto Estado Federal, e a construção europeia (3.1), e, por outro lado, os objetivos atingidos por esta construção (3.2).

3.1. AS SIMILARIDADES ENTRE O BRASIL E A CONSTRUÇÃO EUROPEIA

A priori, uma comparação entre a federação brasileira e a União Europeia poderia parecer descabida. Com efeito, dentre outros fatores divergentes, a base jurídica da União Europeia é constituída por tratados, e não uma Constituição. No entanto, a União Europeia não poderia ser assimilada a uma confederação. Ora, um estudo aprofundado da construção europeia permite a compreensão de que os tratados fundadores não são simples tratados internacionais, uma vez que são meios através dos quais os Estados membros da União transferem, de maneira definitiva, uma parte de sua competência à União. Ao longo da construção europeia, os Estados, mesmo que ainda soberanos no plano internacional, consentiram a limitações de competências tão importantes que elas eram contrárias às suas próprias Constituições nacionais, que afirmavam o princípio da soberania nacional.

A União Europeia apresenta certos traços do Estado federal: um leque de poderes muito extensos em áreas de importância capital, existência de órgãos supranacionais, um Parlamento europeu eleito através do sufrágio universal direto, um Conselho europeu formado por representantes dos Estados, aplicação direta das normas europeias sobre o território dos Estados membros, o monopólio de interpretação dos tratados da Corte de Justiça da União Europeia (doravante, “CJUE”, ou “CJCE, de acordo com a nomenclatura antiga), que afirma a primazia da ordem jurídica europeia sobre os direitos nacionais.

Em uma decisão de 15 de julho de 1964, *Costa c. Enel*⁴, a Corte de Justiça da Comunidade Europeia (renomeada Corte de Justiça da União Europeia pelo Tratado

⁴ Decisão 6/64, CJCE.

de Lisboa, de 13 de dezembro de 2007) reconheceu a primazia do direito comunitário (hoje, fala-se em direito europeu, uma vez que a Comunidade Europeia foi substituída pela União Europeia, nos termos do Tratado de Lisboa):

“Diversamente dos tratados internacionais ordinários, o Tratado CEE institui uma ordem jurídica própria que é integrada no sistema jurídico dos Estados-membros a partir da entrada em vigor do Tratado e que se impõe aos seus órgãos jurisdicionais nacionais.

Efetivamente, ao instituírem uma Comunidade de duração ilimitada, dotada de instituições próprias, de personalidade, de capacidade jurídica, de capacidade de representação internacional e, mais especialmente, de poderes reais resultantes de uma limitação de competências ou de uma transferência de atribuições dos Estados para a Comunidade, estes limitaram, ainda que em domínios restritos, os seus direitos soberanos e criaram, assim, um corpo de normas aplicável aos seus nacionais e a si próprios.

Esta integração, no direito de cada Estado-membro, de disposições provenientes de fonte comunitária e, mais geralmente, os termos e o espírito do Tratado têm por corolário a impossibilidade, para os Estados, de fazerem prevalecer, sobre uma ordem jurídica por eles aceite numa base de reciprocidade, uma medida unilateral posterior que não se lhe pode opor.

Com efeito, a eficácia do direito comunitário não pode variar de um Estado para outro em função de legislação interna posterior, sem colocar em perigo a realização dos objetivos do Tratado referida no artigo 5.º, segundo parágrafo, e sem provocar uma discriminação proibida pelo artigo 7.º”

O princípio da primazia do direito comunitário é portanto absoluto e fundamental. Com efeito, todas as fontes de direito comunitário, sejam ela de direito primário (tratados) ou direito derivado (atos dos órgãos da União), primam sobre o direito interno de cada Estado membro.

Da mesma forma, a CJCE considera que não há de se distinguir as fontes de direito nacionais, que são todas inferiores ao direito europeu.

Em uma decisão de 17 de dezembro de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*⁵, a Corte reconhece a superioridade do direito comunitário até mesmo em relação às normas constitucionais dos Estados membros :

“O recurso às regras ou noções jurídicas do direito nacional, para a apreciação da validade dos atos adoptados pelas instituições da Comunidade, teria por efeito por em causa a unidade e a eficácia do direito comunitário. A validade desses atos não pode ser apreciada senão em função do direito comunitário. Com efeito, ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autónoma, não podem, em virtude da sua natureza, ser opostas em juízo regras de direito nacional, quaisquer que sejam, sob pena de perder seu carácter comunitário e de ser posta em causa a base jurídica da própria Comunidade; portanto, a invocação de violações, quer aos direitos fundamentais, tais como estes são anunciados na Constituição de um Estado membro, quer aos princípios da estrutura constitucional nacional, não pode afetar a validade de um ato da Comunidade ou seu efeito no território deste Estado”.

