

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano

José Alexandre Costa, Neto

MESTRADO CIENTÍFICO EM DIREITO FISCAL

2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRECTA NO BRASIL

Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano

José Alexandre Costa, Neto

ORIENTAÇÃO DA PROF.^a DRA. ANA PAULA DOURADO E COORIENTAÇÃO DA PROF.^a DRA. RITA DE LA
FERIA
MESTRADO CIENTÍFICO EM DIREITO FISCAL

2018

AGRADECIMENTOS

À professora Dr.^a Ana Paula Dourado e à professora Dr.^a Rita de la Feria, pela orientação na dissertação de mestrado, pelos valiosos conhecimentos a mim transmitidos e pelo profissionalismo na honrosa missão de ensinar. À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, conceituada instituição acadêmico-científica, pela oportunidade de fazer parte de seu quadro de alunos. Aos colegas do mestrado, pela amizade e auxílio. À Secretaria da Receita, pelo apoio institucional para realização do mestrado. Aos portugueses, de forma geral, povo que muito bem me acolheu ao longo da jornada acadêmica. A Luciano Cartaxo Pires de Sá, Geilson Salomão Leite, Valéria Cavalcanti Mariz Maia, Milene Araruna, António Sá Santos e Adenilson de Oliveira Ferreira. À minha irmã Daniele. Ao meu pai, José Costa Filho (*in memoriam*), e mãe, Maria do Socorro, à minha esposa e filho, Sandra e João Pedro. A Deus. Meus sinceros agradecimentos.

A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

BASEADA NOS SISTEMAS EUROPEU DO IVA E CANADIANO

RESUMO

O Brasil tem atualmente um dos mais inapropriados, complexos e ineficientes sistemas de tributação indireta do mundo, caracterizado pela multiplicidade de competências tributárias atribuídas a três diferentes níveis de governo, pelo grande número de tributos indiretos não harmonizados, pela prolixidade de normas, taxas e benefícios fiscais, além de cumulatividade, competição tributária dos entes federativos e altos custos administrativos e de *compliance*. Diante desta condição, o estudo busca enfrentar o tema para apresentar uma proposta de reforma da fiscalidade indireta do Brasil, baseado em estudos e experiências dos modelos-referência do IVA europeu e do Canadá. Não é o desejo ambicioso de apresentar uma solução ideal, mas de colaborar com a discussão para a busca de um sistema fiscal mais justo e eficiente, capaz de ampliar a aptidão competitiva do país no comércio internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Tributos Indiretos. Fiscalidade. Direito Fiscal. Direito Tributário. Reforma tributária. Brasil. IVA europeu. Canadá.

ABSTRACT

Brazil currently has one of the most inappropriate, complex and inefficient systems of indirect taxation in the world, characterized by the multiplicity of tax competencies (attributed to the three levels of government), by the large number of non-harmonized indirect taxes, by the proliferation of norms, fiscal benefits, as well as cumulativeness, tax competition and high administrative and compliance costs. Given this condition, the study seeks to address the issue to present a proposal for reform of indirect taxation in Brazil, based on studies and experiences of European and Canadian VAT as reference models. It is not the ambitious desire to present an ideal solution, but rather to collaborate with the discussion in the search for a fairer and more efficient fiscal system, capable of increasing the country's competitive capacity in international trade.

KEY WORDS: Indirect Taxes. Taxation. Tax law. Tax reform. Brazil. European VAT. Canada.

ABREVIATURAS

AT	Autoridade Tributária
B2B	Business to business
B2C	Business to consumers
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CIVA	Código do IVA
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i>
DF	Distrito Federal
DIVA	Diretiva do IVA
ECOFIN	Comissão de Assuntos Econômicos e Financeiros
EC	Emenda Constitucional
EM	Estado-Membro
EMs	Estados-Membros
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
HST	<i>Harmonized Sales Tax</i>
IABA	Imposto Sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
II	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
IE	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
ISP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IT	Imposto sobre o Tabaco
ITBI	Imposto sobre transmissão <i>intervivos</i> , 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 a sua aquisição

