

“UMA PROPOSIÇÃO PARA A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL - FLEXOS E REFLEXOS COM O ATUAL MODELO”.

Jorge Inácio de Aquino¹

RESUMO: *Centrada especialmente (não exclusivamente) sobre a tributação sobre o consumo, este trabalho tem o objetivo de apresentar uma proposta de reforma tributária não só no que se refere às espécies tributárias, mas, sobretudo, sobre uma profunda reforma do modelo da Administração do Sistema Tributário Nacional. O trabalho se desenvolve em três partes distintas e interconectadas: na primeira, diagnóstica e sinteticamente descreve os problemas do sistema de tributação sobre o consumo em vigor no Brasil; na segunda, apresenta o corpo da proposta; e, na terceira parte, apresenta os resultados esperados e as possíveis vantagens comparativas da proposta, tanto para a Administração Pública quanto para os contribuintes - com destaque para os pequenos contribuintes - e a sociedade em geral, frente ao sistema em vigor. Finalmente, expressando que não se deve considerar nada definitivo, o trabalho se diz um projeto ainda aberto a sugestões para possível aprimoramento.*

Palavras-chave: Proposição; Reforma Tributária.

01. DESCRIÇÃO DO PROBLEMA A SUPERAR

O Brasil, entre mais de cem países, é o único que adota uma tributação sobre o consumo com titularidade tripartite (União IPI, Estados ICMS, Municípios ISS).

Se com a introdução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS - tributo de competência Estadual e, individualmente, o de maior relevância do país - o sistema tributário possibilitou maior autonomia dos Estados frente ao Governo Central, por outro lado, as desvirtuações dele resultantes nos têm apontado crescentes óbices administrativos que comprometem a eficiência do tributo tanto no âmbito interno de cada uma das entidades federativas, como, e principalmente, nas relações entre elas.

É fato público e notório que, manipulando a potestade legislativa, os governos estaduais transformaram o ICMS em principal instrumento para a atração de investimentos nos seus territórios. Sem querer entrar no mérito desta questão, evidencia-se que tal atitude provoca uma predatória concorrência entre os Estados e desvirtua a fiscalidade original do imposto.

Historicamente, as diversas tentativas de reformas tributárias foram dificultadas pelo justo temor dos Estados em comprometer o federalismo fiscal, instituto tido como importante marco do Estado brasileiro. Entretanto, a história da tributação sobre o consumo no Brasil permite inferir a urgente necessidade de modernizar sua estrutura relativa à incidência, gestão e fiscalização (até para efeito de convergência com os sistemas de outros países), uma vez que a matéria tributária é, também, decisivo fator para a alocação dos investimentos produtivos no âmbito da concorrência internacional.

Não obstante o ICMS ter nascido a partir de uma concepção de uniformidade nacional, a sua instituição como imposto estadual permitiu o desenvolvimento isolado de diversos subsistemas que, a despeito de tratar de uma mesma matéria, estando não integrados e divergindo entre si, evoluíram distintamente, acabando assim, por também perturbar a eficácia

¹ Egresso do Curso de Economia da UCSAL, Doutorando em Direito Tributário pela Universidad de Salamanca-Espanha, Auditor Fiscal do Estado da Bahia e Diretor de Assuntos Fiscais e Tributários do Instituto de Auditores Fiscais da Bahia – IAF. jiaquino@hotmail.com.

do tributo no âmbito do território nacional. De pronto, é fato conhecido internamente a todas as administrações do ICMS que em matéria de sonegação fiscal é significativo os casos de vendas de créditos fiscais através de documentos “frios” e “calçados”, operacionalmente facilitados, em boa mediada, pelo isolamento de todos os sistemas tributários estaduais.

No aspecto legislativo, vivemos um estado muito assemelhado ao que passou a Alemanha antes da Ordenança Tributária de 1919, quando o Estado Alemão, coincidentemente, também contava com 27 Direitos Financeiros provenientes de seus entes infranacionais. A esse respeito escreveu HANS NAWIASKI,² importante colaborador da Lei Fundamental de Bonn:

“... tal vertiginosa corrente de legislação tributária se transformou em um agitado mar, no qual inclusive os próprios encouraçados do fisco estiveram a ponto de perder-se por falta de uma clara carta naval ...”