Por fim, de forma extremamente contundente, a Corte consagra, em sua decisão de 9 de março de 1978, *Amministrazione delle finanze dello Stato / Simmenthal*⁶, o carácter imediato do direito comunitário. A Corte afirma que o juiz nacional tem o poder de descartar a aplicação da lei contrária à norma comunitária imediatamente, no momento em que ele julga, sem aguardar a intervenção do legislador nacional:

“Dado que decorre dos termos do artigo 189 ° do Tratado CEE e da jurisprudência constante da Corte de Justiça da Comunidade Europeia, que as disposições comunitárias diretamente aplicáveis devem, independentemente de quaisquer normas ou práticas internas dos Estados membros, produzir plena e totalmente os seus

⁵ Decisão 11/70, CJCE.

⁶ Decisão 35/76, CJCE.

efeitos e serem uniformemente aplicadas nas ordens jurídicas destes últimos, para que possam também ser garantidos os direitos subjetivos criados na esfera jurídica dos particulares, conclui-se que o alcance destas normas deve ser entendido de forma a que eventuais disposições nacionais ulteriores, contrárias às normas comunitárias, devam ser consideradas inaplicáveis de pleno direito, sem que seja necessário esperar a sua revogação pelo próprio legislador nacional ou por outros órgãos constitucionais (declaração de inconstitucionalidade)...”

Diante do exposto, a escolha do modelo europeu como referencial para o presente estudo se justifica na medida em que, em alguns aspectos, a União Europeia se assemelha a um Estado Federal. Convém salientar que, segundo o autor francês Claude Blumman⁷, o movimento natural da contínua consolidação da União se dirige, apesar de algumas resistências, ao reconhecimento de uma verdadeira federação europeia, como pode-se observar, a título de exemplo, no texto do Tratado de Lisboa. Com efeito, modificando o artigo 47 do Tratado de Maastricht (Tratado sobre a União Europeia, de 1992), o Tratado de Lisboa reconhece de maneira explícita a personalidade jurídica da União Europeia, apesar de não ter havido dúvidas de sua existência antes de sua adoção. Do mesmo modo, a cidadania europeia é consagrada, no artigo 9 do Tratado de Maastricht, trazendo aos cidadãos dos Estados membros direitos que excedem a esfera nacional.

3.2. OS OBJETIVOS ATINGIDOS PELA UNIAO EUROPEIA

Os objetivos atingidos pela União Europeia são numerosos, e justificam uma análise da unificação do ICMS brasileiro à luz das normas tributárias europeias. A evolução do direito europeu deu-se progressivamente com a transferência de competências dos Estados membros à União, de forma definitiva.

De modo geral, pode-se destacar, no campo das competências exclusivas da União, as seguintes matérias: união aduaneira, as regras relativas à concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interior, a política monetária para os

⁷ *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Manuel Litec, 2004.

Estados que adotaram o euro, a conservação de recursos biológicos do mar (política comum da pesca) e a política comercial comum. Somente a União pode legislar e adotar atos jurídicos obrigatórios nestes campos, os Estados membros só podendo o fazer quando habilitados pela União ou com o objetivo de aplicá-los.

Em algumas matérias, a competência da União é concorrente, ou seja, a União e os Estados membros podem atuar concomitantemente. Os Estados membros exercem sua competência na medida em que a União não exerceu a sua, ou quando a União decide parar de exercê-la. É o caso do mercado interno; da política social, nos aspectos definidos pelo Tratado; da coesão econômica, social e territorial; da agricultura e pesca, salvo a conservação de recursos biológicos do mar; o meio-ambiente; a proteção dos consumidores; os transportes; as redes transeuropeias; a energia; o espaço de liberdade, segurança e justiça; os interesses comuns em matéria de saúde pública, nos aspectos definidos pelo Tratado.

Observa-se assim que a União Europeia dispõe de competência principal em matérias estratégicas. Através do exercício destas competências extensas, a União Europeia obteve grande sucesso na unificação e harmonização em matéria fiscal e tributária.