ITCD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens e direitos
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LC	Lei Complementar
LCSD	Lei Complementar do Sistema Dual Brasileiro
LGT	Lei Geral Tributária
MST	<i>Manufacturers Sales Tax</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
PST	<i>Provincial Sales Tax</i>
PVAT	<i>Provincial VAT</i>
QST	<i>Québec Sales Tax</i>
RQ	<i>Revenue Québec</i>
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA	15
1.1 Introdução e conceito	15
1.2 Técnicas de tributação indireta	19
1.3 A tributação indireta especial	19
1.3.1 Aspectos gerais e conceito	19
1.3.2 Os objetivos da tributação especial e os bens e serviços sobre que incide	20
1.3.3 Utilização no mundo	23
1.4 A tributação indireta geral	24
1.4.1 Considerações gerais e conceito	24
1.4.2 Imposto monofásico não cumulativo	25
1.4.2.1 Considerações gerais e conceito	25
1.4.2.2 Vantagens e desvantagens	25
1.4.2.3 Utilização no mundo	27
1.4.3 Imposto plurifásico cumulativo	28
1.4.3.1 Cumulatividade	28
1.4.3.1.1 Considerações gerais e vantagens	28
1.4.3.1.2 Espécies de cumulatividade	29
1.4.3.2 Desvantagens dos tributos cumulativos	30
1.4.3.3 Utilização no mundo	31
1.4.4 Imposto plurifásico não-cumulativo (IVA)	32
1.4.4.1 Conceito de IVA	32
1.4.4.2 Origem e propagação no mundo	32
1.4.4.3 O conceito de valor adicionado e sua tributação	36
1.4.4.4 Métodos de apuração do IVA	37
1.4.4.4.1 Métodos de adição e subtração	37
1.4.4.4.2 Direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado e sobre insumos	39
1.4.4.4.3 Apuração por produto e por período	40
1.4.4.4.4 A extensão do IVA, segundo o número de operações gravadas	41
1.4.4.5 Princípios de ajustamento de fronteira	42
1.4.4.5.1 Princípio do destino	42
1.4.4.5.2 Princípio da origem	43
1.4.4.5.3 Esclarecimentos quanto à terminologia	44
2 O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL	46
2.1 Sistema Tributário: conceito e origem	46
2.2 Histórico da tributação no Brasil	47
2.2.1 Brasil pré-colonial e colonial	47
2.2.2 Família real no Brasil	51
2.2.3 Brasil imperial	53
2.2.4 Brasil republicano	54
2.2.5 Conclusão sobre o historial	58
2.3 O federalismo fiscal no Brasil	59
2.3.1 Formas de Estado e federalismo fiscal	59

2.3.2 <i>Federalismo fiscal brasileiro: concentração financeira nas mãos do Governo Central, inadequada harmonização dos tributos, sistema tributário paralelo de contribuições e expediente de grantis-in-aid</i>	62
2.3 Generalidades sobre o atual sistema tributário do Brasil	67
2.4 A competência tributária dos entes federativos no Brasil: conceito, características e distribuição	70
2.5 As espécies tributárias e sua normatividade no Brasil: um emaranhado de tributos e normas jurídicas	72
2.5.1 <i>Os impostos e sua repartição entre os entes federados</i>	73
2.5.2 <i>Taxas</i>	75
2.5.3 <i>Empréstimo compulsório</i>	75
2.5.4 <i>Contribuições</i>	76
2.5.4.1 <i>Contribuição de melhoria</i>	76
2.5.4.2 <i>Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública</i>	77
2.5.4.3 <i>Contribuições parafiscais</i>	77
2.5.4.3.1 <i>As contribuições parafiscais da seguridade social</i>	78
2.5.4.3.2 <i>As contribuições parafiscais sociais gerais</i>	79
2.5.4.3.3 <i>As contribuições parafiscais sociais residuais</i>	79
2.5.4.4 <i>As contribuições especiais</i>	80
2.5.5 <i>Quadro sinótico das espécies tributárias brasileiras</i>	81
2.5.6 <i>Um emaranhado de normas tributárias</i>	83
2.6 A tributação indireta no Brasil	84
2.6.1 <i>A relevância da tributação indireta no Brasil</i>	84
2.6.2 <i>Tributos indiretos federais</i>	88
2.6.2.1 <i>IPI</i>	88
2.6.2.2 <i>Contribuições sociais</i>	91
2.6.2.2.1 <i>COFINS e PIS/PASEP</i>	91
2.6.2.2.2 <i>CIDE-Combustíveis</i>	99
2.6.3 <i>Tributo indireto estadual: ICMS</i>	100
2.6.4 <i>Tributo indireto municipal: ISS</i>	111
2.7 As imperfeições do sistema de tributação indireta do Brasil	116
2.7.1 <i>Gerais</i>	116
2.7.1.1 <i>Fragmentariedade</i>	116
2.7.1.2 <i>Cumulatividade</i>	117
2.7.1.3 <i>Excesso de normas e obrigações acessórias</i>	118
2.7.1.4 <i>Alto custo administrativo e de conformidade</i>	119
2.7.1.5 <i>Complexidade, falta de transparência e sonegação fiscal</i>	120
2.7.1.6 <i>Falta de cooperação dos diversos níveis de governo</i>	122
2.7.2 <i>Problemas específicos mais relevantes de cada tributo</i>	123
2.8 Considerações finais do capítulo	125
3 OS SISTEMAS EUROPEU DO IVA E CANADIANO DE TRIBUTACAO INDIRETA	127
3.1 O porquê da escolha dos dois sistemas	127
3.2 Sistema europeu do IVA	129
3.2.1 <i>Estrutura normativa e proteção jurídica como elementos facilitadores da manutenção do sistema do IVA europeu</i>	129
3.2.1.1 <i>Considerações iniciais</i>	129
3.2.1.2 <i>As fontes do Direito da União Europeia</i>	129