Considerando um sem número de situações e circunstâncias que ao longo do tempo distorceram a tributação sobre o consumo, dificultando o controle administrativo dos contribuintes - especialmente com relação às operações interestaduais - além do aspecto da grande capilaridade dos sujeitos passivos, entendo que o ICMS, na forma em que hoje é administrado pelos Estados e Distrito Federal, não obstante seja o tributo de maior participação percentual na receita tributária nacional, ainda opera abaixo de sua capacidade arrecadadora.

02. DESCRIÇÃO DA SOLUÇÃO PROPOSTA

Embora sendo por via tributária, a razão de fundo do trabalho é o combate à pobreza e a diminuição das desigualdades sociais no Brasil, que, a meu juízo, é o maior dos muitos problemas do país³. Penso que todos os demais problemas sociais são corolários deste.

Neste trabalho defendo a tese de que a racionalização e redução dos “custos de complementação” do sistema fiscal, menor carga tributária e menos burocracia, pode funcionar como objeto de “justiça distributiva” convertendo-se em importante instrumento com o qual se pode minorar esta crucial questão nacional. A concretização da idéia possibilita implantar processos que simplificam os procedimentos de legalização e regulamentação dos negócios, reduzindo encargos tributários e financeiros que incidem sobre os contribuintes, especialmente, os médios e pequenos empreendedores, contribuindo para um ambiente favorável ao nascimento, fortalecimento e longevidade dos empreendimentos de micro e pequeno porte.

A idéia ora apresentada, cuja aplicação importa em baixo investimento de recursos financeiros, tem o objetivo de contribuir para a melhoria da atuação da Administração Pública dos Estados brasileiros, evidenciando, precipuamente, uma racionalização do uso das estruturas humanas e materiais já disponíveis nas Administrações Estaduais no que diz respeito aos sistemas tributários.

Figurando o sentido da proposta, poderíamos dizer que ela não seria mero paliativo para dor localizada do sistema tributário, mas o tratamento para este paciente, que, a partir de então, poderá usar seus membros com plena saúde trabalhando no projeto maior que o país necessita que, repito, é o combate à pobreza e diminuição das desigualdades sociais.

² Teoria General del Derecho, traducción de la 2ª Edición en Lengua Alemana por el Dr. José Zafra Valverde – Universidad de Navarra – Ediciones Rialp – Madrid - 1962

³ Os 10% mais ricos da população apropriam-se de 46,7%, enquanto os 10% mais pobres detêm apenas 1% (Banco Mundial) – informe colhido no documento “Os pequenos como base para um modelo de desenvolvimento sustentável do país”) SEBRAE-julho de 2002.

Portanto, sob a minha ótica, a redução/solução da desigualdade social, impreterivelmente, obriga intervenções nas vertentes de arrecadação e aplicação dos recursos tributários, ressaltando-se o âmbito da aplicação de recursos nos serviços públicos prioritários, como saúde, educação, segurança pública, assistência social, infra-estrutura física e outros, criando-se um inovador instituto gestor da arrecadação. Esta engenharia há que ser transparente, apensando-se a ela, um sistema de **educação tributária** amplo e irrestrito para que a sociedade se conscientize sobre o seu “dever” de contribuir e seu “direito” de exigir a contraprestação pública de boa qualidade, o que significa incentivar o fortalecimento da cidadania.

É curioso, o fato das últimas eleições majoritárias em países como Estados Unidos, Alemanha, Inglaterra e Espanha terem sido decididas a favor de programas políticos de partidos que contemplaram o quesito “redução da carga tributária”. Isto é uma constatação de que a idéia de redução de carga tributária está plenamente ambientada no seio das sociedades ocidentais mais evoluídas e, no nosso caso, significativa redução se pode conseguir dando mais eficiência ao nosso sistema. Tenho a convicção de que uma reformulação do nosso sistema tributário, com ênfase no aspecto administrativo, pode melhorar sua eficiência e possibilitar redução da carga tributária que atualmente sobrecarrega os contribuintes.