Primeiramente, constatamos uma integração dita “negativa” da política fiscal comunitária. Fala-se de integração negativa pois a necessidade de se conformar aos princípios fundamentais do direito europeu obriga os Estados membros a eliminar as normas de direito interno que não lhe são conformes.

É o caso, em primeiro lugar, do princípio de livre circulação de mercadorias. O Tratado de Roma, de 1957 e alterado pelo Tratado de Lisboa, proíbe aos Estados membros a adoção de taxas que teriam efeito equivalente às taxas aduaneiras., ou seja, aquelas taxas cujo fato gerador é a passagem de uma mercadoria pela fronteira. No mesmo sentido, ele proíbe a tributação discriminatória ou indiretamente protetora. Trata-se de tributação cuja alíquota é diferenciada quando a mercadoria é importada. Esta diferenciação é considerada discriminatória quando as mercadorias, tributadas de modo diferente, são produtos similares ou até em simples relação de concorrência.

Em segundo lugar, há integração negativa no que concerne as liberdades econômicas de circulação: a livre circulação de pessoas, serviços e capitais. A livre circulação de pessoas é mais política que econômica, é a liberdade de ir e vir dos cidadãos dos diferentes Estados membros. Mas ela contém um aspecto econômico, constituído pela livre circulação dos trabalhadores e a liberdade de estabelecimento.

Portanto, trata-se de integração negativa os aspectos tributários referentes à livre circulação dos trabalhadores, à liberdade de estabelecimento, à livre prestação de serviços e livre circulação de capitais.

Assim, o Tratado de Roma proíbe toda discriminação fundada na nacionalidade no que concerne o emprego, a remuneração e outras condições de trabalho. No mesmo sentido, o Tratado consagra a liberdade de todas as pessoas, físicas ou jurídicas, de estabelecer de maneira durável, sob qualquer forma, uma atividade econômica não empregatícia em outro Estado membro, nas mesmas condições que seus nacionais.

Outrossim, o Tratado reconhece a liberdade de uma pessoa física ou jurídica de exercer uma atividade de prestação de serviços em outro Estado membro sem a obrigação de se estabelecer neste local.

Por fim, podemos observar uma harmonização em matéria de TVA, que será tratada adiante em um tópico à parte.

3.3 A EVOLUÇÃO DA TVA

O objetivo consistia em atingir uma neutralidade da tributação indireta no mercado comum. É necessário, em um mercado comum, que o imposto não distorça o cálculo das operações econômicas, que ele não distorça a própria concorrência. O imposto deve, portanto, responder a um imperativo de neutralidade. Este imperativo de neutralidade se impõe particularmente aos impostos indiretos, aplicáveis no caso de circulação de mercadorias e prestação de serviços. Estes impostos indiretos, por serem calculados sobre o valor das transações, são particularmente suscetíveis de distorcer a concorrência, uma vez que eles são imediatamente incorporados ao preço. Além disso, os Estados membros poderiam ceder à tentação de utilizar as disparidades de alíquotas como meio de discriminação, afim de reestabelecer as taxas aduaneiras anteriormente extintas.

Assim, afim de atingir uma harmonização da tributação indireta na União Europeia, a adoção de uma TVA intracomunitária surgiu como uma solução. Esta solução foi implantada em três grandes etapas, a serem expostas a seguir.

A partir dos anos 60, estudos foram realizados no intuito de se conceber um modelo de tributação satisfatório. À época, todos os Estados membros previam, em sua legislação nacional, um tributo sobre os lucros. Em 1954, a França adotou uma

taxa sobre o valor agregado, uma forma particular de taxa sobre os lucros. Assim, coabitavam no mercado comum a TVA francesa e outras taxas sobre os lucros, chamadas “taxas em cascada” ou “cumulativas”.

O tratado de Roma de 25 de março de 1957, que instituiu o mercado comum, premia o princípio de uma harmonização da tributação dos Estados membros. O comitê europeu encarregado de preconizar as vias de uma harmonização chegou à conclusão, em 1962, que somente a TVA apresentava a vantagem da neutralidade tanto buscada, tanto no plano interno quanto no plano internacional.

No plano nacional, a taxa era considerada neutra quando dois produtos idênticos (ou serviços) vendidos no mesmo preço, sem taxas ao consumidor, incorporava a mesma carga tributária qualquer que fosse o número de etapas do circuito de produção e comercialização do produto. Isto não era o caso das taxas cumulativas, pois quanto maior o número de etapas do circuito de produção, maior a carga tributária incorporada no preço final.