3.2.1.3 A proteção da ordem jurídica do Direito da União Europeia	131
3.2.1.3.1 A primazia do Direito Europeu sobre as leis nacionais (de qualquer nível) e sobre os tratados entre EMs e entre estes e países, ou o Princípio do Primado	132
3.2.1.3.2 Aplicabilidade direta, auto-execução ou princípio do efeito direto	134
3.2.1.3.3 Interpretação da lei nacional conforme o Direito Europeu (interpretação consistente)	135
3.2.1.3.4 O sistema de proteção jurídica da UE e a responsabilização dos Estado-Membro por violações do Direito da UE	137
a) Ação por incumprimento dos tratados	138
b) Proteção jurídica provisória	139
c) Reenvio prejudicial	140
d) Responsabilização dos Estados-Membros pela violação do Direito da União Europeia.....	141
3.2.2 <i>A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso</i>	142
3.2.3 <i>Aspectos atuais do IVA europeu: uma visão crítica</i>	146
3.2.3.1 As taxas do IVA europeu	147
3.2.3.2 As isenções do IVA europeu	150
3.2.4 <i>O IVA europeu e as lições para o Brasil</i>	157
3.3 O sistema canadiano de tributação indireta	158
3.3.1 <i>O Canadá</i>	158
3.3.2 <i>Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano</i>	160
3.3.3 <i>A incidência geográfica dos impostos indiretos</i>	163
3.3.4 <i>O imposto tipo 'Retail Sales Tax': PST</i>	166
3.3.5 <i>Os impostos tipo IVA: GST, HST e QST</i>	168
3.3.5.1 GST	169
3.3.5.2 HST	170
3.3.5.3 QST	173
3.3.6 <i>Comparativo entre os sistemas subnacionais do HST e do QST</i>	177
3.3.7 <i>A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços</i>	177
3.3.8 <i>O sistema canadiano de tributação indireta e as lições para o Brasil</i>	179
3.3.8.1 Do sistema de <i>Dual VAT</i> (GST+QST) para o Brasil	182
3.3.8.2 Do sistema HST para o Brasil	183
3.3.8.3 Do sistema PST+GST para o Brasil	184
3.3.8.4 Do sistema de somente GST para o Brasil	186
4. A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL	187
4.1 Considerações gerais	187
4.2 Objetivos e condições básicas para novo modelo de tributação indireta no Brasil	188
4.3 Modelos de referência, opções descartadas para a reforma e diretivas gerais	190
4.4 IVA dual e harmonização	192
4.5 Dois impostos gerais, sobre o consumo, plurifásicos, não-cumulativos e calculados pelo método <i>invoice-credit</i>	193
4.6 Normatização dos IVAs e autonomia dos Estados federados	195
4.7 Base de incidência ampla e uniforme	197
4.8 As taxas de IVA	199
4.9 Princípio de destino para o ajustamento de fronteira do IVA Estadual	201
4.10 Benefícios fiscais e regimes especiais dos sistemas dual e atual	204

4.11 Fiscalização e administração do IVA dual	206
4.12 Sistema jurídico de proteção, contencioso e uniformização de interpretação	207
4.13 Alternativas aos Municípios pela extinção do ISS	209
CONCLUSÃO	213
BIBLIOGRAFIA	220
DECLARAÇÃO DE ORIGINALIDADE	233

INTRODUÇÃO

A reforma da tributação indireta é uma matéria de discussão recorrente no Brasil, uma vez que as disfunções do sistema tributário nacional do país são de tal magnitude que somente uma ampla modificação permitirá sua melhoria.

No Brasil, a tributação dos bens e serviços distingue-se do resto do mundo, porque é realizada não por um ou dois, mas por seis tributos diferentes, desarmonizados entre si, de base restrita e competências tributárias distribuídas aos diversos entes federativos do país (União, Estados e Municípios).