Em minha opinião, é mister que a Reforma Tributária em discussão desde há muito no Brasil, e que cada vez mais a percebemos necessária, em simultâneo com modificações materiais nos tributos, exige profunda reforma do nosso modelo de Administração Tributária, em especial, no que diz respeito à tributação indireta de competência dos Estados e Municípios. O modelo de sistema tributário sobre o consumo que sugiro, conforme veremos a seguir, ao tempo que pode proporcionar maior e mais justa arrecadação tributária sem majorar a atual carga impositiva, também possibilita economizar, com facilidade, recursos na gestão tributária tanto pelas Administrações Públicas como pelos contribuintes.

02.1. Manifesto da proposta

Em outras palavras, entendo que a inserção do ICMS (ou IVA como pretende a proposta do Governo) dentro de um novo modelo administrativo traria significativas vantagens comparativas para a sociedade frente ao modelo atual, tais como: **ampliação da base de incidência; melhoria na seletividade do imposto e progressividade do sistema; instituição de alíquota por fora do preço da mercadoria; redução de alíquotas sem comprometimento do valor arrecadado; redução no custo de gestão dos ingressos tributários; liberação de pessoal de atividades burocráticas para atividades fins**, entre outras.

Portanto, com um mínimo de bom senso e boa vontade dos Poderes Legislativo e Executivo Estaduais, face às novas possibilidades administrativas e tecnológicas hoje existentes, é possível promover uma profunda reforma fiscal e administrativa que assegure a uniformidade nacional do ICMS (ou IVA), preservando-se o princípio federativo. Para tanto, desde já expresso que minha proposta não passa por qualquer transferência de competência arrecadadora e de gestão para a União, nem implica em prejuízo para os Estados. Muito, e muito, pelo contrário: **A idéia fundamental consiste em colocar os problemas que envolvem o ICMS no Brasil sob um organismo supra-estatal que exerça poder de decisão, assentando assim, as bases para prender as questões do imposto e consertar as já existentes disputas políticas, estabelecendo também as bases para uma cooperação que evite futuros problemas e conseqüentemente aumente a operação dos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade e eficiência) bem como**

da efetividade do princípio de capacidade contributiva no nosso sistema, como previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Nacional.

Ora, se as mega-fusões estão demonstrando bons resultados no setor privado, reduzindo custos e melhorando sua eficiência, porque obstar a ocorrência deste fenômeno no setor público, ainda mais quando internamente as Administrações Tributárias estão enaltecendo a introdução de conceitos antes vistos como tipicamente privados?

Arrecadando em 2005 o equivalente a U\$ 81.5 bilhões⁴, o ICMS respondeu aproximadamente a 22% da nossa carga tributária total. Atente-se que estes 27 subsistemas se encontram em diversos e variados níveis de evolução tecnológico-administrativa e em muitos casos, dentro ou a mercê de estruturas políticas atrasadas que, incorporando vícios, obstaculizam o seu progresso individual. Vê-se, assim, que nos termos da falta de sintonia em que nos encontramos, a harmonização da tributação sobre o consumo no Brasil é dificultada e compromete, em certa medida, o progresso social do país. Neste caso, a união integrada dos variados sistemas, sem qualquer prejuízo da competência constitucional, tende, a meu juízo, a reduzir as divergências entre os Estados. Neste conceito, a administração tributária concernente a cada Estado, também, tende a ser mais eficaz uma vez que a integração forçada conduz as vantagens dos sistemas mais desenvolvidos para os menos desenvolvidos com o estabelecimento de uma plataforma tecnológica e operativa única por força de uma administração unitária num modelo de condomínio.

Apartando a discussão de pertinência, é fato incontroverso que o incremento da tributação indireta em detrimento da direta é uma tendência mundial e as melhores experiências de controle dos tributos cujos lançamentos se dão por homologação do sujeito ativo, fundam-se no rígido e rápido tratamento das informações fiscais que acessoriamente a legislação obriga ao contribuinte. Neste particular, o exemplo do Fisco Espanhol me serve como referência: hoje reconhecido como o mais eficiente e moderno da Europa, em apenas 72 horas é capaz de varrer as cerca de 56 milhões de declarações de tributos que controla. Atentem, ainda, que o IVA (imposto sobre valor agregado mais difundido mundialmente), na Espanha, possui maior abrangência que o nosso ICMS, vez que alcança todas as transações de venda de bens (inclusive de imóveis) e todas as prestações de serviços profissionais.