No plano internacional, haverá neutralidade quando a carga tributária incorporada no produto importado e a aquela incorporada no produto nacional são as mesmas. É assim implantado um mecanismo de compensação nas fronteiras, consistente na exoneração no momento da exportação, no local onde o produto foi fabricado. A título de exemplo, o exportador será tributado com base em uma alíquota igual a zero. O Tesouro Público devolve ao exportador a TVA que ele pagou a seus produtores, de forma que o produto chega à fronteira sem qualquer carga tributária. Uma vez ultrapassada a fronteira, a TVA do Estado de destino será aplicada. O produto assim importado será submetido à mesma TVA que um produto local, portanto, haverá uma neutralidade entre o produto importado e o produto fabricado localmente. Assim, observa-se que a alíquota da TVA é indiferente. Mas este sistema supunha a manutenção das fronteiras aduaneiras dentro do mercado comum.

Em vista dessa neutralidade assim constatada, a primeira diretiva europeia foi adotada em 11 de abril de 1967⁸, extinguindo as taxas cumulativas e as substituindo por um sistema comum de TVA que se impunha a todos os Estados membros. Uma segunda diretiva⁹ foi adotada no mesmo dia, definindo as regras gerais deste novo imposto, como o fato gerador, a base de tributação, as exonerações, os mecanismos de

⁸ Diretiva 67/227/CEE

⁹ Diretiva 67/228/CEE

dedução, etc. Essas duas diretivas inauguravam a primeira etapa de implantação da TVA europeia.

A necessidade do abandono dos sistemas de taxas cumulativas utilizadas em todos os Estados membros, à exceção da França, foi constatada rapidamente. Mas restava ainda definir um sistema de substituição aceitável para todos os Estados. Assim, como a taxa sobre os lucros era considerada um dos pilares dos sistemas tributários nacionais, era necessário conceber um sistema que permitiria garantir uma arrecadação satisfatória, sendo ao mesmo tempo de simples aplicação.

Era igualmente necessário que a carga tributária aplicada a um produto não variasse de acordo com o número de etapas do circuito de produção. O novo sistema deveria também ter as características de um imposto sobre o consumo.

Neste momento, a harmonização da TVA é ainda muito primária, uma vez que os Estados membros dispunham de grandes liberdades da transposição, em seu direito interno, das normas contidas nas diretivas. Por exemplo, os Estados tinham a escolha de aplicar ou não a TVA a determinados setores de atividade – agricultura, prestação de serviços, vendas a varejo. Os Estados conservavam também uma total liberdade em matéria de alíquota, uma vez que a harmonização total não era necessária, tendo em vista a neutralidade da tributação independentemente das alíquotas. Assim, havia uma enorme diversidade em relação às alíquotas nos diferentes Estados membros da União. Com efeito, a TVA era considerada um imposto nacional, com algumas regras de harmonização europeia.

Tendo em vista que a implantação de um verdadeiro mercado comum exigia uma profunda harmonização da tributação indireta, afim de não contrariar as grandes liberdades de circulação, a segunda etapa da evolução da TVA europeia ocorreu com uma harmonização das TVA nacionais.

Neste sentido, em 17 de maio de 1977, uma importante diretiva foi adotada, comumente chamada “6ª diretiva”¹⁰. Ela previa uma unificação progressiva das regras relativas à base de tributação. Trata-se de uma etapa decisiva no processo de harmonização da TVA na Europa. Esta diretiva, que atualmente permanece como referência essencial na matéria, tem características de uma espécie de Código Europeu da TVA. Com efeito, ela tem como objetivo a unificação das regras relativas à base do imposto: campo de aplicação, base de tributação, deduções, etc. A

¹⁰ Diretiva 77/388/CEE

harmonização completa das alíquotas foi deixada para mais tarde, mas mesmo em relação a este ponto a iniciativa dos Estados membros é limitada.

Além disso, esta base uniforme de tributação permite o cálculo de uma TVA realmente europeia, à alíquota de 1,40 % (hoje, ela é de 1,64%), que serve a financiar o orçamento de Bruxelas. Uma vez que era previsto substituir as contribuições financeiras dos Estados membros por recursos próprios União Europeia, uma parte destes recursos deveria originar-se na TVA. Portanto, era indispensável estabelecer uma base uniforme de arrecadação da taxa, de modo a evitar as distorções de arrecadações em cada Estado membro. Este imposto, arrecadado em cada um dos Estados membros, constitui o essencial dos recursos próprios à União Europeia.