Cada um desses tributos indiretos do Brasil está maculado por sérios problemas estruturais e técnicos, que, reunidos, originam um sistema ineficiente, fragmentado, dispendioso, cumulativo, complexo, não-neutro, não cooperativo e de alto custo de conformação. Isso causa perdas severas à economia do país bem como aos entes que compõem a Federação (União, Estados, DF e Municípios).

No intuito de cooperar com o debate acadêmico acerca da simplificação e racionalização da fiscalidade brasileira, o presente estudo apresenta uma proposta de reforma da tributação indireta, fazendo-a a partir da valorosa experiência de dois modelos-referência – os sistemas do IVA europeu e de tributação indireta do Canadá – levando em consideração as peculiaridades do Brasil.

Para esse mister, a metodologia científica do presente estudo tem como ponto de partida o seguinte *problema de pesquisa*¹: “*É possível elaborar uma proposta de reforma da tributação indireta do Brasil a partir dos modelos-referência dos sistemas do IVA europeu e canadiano?*” Como resposta à pergunta, podemos configurar duas hipóteses, às quais se referem à possibilidade ou não possibilidade da elaboração de uma proposta de reforma tributária a partir de tais modelos-referência.

A pesquisa tem vertente metodológica de natureza qualitativa², porque avalia a aplicabilidade ou não de ambos os modelos-referência para a apresentação da proposta de

¹ Um problema de pesquisa “[...] origina-se na mente, a partir de um conhecimento incompleto ou uma compreensão falha”, é “[...] definido pelo que você não sabe ou não entende, mas sente que deve saber ou entender” (BOOTH, Wayne; COLOM, Greogory; WILLIAMS, Joseph. *A arte da pesquisa*. Trad. Hernique A. Rego Monteiro. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 41-42).

² A natureza da vertente metodológica qualitativa “[...] não se preocupa com representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização etc. Os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens”.

uma reforma fiscal indireta ao Brasil. E tem cunho multidisciplinar, pois relacionado a diversas disciplinas: Direito Tributário (ou Fiscal³), Direito Europeu, História e Ciência Política.

O estudo é explicativo⁴ no que refere ao objetivo geral, porque torna inteligível o sistema tributário indireto do Brasil e os sistemas jurídicos dos modelos-referência do IVA europeu e do Canadá, e elucida a possibilidade de uso destes últimos para a reforma e solução dos problemas do primeiro.

Por seu turno, a pesquisa é bibliográfica⁵ pelo uso da técnica de documentação indireta⁶, servindo-se de obras de doutrina jurídica, legislação fiscal e jurisprudência, com análise dos dados feita através de seleção, reflexão, crítica e interpretação das informações obtidas.

Com o fim de dar maior clareza e sedimentação técnica, a investigação científica está delimitada em dois segmentos lógicos: um descritivo (Capítulos I, II e III) – que envolve o esforço para a descrição clara e completa do “estado da arte”⁷ – e outro lógico-conclusivo (Capítulo IV).

No Capítulo I se abordará uma introdução geral sobre a tributação indireta, sua conceituação e suas espécies. No Capítulo II descrever-se-á o sistema de tributação indireta do Brasil, com o histórico da tributação, o modelo federativo, as características gerais dos impostos atualmente vigentes, bem como os problemas do atual sistema. No Capítulo III serão caracterizados os modelos de referência para a reforma da tributação indireta do Brasil, quais sejam: os sistemas do IVA europeu (e respectivo sistema jurídico-protetivo) e

(GIL *apud* MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*: para o curso de Direito, 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 33).

³ No presente estudo Direito Tributário e Direito Fiscal são considerados sinônimos.

⁴ O estudo explicativo “[...] tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas”. (GIL *apud* MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia...*, cit., p. 36.)

⁵ Pesquisa bibliográfica é a que resta feita “*em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos*”. (GIL *apud* MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia...*, cit., p. 90).

⁶ A técnica de pesquisa de documentação indireta é o levantamento de dados a partir de “*pesquisa bibliográfica de fontes secundárias, [que] podem ser encontradas em publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, etc.*” (LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 174 *et seq.*).

⁷ *Estado da arte* (estado do conhecimento, mapeamento, tendências ou panorama) consiste na modalidade de pesquisa adotada cujo “foco central é a busca pela compreensão do conhecimento acumulado em um determinado campo de estudos delimitado no tempo e no espaço geográfico” (PILLÃO, Delma. *A pesquisa no âmbito das relações didáticas entre matemática e música*: Estado da Arte. São Paulo: USP, 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo. 107 p.).

do Canadá. Por fim, no Capítulo IV será elaborada uma proposta de reforma da tributação indireta para o Brasil baseada nos modelos-referência.