Em que pese ser o IVA espanhol um imposto de competência da Administração Central, o bom nível de seu Fisco se sustenta basicamente em quatro pilares:

1º) número único para identificação Fiscal do contribuinte em todos os tributos do sistema;

2º) ausência de sigilo bancário para efeitos fiscais no Sistema Legal (todas as contas bancárias abertas são informadas ao Fisco e qualquer pagamento e recebimento acima de determinado valor é informado ao Fisco tanto pelas instituições bancárias quanto pelo contribuinte por ocasião de suas declarações, e estas informações são efetivamente lançadas no banco de dados do Fisco e são, também, efetivamente cruzadas pela fiscalização);

3º) intensiva exigência de informações econômico-fiscais e seu efetivo tratamento informatizado para utilização nas áreas de gestão e inspeção tributária; e, como instrumento principal,

4º) existência de uma Agência Estatal de Administração Tributária com suficiente autonomia financeira que lhe possibilita uma pronta atualização tecnológica e especialização de pessoal.

⁴Dados Receita Federal - U\$ 1 = R\$ 1,90

Ora, se adequadas tecnologias de informação e novos modelos administrativos que se apresentam com melhor eficiência estão postos para pronta utilização, carece de inteligência a perpetuação da discussão federativa que impede a uniformização da tributação sobre o consumo no Brasil. Se os administradores do ICMS no país estão deveras sintonizados com as mais modernas técnicas e tecnologias para a administração tributária, como querem transparecer nos seus discursos, não mais devem permitir a manutenção e desenvolvimento paralelo de 27 subsistemas que operam de forma desintegrada, como se cada um procurasse reinventar uma roda para mover o mesmo carro. E em isto não vale a escusa das diferenças regionais existentes no país vez que soluções para estas, no que se aplica ao ICMS, serão mais facilmente encaminhadas dentro de um foro único de administração.

Da perspectiva da sociedade brasileira, que deve ser o verdadeiro promotor e beneficiário do Estado, nosso atual modelo administrativo para o ICMS representa, no melhor dos casos, desperdício de recursos públicos e perda de eficiência administrativa do setor público no Brasil. Por isso, entendo que o nosso federalismo fiscal, obrigatoriamente não obsta a uniformização nacional do ICMS (ou IVA). Ao contrário, se bem analisado pode até ser o mais importante estímulo para mais uma vez, e pioneiramente, inovarmos na tributação sobre o consumo, uniformemente otimizando a tributação sobre o consumo em todo o país, sem comprometer a competência tributária originalmente concedida aos Estados e Distrito Federal.

02.2. O novo modelo em si

Entendo eu, que o modelo de reforma que proponho é capaz de revolucionar nosso sistema com os meios e recursos que já dispomos - ainda que desconexos entre si - através das possibilidades que permite.

Resumidamente, o que sugiro não é passe de mágica, mas a factível adaptação às nossas peculiaridades de duas experiências de comprovado sucesso: **modelo administrativo tributário como o Espanhol, em conjunção com fundamentos do modelo de gestão da União Européia.**

Assim, apresento a proposição de ICMS nacional, sem quebra do princípio da autonomia federativa a respeito da matéria, cujo desenho fundamental a ser desenvolvido consistiria em:

- 1) **Legislação e regulamentação única para aplicação nacional;**
- 2) **Instituição de um número nacional para identificação do contribuinte em Cadastro Único para as Esferas Federativas;**
- 3) **Quebra do sigilo bancário para efeitos fiscais;**
- 4) **Instituição de uma Agência Supra-Estatal para a Administração do ICMS-IVA, formada em consórcio pelos Estados e o Distrito Federal, que teria uma gestão representativa de todos os entes que a compoem, e presidência de turno a ser exercida pelos Estados, cujas linhas gerais são as seguintes:**

- Organismo de Direito Público com personalidade jurídica própria e plena capacidade pública e privada, formada a partir da integração de todos os Fiscos Estaduais e do Distrito Federal, cuja função principal será a execução da função arrecadadora e fiscalizadora hoje atribuídas aos sistemas tributários destes entes federativos.