Uma nova diretiva sobre a TVA¹¹ foi adotada no dia 28 de novembro de 2006. Ela revogou a substituiu a diretiva de 1977. Ela comporta 414 artigos e 12 anexos. Ela integra todas as modificações e adaptações sucessivas trazidas ao texto inicial de 1977.

Por fim, inaugurou-se uma terceira etapa da consagração da TVA como imposto de excelência europeu: a supressão das fronteiras fiscais.

A implantação do mercado comum levou à supressão das fronteiras aduaneiras, eliminando por conseguinte as taxas aduaneiras nas operações “intracomunitárias”. Mas as fronteiras fiscais permaneciam: quando as mercadorias passavam de um Estado ao outro, elas eram controladas e submetidas à aplicação da TVA de importação.

O tratado de Maastricht de 7 de fevereiro de 1992, que instituiu a União Europeia e o Mercado único, consagrou a supressão das fronteiras fiscais. Desde o dia 1º de janeiro de 1993, as mercadorias circulam livremente no interior da União Europeia; os caminhões não são mais parados nem controlados quando eles ultrapassam as fronteiras. Mas a incidência da TVA não desapareceu, apenas o mecanismo de tributação foi alterado.

Em 17 de outubro de 1992, foi adotada uma diretiva que previa regras relativas às alíquotas da TVA. Ela previa, principalmente, que a alíquota normal de TVA não poderia ser inferior a 15%. Ela ainda previa a possibilidade de alíquotas diferenciadas, reduzidas. Cada Estado membro poderia ter no máximo duas alíquotas reduzidas, que não poderiam ser inferiores a 5%. Além disso, tais alíquotas

¹¹ Diretiva 2006/112.

diferenciadas só poderiam ser aplicadas a mercadorias ou serviços constantes em uma lista predeterminada, anexada à diretiva. Tratava-se então de uma possibilidade limitada.

De 1977 a 2006, houve a adoção de 28 diretivas diferentes estabelecendo normas relativas à TVA. Atualmente, o sistema da TVA encontra-se em um regime transitório, cuja evolução é constante.

3.4 O FUNCIONAMENTO DA TVA : O PRINCÍPIO DO DESTINO

No contexto deste tópico, convém estudar o regime da TVA no que tange as operações intracomunitárias, ou seja, aquelas que ocorrem entre dois ou mais Estados no seio da União Europeia. Com efeito, a análise das modalidades de tributação da TVA em cada Estado membro, internamente, é de relativa pertinência para o estudo em tela, uma vez que o foco do presente trabalho é comparar o ICMS interestadual com o funcionamento da TVA intracomunitária.

Como dito anteriormente, desde 1º de janeiro de 1993, os Estados da União Europeia constituem um mercado único, no qual as fronteiras fiscais e aduaneiras foram extintas. As mercadorias podem, portanto, circular livremente de um Estado a outro sem qualquer controle na passagem das fronteiras ; correlativamente, a cooperação entre as administrações nacionais foi reforçada. Esta revolução resultou em importantes repercussões em matéria de TVA.

Aqui, convém proceder a uma distinção: de um lado, o regime aplicável à circulação intracomunitária de mercadorias (3.4.1) e, de outro lado, a prestação de serviços intracomunitária (3.4.2).

3.4.1 A circulação de mercadorias intracomunitária

No que tange à circulação de mercadorias, o regime implantado varia em função da qualidade dos operadores que atuam no mercado intracomunitário. Distinguem-se então os operadores econômicos submetidos à tributação da TVA (3.4.1.1) e os simples consumidores pessoas físicas (3.4.1.2).

3.4.1.1 O regime aplicado aos operadores econômicos

Primeiramente, veremos o regime aplicado às empresas que atuam no mercado europeu. Cada empresa é identificada através de um número individual, que contém um código relativo ao país de sua sede. Na nota fiscal, devem constar ambos os números, do vendedor e do comprador : é, portanto, neste ponto que reside a principal diferença do regime de tributação, uma vez que as pessoas físicas não são identificadas.

Portanto, o regime da TVA varia de acordo com a transação realizada: entre empresas tributáveis ou entre uma empresa e uma pessoa física.