A metodologia acima descrita foi utilizada no intuito de proceder-se à composição de uma dissertação coesa e de tratamento original. Para tanto, espera-se ter apresentado uma método científico válido para a produção do presente estudo.

1 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA

1.1 Introdução e conceito

De forma indubitosa, a tributação é afeta à vida de cada um de nós, uma vez que exerce influência direta na relação entre cidadãos, empresas e Estado, bem ainda impacta na sociedade, economia e política.

Com a tributação indireta não pode ser diferente, até porque essa é atualmente uma das grandes fontes de receita dos países. Tanto assim que essa categoria de tributos é responsável por aproximadamente um terço do total arrecadado, considerando os dados levantados pela OCDE⁸ e pela União Europeia⁹.

Feito o introito – antes de tudo o mais e a fim de delimitar com maior precisão a amplitude do presente estudo – há que se conceituar o que vem a ser *tributo indireto*, uma vez que a expressão guarda relação direta com o tema.

A origem da divisão dos tributos em diretos e indiretos remonta à França de meados do século XVII, quando a primeira escola de economia científica do mundo – Escola Fisiocrata¹¹ – desenvolveu a ideia da terra como fonte única de todo o crédito e riqueza. A terra, pois, era o único fator produtivo, de onde se retirava a totalidade dos valores monetários circulantes na economia¹³.

Assim, os tributos que oneravam a propriedade ou posse do solo e os rendimentos retirados da agricultura – que recaíam, portanto, diretamente sobre a terra – eram denominados de *tributos diretos*, enquanto os demais tributos eram *indiretos*, já que

⁸ OECD. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page146. [10 jan. 2017]. 194 p.

⁹ EUROPEAN COMMISSION. *Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Taxation trends in the European Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015.

¹⁰ Os dados referem-se a tributos sobre o consumo de bens e serviços que integram a categoria dos tributos indiretos.

¹¹ SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, 2003. p. 239.

¹² Cf. Nunes, na etimologia de raízes gregas, ‘*fisios*’ significa natureza e ‘*kratia*’, governo, o que dá origem à expressão “governo da natureza”, a indicar que a sociedade e os homens que a compõem são regidos por uma ordem natural, composta por leis físicas e gerais e invariáveis do universo, cuja fonte é Deus.

¹³ NUNES, António José Avelãs. *Os fisiocratas ou o início da ciência económica*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2002. p. 3.

repercutiam em outras realidades, indiretamente relacionadas à terra¹⁴. Com essa inteligência, os fisiocratas atestam que

o imposto que o proprietário [da terra] paga imediatamente sobre seu rendimento é chamado de imposto directo. O imposto que não assenta directamente sobre o rendimento do proprietário mas que incide sobre os custos de produção do rendimento ou sobre as despesas [financiadas a partir] desse rendimento, é chamado de imposto indirecto.¹⁵

Com o passar do tempo, a economia clássica fez a classificação fisiocrática dos tributos deixar de fazer sentido, ao esclarecer a existência outros setores produtivos na economia, para além da terra.

Entretanto e mesmo assim, a nomenclatura continuou a ser utilizada por diversos estudiosos, com significados quase sempre diferentes, resultando imprecisas interpretações e conceituações que perduram até os dias atuais, “fato que, sublinhe-se, não tem impedido que o conceito seja acolhido na ordem jurídica de inúmeros países”¹⁶. Tanto assim, que o tributo indireto é referido, v. g., nos Direitos Europeu, Português e Brasileiro.

No Direito Europeu, há uma discriminação dos tributos indiretos nos artigos 112.º e 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, em que se alude a estes como sendo os impostos sobre o volume de negócios, os impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos¹⁷, tributos sujeitos à harmonização necessária ao mercado interno e ao estorvo das distorções de concorrência.

Por sua vez, no Direito Português, os tributos indirectos englobam os impostos sobre consumo (ISP, IVA, IA, Imposto de consumo sobre o tabaco, IABA, Impostos diversos sobre o consumo) e outros impostos, a saber: Lotarias, Imposto do Selo, Imposto do jogo, Impostos rodoviários, Resultados da exploração de apostas mútuas, Impostos indirectos específicos das autarquias locais e impostos indirectos diversos. Todos esses conforme delineado pela *classificação económica das receitas públicas*, prevista no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro¹⁸. Também há menção aos tributos indirectos no número 2 do art. 6.º da LGT¹⁹²⁰.