03. RESULTADOS ESPERADOS

A idéia permite, como resultado, que contemos, entre outras tantas vantagens:

- a) **simplificação do Sistema Tributário a respeito da tributação sobre o consumo incorporando nele o imposto sobre os serviços da lista da Lei Complementar N.º 56/87 de competência dos municípios, adequando os índices de participação destes na repartição da receita e agregar o IPI ao ICMS, aceitando a União como apenas mais um condômino do novo sistema;**
- b) **dificultar a sonegação fiscal nas operações interestaduais através de “calçamento de notas”, “notas fiscais frias” e “venda de créditos fiscais”, aumentando a arrecadação;**
- c) **migrar melhorias e avanços tecnológicos entre os sistemas tributários dos Estados, estabelecendo uma única plataforma, padronizando o sistema através do melhor dos 27 subsistemas de hoje;**
- d) **ter as operações interestaduais tributadas nos destinos (os Estados que perderem arrecadação poderiam ser compensados por um fundo composto por percentual do produto arrecadado, destinado a alimentar a manutenção dos atuais índices de participação dos Estados na receita total);**
- e) **concessão de benefícios fiscais por meio de bonificações para preservar a fiscalidade do tributo sobre o consumo e tornar tais benefícios transparentes para o controle da sociedade, demonstrando, sempre, a relevância social do instrumento, de modo a ser um recurso para eliminar a guerra fiscal que hoje se produz através do ICMS;**
- f) **redução da carga tributária sobre o consumo e aplicação de alíquotas “por fora”, ou seja, que não integre a sua própria base de cálculo, como ocorre hoje;**
- g) **avançar na seletividade do ICMS, de modo a evoluir na progressividade do sistema tributário, melhor atendendo ao princípio de capacidade econômica do art. 145, § 1º da Constituição Federal;**
- h) **simplificação administrativa e redução de custos operativos (custos de complementação da literatura anglo-saxônica) tanto para os contribuintes como para o Fisco que operariam a partir de uma só fonte toda estrutura do ICMS a nível nacional;**
- i) **ser de aplicação imediata com formação vertical, remetendo, de imediato, aos cuidados da agência a estrutura que hoje rege o instituto da “substituição tributária” no ICMS, lembrando que, conforme o Estado, este instituto pode representar entre 10 a 30% de participação na arrecadação do imposto (obs. hoje, são muitos os problemas que existem neste item, com formação de convênios entre os Estados, onde uns arrecadam para outros, existindo alto índice de sonegação nas transações e óbices para a fiscalização do Fisco do Estado credor aos contribuintes do Estado de origem, vez que o Fisco deste Estado mais atenção dedica aos tributos que lhe pertencem);⁵**
- j) **ser também de formação imediata com integração horizontal dos Fiscos, incorporando os subsistemas infranacionais em um sistema supra-Estatal, de**

⁵ Observação participativa do colega Ângelo Pitombo

maneira total ou modulada, em etapas, ou por regiões, num espelho convergente de formação como os dos blocos econômicos;

k) ser possível uma transição do modelo atual para o proposto, de forma progressiva e segura, combinando as formas de aplicação acima apontadas, aproveitando a base estrutural atual dos fiscos estaduais (pessoal e bens);

l) todos os Estados e União concorrerem para o custo de implantação e manutenção da Agência Nacional de Administração Tributária do ICMS-ANATI, num modelo de condomínio;

m) que a agência possua uma maior autonomia de modo a desgarrar-se da pura e dura burocracia estatal que impõe, quase sempre, a morosidade na prestação do serviço público, dando-lhe flexibilidade para que se adapte mais rápido e eficazmente às demandas típicas da matéria tributária;

n) redução no custo da gestão da receita tributária;

o) liberação de pessoal de atividades burocráticas para a fiscalização dos contribuintes;

p) que as atuais divergências entre os Estados sejam solucionadas ou evitadas com mais eficácia e rapidez no âmbito interno de um mesmo *fórum* (a Agência);

q) liberação de funções arrecadadoras das Secretarias de Fazenda, compensadas com acréscimo de poder na função gestora por ocasião da presidência de turno do seu Estado no novo modelo, à vez que disporá de mais tempo para gerenciar as contas dos seus respectivos Estados;