Neste contexto, distinguem-se as “entregas”, que correspondem às vendas de bens móveis entregues em outro Estado membro, e as “aquisições”, que correspondem às compras de bens móveis em proveniência deste Estado membro. As entregas, como as exportações, são exoneradas no país de origem. As aquisições, como as importações, são tributadas no país de destino. Assim, a TVA é devida no país de destino, que corresponde ao país do consumo final.

O fato gerador da TVA nas aquisições intracomunitárias não é a data em que as mercadorias atravessam a fronteira (uma vez que não há mais fronteiras), mas aquela em que elas chegam ao local da empresa adquirente.

Convém ressaltar que a TVA será exigida até mesmo nas hipóteses em que não há transferência de propriedade do bem, como pode-se observar, a título de exemplo, quando uma empresa italiana entrega mercadorias à sua sucursal francesa. Neste caso, a TVA será exigível na França, Estado membro de destino. Por conseguinte, mesmo em ausência de transferência de propriedade, a operação será tributada da mesma forma. No sentido inverso, quando esta mesma sucursal francesa entrega uma mercadoria à sede italiana, a operação será tributada no Estado de origem, ou seja, na França, uma vez que configurar-se-á uma entrega intracomunitária.

3.4.1.2 O regime aplicado aos consumidores pessoas físicas

Para as pessoas físicas, o mercado único europeu constitui uma realidade tangível. Eles podem efetuar suas aquisições em outros Estados da União Europeia pagando a TVA local, não tendo que se submeter à verificação nas fronteiras. Um

francês pode, portanto, efetuar suas compras na Alemanha, e tirar proveito dos eventuais preços inferiores. É um fator de simplificação e de concorrência saudável. Mas este regime geral comporta algumas limitações, no que concerne as vendas à distância e aos meios de transporte novos, no intuito de evitar eventuais distorções entre os Estados.

As vendas à distância compreendem aquelas feitas por correspondência e, de maneira geral, todas as vendas relativas a bens que são expedidos ou transportados por um vendedor à destinação de um comprador residente em outro Estado membro. Tais vendas são sempre tratadas como entregas intracomunitárias, portanto, exoneradas no Estado de origem e tributáveis no Estado de destino, à condição que a empresa vendedora tenha realizado um faturamento de mais de 100 mil euros no ano fiscal anterior relativo às vendas destinadas àquele mesmo Estado membro. Por exemplo, analisemos o caso em que uma empresa espanhola vende uma mercadoria a um consumidor francês, em outubro de 2012. Caso, ao longo do ano de 2011, a empresa espanhola tenha realizado vendas à destinação da França, cujo faturamento foi superior a 100 mil euros, a mercadoria será tributada na França. Caso o faturamento tenha sido inferior a 100 mil euros, a mercadoria será tributada na Espanha.

Procederemos agora ao estudo do regime aplicável às prestações de serviço intracomunitárias.

3.4.2 As prestações de serviço intracomunitárias

O estudo do presente regime requer a distinção entre os serviços que dispõem de uma base material e aqueles imateriais.

Quanto aos serviços que dispõem de uma base material, eles são tributados no Estado de origem. Isto se justifica ou porque sua base material é situada no território deste Estado, ou porque o prestador de serviço é domiciliado nele.

Quanto aos serviços imateriais, eles estão submetidos a um regime de tributação especial. São os serviços relativos, por exemplo, a operações ligadas a direitos de propriedade intelectual, operações de publicidade, pesquisas e consultorias (advogados, engenheiros, etc.), serviços de radiodifusão e televisão, serviços prestados via eletrônica, operações financeiras, etc.

O regime aplicado a estes serviços é equivalente ao regime aplicado à circulação de mercadorias. O serviço será tributado no local onde se encontra o cliente, o prestador de serviço é considerado um exportador de serviços, ficando portanto exonerado de tributação.

Aqui, convém apontar uma diferença importante entre o regime aplicável às prestações de serviço e aquele aplicável à circulação de mercadorias. Como dito anteriormente, a circulação de mercadorias é tributada ainda que não haja transferência de propriedade – assim, a mera entrega de uma mercadoria de uma sucursal, desprovida de personalidade jurídica, à sede em outro Estado membro, não acarreta a não-tributação da TVA.