¹⁴ SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal...*, cit. p. 239.

¹⁵ Anne-Robert Turgot apud SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal...*, cit. p. 239.

¹⁶ SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal...*, cit. p. 240.

¹⁷ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2014. p. 52.

¹⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 52.

¹⁹ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. Lições. Coimbra: Almedina, 2016. p. 45.

²⁰ Tanto o Direito Europeu como o Direito Português utilizam o *critério financeiro* para suas definições de tributo indireto (DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal...*, cit. p. 45), que ainda nesse capítulo será definido.

No Direito Brasileiro, enfim, o tributo indireto encontra previsão no artigo 166.º do Código Tributário Nacional e é definido como aquele que comporta, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro a outra pessoa que não seja o contribuinte de direito.

Na doutrina, o *tributo indireto* encontra uma grande variedade de definições, de tal sorte que apontam-se, como principais, aquelas que consideram os seguintes critérios: (a) financeiro ou de avaliação; (b) econômico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional, e; (c) da repercussão econômica.

Quando o critério utilizado é o *financeiro* ou *de avaliação*, tributo indireto considera-se aquele que atinge manifestações indiretas da capacidade contributiva, tais como despesa, transferência de bens e outras formas de utilização da riqueza ou do rendimento²¹²². Para a espécie, a tributação indireta não onera a titularidade de um rendimento ou de um patrimônio, mas sim as aquisições de um direito de propriedade ou o consumo de um bem ou serviço²³.

Tratando da definição a partir do critério *econômico stricto sensu* ou *da contabilidade nacional*, o tributo indireto é aquele que faz parte integrante dos preços dos bens e serviços, constituindo-se custo de produção das empresas, e, por isso, são tidos e havidos na apuração do rendimento nacional (bruto ou líquido), resultante da operação matemática da diminuição do produto nacional pelos tributos indiretos²⁴.

A *repercussão econômica* leva em consideração o fato de o valor do tributo indireto se transmitir ao consumidor adquirente final dos bens e serviços. Em termos figurados, pode-se dizer que o tributo indireto “faz ricochete e vai atingir alguém”²⁵, diferente do sujeito passivo. Assim, o contribuinte do imposto é diferente de quem o suporta economicamente²⁶²⁷²⁸.

O critério da repercussão econômica é o mais utilizado no mundo, inclusive pela lei brasileira²⁹. O economista John Stuart Mill também utiliza o referido critério, ao

²¹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 42.

²² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 54.

²³ SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal...*, cit. p. 243.

²⁴ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, cit. p. 43.

²⁵ Martinez e Di Malta apud SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal...*, cit. p. 241.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, cit. p. 43.

²⁷ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 54.

²⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p.13

²⁹ Artigo 166.º do Código Tributário Nacional do Brasil: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o

conceituar os impostos indiretos como “[...] those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another”³⁰

Assim, por esse critério, os tributos indiretos são aqueles que são cobrados sobre mercadorias e serviços antes de chegar ao consumidor final, que, em última análise, será quem vai arcar com o valor do imposto, como parte do preço da mercadoria³¹.

Os conceitos acima relatados, todavia, não são unanimidade no mundo acadêmico. Há críticas da teoria econômica moderna quanto ao conceito de tributo indireto com base na diferenciação entre as pessoas que sofrem impacto financeiro e incidência tributária³². Para não fugir ao escopo do trabalho, não serão abordadas no presente trabalho tais diferenciações conceituais que, *per se*, valem um estudo autônomo mais detalhado.

Cumprе esclarecer que a tributação indireta guarda grande identidade com a *tributação do consumo de bens e serviços*, porém, conceitualmente, com esta não se confunde. Nesse sentido, a OCDE coloca a primeira como uma espécie da qual a última é gênero. Eis como consta da publicação oficial da organização desenvolvimentista, *litteris*:

Consumption taxes such as VAT, sales taxes and excise duties are often categorized as indirect taxes as they are not levied directly on the person who supposed to bear the burden of the tax. They are rather imposed on certain transactions, products or events. They are not imposed on income or wealth but rather on expenditure that the income and wealth finance. Governments generally collect the tax from the producer and distributors in the value chain, while the burden of the tax falls in principle of consumers, as it will be passed on to them in the prices by suppliers.³³

Para a Comissão Europeia (UE) os tributos indiretos são aqueles aplicáveis às operações de produção e consumo, mas que não competem aos sujeitos passivos que os liquidam – pois estes atuam apenas na qualidade de cobradores do tributo para o Estado – e sim aos consumidores finais, os quais suportam a carga financeira dos mesmos³⁴.