r) sistematização dos incentivos fiscais, em especial, às micro e pequenas empresas em todo o país (ex: fazendo junção entre tributação que funciona mediante base de cálculo no faturamento, com as informações de suas aquisições, para efeito de crédito de capital de giro a taxas menores no sistema bancário, sendo que, para tanto, o contribuinte receberia um “autorizo” do Fisco, depois de cruzadas suas informações. O Fisco financiaria as diferenças de taxas no sistema bancário com um fundo formado a partir dos recursos tributários advindos deste segmento);

s) recursos deste “fundo” poderiam também ser direcionados a “cursos de fomento”, inclusive em projetos de aproximação Universidade/Empresa que valorizem o capital humano, melhoria da qualidade e abertura de novos postos de trabalho e mercados para os produtos dos pequenos empreendimentos.

Os iniciados em assuntos tributários, sejam do setor público quanto do privado, não de perceber que todas estas vantagens diretas enumeradas e outras mais que automaticamente delas derivam, repercutirão na sociedade levando benefícios aos cidadãos de modo objetivo através da melhoria da eficiência do sistema fiscal, reduzindo o custo de gestão do contribuinte quanto do Estado, sem sacrificar a remuneração de pessoal, desburocratizando o sistema e oferecendo transparência na imposição tributária para favorecer o espírito de cidadania das pessoas.

04. DEMONSTRAÇÃO DE QUE A PROPOSTA IMPACTARÁ POSITIVAMENTE NA SOCIEDADE

04.1 Impacto na qualidade de vida e dos serviços prestados aos cidadãos

Este trabalho é um “start” que transforma em palavras uma idéia - que penso ser original - para ser avaliada frente à nossa realidade tributária.

Considerando que a idéia fundamental desta proposta foi concebida há cinco anos atrás e que de lá para cá, mesmo que de maneira diversa (e provalmente mais cara) algumas proposições cujos efeitos são parecidos com os efeitos de sugestões isoladas desta proposição, foram implantadas ou estão em via de implantação no nosso sistema tributário, como: o Cadastro Sincronizado Nacional, o SINTEGRA (sistema nacional que faculta troca de informações entre os Fiscos dos Estados), a Lei da Micro e Pequena Empresa que introduz o chamado SIMPLES NACIONAL ou SUPERSIMPLES que integrou em um só documento a arrecadação de oito tributos (seis Federais - IRPJ, CSLL, PIS-PASEP, COFINS, IPI e a Contribuição para a Seguridade para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica -, um Estadual - ICMS - e outro Municipal - ISS), o Sistema Público de Escrituração Digital-SPED, (que contempla a escrituração contábil-fiscal de modo digital e o projeto da Nota Fiscal Eletrônica atualmente na fase de teste), e até mesmo a mais recente versão do projeto de Reforma Tributária apresentado pelo Governo, que, fundamentalmente, trata da tributação sobre o consumo mediante substituição do ICMS pelo IVA, cresce em mim a convicção de plena pertinência e viabilidade da proposta que apresento, uma vez que a implantação das medidas citadas melhorou o “ambiente tributário” para a reformulação que proponho, isto se comparado ao ambiente existente à época da concepção original da idéia.

Portanto, estou convencido que, em razão de suas potenciais vantagens, a reforma proposta encontrará receptividade por parte da população brasileira: dos contribuintes, dos eleitores, dos empresários e da maioria dos agentes formadores da opinião pública. Creio, por isso, que é uma matéria de ampla repercussão político-social que deve constar de um programa sério de desenvolvimento para o Brasil.

Entretanto, não obstante o valor que emprego à proposta, aprendi de um trabalho de DOMINGO CARVAJO VASCO,⁶ que a concretização dos fins que há de cumprir uma estrutura fiscal não é tarefa fácil. Sei, também, que não há a unanimidade que gostaria de dar a respeito desse assunto. Por isso, até em obediência ao princípio de que nada da natureza humana é definitivo, tenho o cuidado de também esclarecer que a presente proposta não pretende ser pretenciosa a ponto de esgotar-se em si mesma; ainda é um projeto aberto, não-finalístico, que aceita sugestões. Por ser inovadora, passeando pelo campo das idéias, sua implementação requer aprofundamento analítico que matura a sua funcionalidade. No entanto, não ponho em dúvida a síntese de sua viabilidade. A proposta pode até não responder a todas as perguntas ou contra-argumentos, mas merece ser apreciada até porque entendo que o atual sistema está esgotado e já produz mais problemas que solução.