No caso da prestação de serviços intracomunitária, a prestação só é tributada quando ela constitui uma operação jurídica entre dois operadores econômicos distintos, conforme exemplo do autor francês Maurice Cozian¹²:

Por razões práticas relativas às garantias exigidas, os grupos financeiros se estabelecem no exterior através de sucursais, e não de filiais. O Banco do Brasil, cuja sede é no Brasil, dispõe na França de uma sucursal não dotada de personalidade jurídica. No entanto, esta sucursal é dotada de uma personalidade fiscal, tendo em vista que ela é tributada sobre a renda realizada no país. No mesmo sentido, ela é contribuinte, sobre algumas operações, da TVA. A sucursal francesa transferia seus excessos de caixa à sede brasileira ou a uma outra sucursal situada nas ilhas Cayman. Em contrapartida dessas transferências, a sucursal francesa recebia juros, que, estes, eram tributáveis pela TVA. O *Conseil d'État*, a corte superior do direito administrativo francês, julgou¹³ que estas transferências intra-grupo eram simples movimentos financeiros entre a sede e a sucursal ou entre duas sucursais, e que, portanto, elas não eram tributáveis pela TVA. Trata-se portanto de uma posição de princípio: os serviços só são tributáveis quando eles constituem uma operação jurídica entre dois operadores distintos.

Esta posição foi confirmada pela Corte de Justiça da União Europeia, em uma decisão de 23 de março de 2006¹⁴.

¹² Cozian, Maurice; Deboissy, Florence. *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 2009/2010. Ed. LexisNexis Litec.

¹³ Conseil d'État, 29 de outubro de 2001.

¹⁴ CJCE, 23 de março de 2006.

4. A PROPOSTA ATUAL DE REFORMA E SUA EVENTUAL ADEQUAÇÃO AO MODELO EUROPEU

Trataremos, sucessivamente, o funcionamento do ICMS previsto pela atual proposta de reforma (5.1), assim como as convergências e divergências entre a proposta e o referencial europeu (5.2).

4.1 O FUNCIONAMENTO DO ICMS PREVISTO PELA PROPOSTA DE REFORMA

A proposta prevê uma nova redação para o artigo 155-A da Constituição, conforme extrato a seguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, no que diz respeito ao presente estudo, ou seja, a unificação do ICMS no que tange as operações interestaduais, tendo como paradigma a TVA europeia, pode-se observar grandes alterações.

Em primeiro lugar, no que tange à determinação das alíquotas, a alteração reside na competência do Senado Federal para votar uma alíquota única aplicável a todos os Estados.

Em segundo lugar, o §3º supramencionado prevê que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá, em sua maior parte, ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá à lei complementar definir a forma como

esse princípio será atendido, sendo propostos mecanismos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas.

4.2 AS CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE A PROPOSTA E O REFERENCIAL EUROPEU

Pode-se observar, a partir da comparação da unificação do ICMS proposta e o funcionamento da TVA exposto acima, que há mais pontos divergentes que convergentes entre os dois modelos.

Tratando-se dos pontos convergentes, há de se notar que o sistema atualmente em vigor é semelhante ao sistema da TVA no que concerne a determinação da alíquota do imposto. Com efeito, como visto anteriormente, a União europeia é competente para fixar patamares mínimos e máximos da alíquota de TVA, tanto em relação à alíquota normal, quanto à alíquota reduzida, diferenciada.

Atualmente, conforme dispõe o artigo 155, §2º, V da Constituição Federal, o Senado Federal dispõe da faculdade de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas nas mesmas operações afim de resolver conflito específico entre os Estados. Apesar da limitação relativa à determinação de alíquotas máximas, inexistente no sistema europeu, este mecanismo lhe é bastante similar.

Portanto, conclui-se que a determinação de alíquotas fixas, e não de patamares mínimos e máximos, aplicáveis a todos os Estados federados, conforme os termos da proposta de reforma, é uma divergência em relação ao sistema europeu.

Outrossim, há uma grande diferença, no sistema atual, que reside na existência de alíquotas aplicáveis às transações interestaduais. Tal alíquota é inexistente no sistema europeu, uma vez que o objetivo buscado na implantação deste imposto era promover uma neutralidade das operações intracomunitárias.

Nos termos do art. 12, II, da proposta de Emenda Constitucional, o novo ICMS somente vigorará a partir de 1º de janeiro do 8º (oitavo) ano subsequente ao da promulgação da Emenda. O art. 3º, I da PEC estabelece que nesse período de transição o atual ICMS terá suas alíquotas interestaduais gradativamente reduzidas, aproximando-se da aplicação da preponderância do princípio do destino que norteará o novo ICMS.