Feitas as considerações conceituais iniciais, importante, em seguida, elencar e descrever as principais técnicas de tributação indireta, sem a pretensão de esgotá-las, mas

referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

³⁰ MILL, John Stuart. *Principles of political economy with some of their applications to social philosophy*. London: Longmans, Green and Co, 1909. Book V, Chap. III.

³¹ SCHENK, Alan; THURONYI, Victor. *Value added tax: a comparative approach*. New York: Cambridge University Press, 2006. p. 5.

³² Sobre o tema: THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003. p. 54-55.

³³ OECD. *Consumption Tax Trends 2016...*, cit.

³⁴ UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. *A política fiscal na União Europeia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2000. p. 5.

apenas de dotar o trabalho com elementos científicos que o embasem.

1.2 Técnicas de tributação indireta

As operações mercadorias e serviços, como visto anteriormente, constituem um dos fatores mais comuns na tributação indiretas. São várias as técnicas para tributá-lo, que variam, dentre outras, com a amplitude da base (tributo específico ou especial e tributo geral do consumo), o número de incidências (tributo monofásico e plurifásico) e forma de apuração da base de cálculo (*ad valorem* ou *ad rem*)³⁵.

Nesse sentido, se buscará, em seguida, traçar linhas gerais quanto a essas técnicas, subdividindo-as, didaticamente, em razão da amplitude da base, consoante a oneração fiscal implemente uma cobertura abrangente ou restrita sobre o consumo de bens e serviços. As demais técnicas são tratadas incidentalmente a estes duas subdivisões.

1.3 A tributação indireta especial

1.3.1 Aspectos gerais e conceito

A tributação indireta especial é uma das formas mais antigas de tributação, que persiste até os dias de hoje, especialmente pelo seu alto poder arrecadatório, facilidade de cobrança além dos baixos custos e oponibilidade dos contribuintes³⁶.

Nos séculos XVI e XVII diversos eram os bens tributados por *excises*. Na Prússia, por exemplo, em 1698, o rei Frederico III criou o imposto que incidia sobre perucas (*Perückensteuer*), às taxas de 6% ou 25%, conforme estas fossem nacionais ou importadas, respectivamente³⁷. Ao longo do tempo, com a evolução social e econômica, houve diversificação do uso desta espécie, fazendo surgir imposições das mais variadas, dentre as quais sobre o número de janelas das casas, pó de peruca, sal, bebidas alcoólicas e outros³⁸.

A tributação indireta especial caracteriza-se pelos denominados ICE³⁹, *excises*,

³⁵ REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1983. p. 227 et seq.

³⁶ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 132.

³⁷ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2001. p. 22.

³⁸ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 26.

³⁹ Impostos sobre consumos específicos.

accises ou *excijsen*⁴⁰ e consiste na tributação sobre o consumo de bens e serviços especificamente determinados⁴¹.

Geralmente têm taxas ou alíquotas *ad rem*⁴², que expressam o valor do imposto em razão das unidades de medida do produto transacionadas (peso, volume, comprimento, unidade, etc.). É uma abordagem, portanto, sobre a quantidade de vendas⁴³. Contudo, não há óbice à criação e existência de *excises* com taxa *ad valorem*, em que se apura o encargo com base em uma porcentagem do valor do produto. Trata-se de uma abordagem que leva em conta o valor das vendas⁴⁴.

Da mesma forma, as *excises* podem ser mono⁴⁵ ou plurifásicas⁴⁶, conforme incida, respectivamente, em um único estágio do ciclo produtivo – produção, atacado ou varejo – ou em mais de uma dessas etapas⁴⁷.

1.3.2 Os objetivos da tributação especial e os bens e serviços sobre que incide

Para alguns autores, tais como Klaus Tipke e Sijbren Cnossen⁴⁸, as *excises*, possuem tão somente a finalidade fiscal, isto é, de fornecer receitas para o Estado⁴⁹. Contudo, nos dias atuais, é inegável que tributação indireta especial busca a realização de outros objetivos extrafiscais.

No que refere ao objetivo fiscal, decerto que todo e qualquer tributo tem essa finalidade, ainda que secundária, de suprir o Estado de recursos. Quando se trata das *excises*, este objetivo resta ainda mais exaltado, uma vez que são tributos cuja administração é menos dificultada do que outros, já que incidem, geralmente, sobre

⁴⁰ O termos *excises* (inglês), *accises* (francês) ou *excijsen* (neerlandês) derivam do latim *excidere* ou *adensare*.

⁴¹ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, 1991. p. 17.

⁴² Nesse caso, é denominado *imposto específico*.