Assim, não me resta dúvida que a sua concreção impactará positivamente na qualidade de vida do cidadão.

REFERÊNCIAS

Afonso da Silva, J. – Curso de Direito Constitucional Positivo – Malheiros Editores – São Paulo – 1999.

Álvarez, N. – Jalones para una Teoria Crítica de la Seguridad Jurídica – Gráfica Comorva – Madrid – 1995.

⁶ “Una nota sobre la simplificación tributaria”, in Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, num. 186, Madrid - 1986

- Asorey, R. O. – El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario – Revista Española de Derecho Fiscal, nº 66 – 1990.
- Bandeira de Mello, C. A., - Curso de Direito Administrativo – Malheiros Editores – São Paulo – 1993.
- Baleeiro, A., - Limitações ao Poder de Tributar – RJ – 1998.
- Brito Machado, H., - Cursos de Direito Tributário – Malheiros Editores – São Paulo – 1998
- Berliri, L. V., - El Impuesto Justo – Instituto de Estudios Fiscales – I E F – Madrid – 1986.
- Bobbio, N., - Direito e Estado no Pensamento de Kant – Ed. UnB – Brasília – 1997.
- Canotilho, J. J. G., - Direito Constitucional e Teoria da Constituição – Livraria Almedina – Coimbra – 1997.
- Carbajo Vasco, D., - Una Nota sobre la simplificación Tributaria – Revista Española de Derecho Financiero e Hacienda Pública (REDFHP), - Nº 186 – 1986.
- Cassone, Vittorio – Direito Tributário – 14ª Edição –Ed. Atlas – São Paulo – 2002.
- Carles, Casals – Globalización – apuntes de un proceso que está transformando nuestras vidas – Ed. Intermón Oxfam – Barcelona – 2001.
- Código Tributário Nacional.
- Constituição da República Federativa do Brasil.
- Domingos de Oliveira, J. M. – Capacidade Contributiva – 2ª ed., Renovar – Rio de Janeiro.
- Fabretti, Lúdio Camargo e Dilene Ramos – Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis - Editora Atlas – 2001 – SP.
- Garcia de Enterría, E., - Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas – Cuadernos Civitas – Madrid – 1999.
- Giardina, E., Le base teoriche del principio della capacità contributiva – Milano – Giuffrè, 1961.
- Grizziotti, B., Principios da Política, derecho y ciencia de la hacienda – Madrid – 1958.
- Harada, Kiyoshi – Direito Financeiro e Tributário, 9ª Edição, Ed. Atlas – SP.
- Lopes Meireles, H., - Direito Administrativo Tributário – Malheiros – São Paulo – 1993.
- Laband, P., - El Derecho Presupuestario – IEF – Madrid – 1979.
- Martul-Ortega, P. Y., Los principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (y III) R E D F H P – nº 209 – 1990.
- Nawiasky, H – Teoria General del Derecho – Ed. Rialp S. A. N- Madrid – 1962.
- Neumark, F., Principios de la imposición: Introducción por Enrique Fuentes Quintana – IEF – Madrid – 1994.
- Kelsen, H., Teoria Pura del Derecho – Ed. Porrúa – Mexico – 1993.
- Pérez Luño, A. E. – La Seguridad Jurídica – Ariel Derecho – Barcelona – 1994.
- Sá Gomes, N., - Teoria Geral dos Benefícios Fiscais – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1991.



Silva Martins, I.G., - Sistema Tributário na Constituição de 1988: Capacidad Económica y Capacidad Contributiva – RDFHP, n.º 212 – 1990.

Taboada, P., - Apogeu y crisis del principio de capacidad contributiva. In Estudios en homenaje al Prof. Federico de Castro, Madrid – Tecnos – 1976.

Tipke, K., Princípio de igualdade e idéia de sistema jurídico – Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira – Saraiva – São Paulo – 1984.

Velarde, S., - Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario – Marcial Pons – Madrid – 1997.