Ao fim deste período de transição, subsistirá uma alíquota aplicável às operações interestaduais de 2%, que permanecerão no Estado de origem. Portanto, caso a PEC seja aprovada, teremos um sistema de tributação preponderantemente de acordo com o princípio do destino.

Observa-se que, se o sistema europeu aplica igualmente o princípio do destino, não há alíquota específica aplicável às operações intracomunitárias, uma vez que os órgãos da União Europeia consideram que tal tributação seria contrária às liberdades de circulação consagradas pelo tratado de Roma. Portanto, no intuito de dirimir disparidades entre os Estados membros, que poderiam resultar de uma aplicação absoluta do princípio do destino, foi concebida uma diferenciação da tributação conforme as partes da transação e conforme o tipo de operação realizada, conforme estudado anteriormente.

Portanto, conclui-se que há uma aproximação do sistema proposto pela reforma em relação ao sistema europeu, mas a subsistência da alíquota aplicável às operações interestaduais permanece uma divergência importante.

Quanto aos pontos convergentes, observa-se a consagração, ainda que limitada – uma vez que subsiste a alíquota relativa às operações interestaduais –, do princípio do destino.

5. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto ao longo do presente estudo, conclui-se que a proposta de reforma, em seus termos atuais, não é adequada para dirimir os problemas de guerra fiscal entre os entes federados.

Ainda que a proposta fosse aprovada, hipótese improvável tendo em vista a provável afronta ao pacto federativo e a autonomia normativa dos entes federados, no que tange à determinação de uma alíquota de ICMS nacional, o novo mecanismo de tributação permanece complexo.

Com efeito, a subsistência da alíquota aplicável às operações interestaduais é nociva tanto para as empresas, quanto para os consumidores. É um elemento de entrave à livre concorrência e à liberdade dos consumidores de optarem por seu local de seu consumo.

Além disso, a consagração do princípio do destino, sem diferenciação das operações tributáveis ou partes da transação, como ocorre no sistema europeu, tende a agravar as distorções de desenvolvimento econômico e social entre os Estados. Com efeito, o que ocorre com um Estado que produz mercadorias e presta serviços a clientes domiciliados em outro Estado? Ele não disporá de arrecadação consistente, salvo aquela provida pela tributação da operação interestadual, à alíquota de 2%.

Uma possível saída para os problemas resultantes do sistema atual, conforme estudado anteriormente, pode residir no simples aperfeiçoamento do sistema já existente.

O Senado Federal já dispõe de competência para fixar as alíquotas mínimas de ICMS aplicáveis às operações internas, assim como alíquotas máximas em caso de conflito entre os entes federados. Uma reflexão aprofundada sobre a modo que o Senado exerce esta competência seria pertinente. Isto traria, eventualmente, uma maior uniformidade do ICMS no plano nacional.

BIBLIOGRAFIA

- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª edição. Ed. Saraiva, 2012.
- BLUMANN, Claude; DUBOUIS, Louis. **Droit institutionnel de l'Union Européenne**. 4ª edição. Ed. Lexis Nexis, 2010.
- BLUMANN, Claude; DUBOUIS, Louis. **Droit matériel de l'Union Européenne**. 5ª edição. Ed. Montchrestien, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª edição. Ed. Malheiros, 2012.
- CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. 1ª edição. Ed. Manole, 2003.
- COZIAN, Maurice; DEBOISSY, Florence. **Précis de fiscalité des entreprises**. 33ª edição. Ed. LexisNexis Litec. 2009/2010.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. 3ª edição. Ed. Russell, 2009.
- HAMON, Francis; TROPER, Michel. **Droit constitutionnel**. 30ª edição. Ed. LGDJ.
- **Jurisclasseur Fiscal Chiffre d'Affaires**, Editions Lexis Nexis, 2011.
- LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume V**. Ed. Renovar, 2009.
- LONG, M.; WEIL, P.; BRAIBANT, G.; DELVOLLÉ, P.; GENEVOIS, B. **Les grands arrêts de la jurisprudence administrative**. 15ª edição. Ed. Dalloz, 2005.
- MASCLET, Jean-Claude. **Les grands arrêts de droit communautaire**. 3ª edição. Ed. PUF, 2007
- **Mémento Droit Fiscal**, Éd. Francis Lefebvre, 2012.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9ª edição. Ed. Forense, 2005.
- **Les traités européens après le Traité de Lisbonne – textes comparés**. Ed. La documentation française, 2010.
- **Répertoire de Jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne**. Disponível em <curia.europa.eu>.