⁴³ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas*. Teoria e prática. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 282 et seq.

⁴⁴ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas...*, cit. p. 282.

⁴⁵ Também denominado de *imposto único*.

⁴⁶ Também denominado de *imposto cumulativo* ou *em cascata*.

⁴⁷ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 126.

⁴⁸ Sijbren Cnossen, na obra “*Excise Systems: a global study of the selective taxation of goods and services*”, do ano de 1977, defendia que as *excises* somente possuíam objetivo fiscal. Contudo, na sua obra posterior “*Theory and practice of excise taxation. Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*”, o autor já admite outros objetivos dessa forma de tributação.

⁴⁹ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 52.

produtos facilmente identificáveis, de alto volume de vendas e poucos produtores⁵⁰. Outro fator que propicia a ação fiscal das *excises* é o fato de os produtos sobre os quais incidem serem de demanda inelástica, geralmente supérfluos ou nocivos e não essenciais⁵¹, de tal sorte que o impacto do aumento do preço do produto decorrente da imposição fiscal é pequeno quanto às decisões econômicas do consumidor pela compra. Por essas e outras características que a obtenção de receitas constitui o propósito mais marcante da tributação especial do consumo⁵².

No que se refere aos objetivos extrafiscais, a tributação especial do consumo atua, dentre outros, na redistribuição de riqueza (progressividade), repressão a consumos e correção de externalidades.

O primeiro deles refere-se à taxação especial sobre o consumo de luxo, fundada nos princípios da capacidade contributiva e da justiça social, para a obtenção de receita fiscal imposta sobre consumo de bens e serviços que, pela sua qualidade superior ou preço, fazem inferir riqueza e portanto uma capacidade contributiva superior⁵³. Em que pese a existência de algum efeito redistributivo na tributação de luxo, para Sérgio Vasques os impostos especiais sobre consumo são “largamente inaptos para a redistribuição de riqueza”⁵⁴, uma vez que, nos países desenvolvidos, há formas alternativas mais eficientes para se fazer valer a progressividade (impostos diretos) e, nos países subdesenvolvidos, as receitas com o aumento da tributação são tão ínfimas que não têm aptidão a distribuir qualquer riqueza⁵⁵.

Os dois outros objetivos extrafiscais das *excises* relacionam-se com a repressão de consumos não meritórios e correção de externalidade negativas⁵⁶.

O primeiro leva as *excises* a serem nomeadas de *prohibitory taxes* (tributos proibitórios) ou *Erdrösselungssteuern* (tributos de estrangulamento), uma vez que são utilizadas, alternativamente à proibição estatal, para onerar produtos ou serviços considerados socialmente imorais com o fim de impedir ou dificultar sua aquisição ou

⁵⁰ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 65.

⁵¹ Em dias atuais resta inaceitável uma tributação seletiva de bens essenciais (BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 20).

⁵² CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation*. Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 3.

⁵³ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 66 e 69.

⁵⁴ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 72.

⁵⁵ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 22.

⁵⁶ HINES JR, James. *Excise Taxes*. Working Paper n. 2007-2, may 31. Ann Arbor: Office of Tax Policy Research/University of Michigan, 2007. 7 p.

mesmo punir pela satisfação de um gosto particular⁵⁷. Nesse sentido é a tributação de bebidas alcoólicas e do tabaco para a repressão do uso de substancias consideradas imorais ou nocivas à saúde⁵⁸.

De outro lado, no que concerne à correção de externalidades negativas⁵⁹, as *excises* podem ser utilizadas para fazer face aos custos sociais gerados pelo consumo dos bens nocivos, imorais e outros. É que, além do preço pago pelos bens em si (custo privado), o consumo de bens nocivos à saúde ou meio ambiente resultará em incremento de gastos do Estado com sistemas públicos de saúde, educação, estradas e meio ambiente (custo social). As *excises* terão a função exatamente de fazer com que o consumidor suporte o custo social⁶⁰. Se pode exemplificar o uso de veículos automotores que requerem uma grande infraestrutura de rodagem e impõem uma serie de externalidades negativas à sociedade, tais como acidentes de trânsito, congestionamentos, poluição, ruído e degradação ambiental⁶¹.

Outros exemplos concretos do uso das *excises* com objetivos extrafiscais, apontados pela doutrina são, entre outros: (a) para reprimir a especulação e açambarcamento de determinados bens; (b) para controle da venda e do consumo de estupefacientes (em países onde o uso é legalmente permitido); (c) para controle do mercado de capitais e das movimentações financeiras de contribuintes, por intermédio de um imposto especial sobre operações financeiras;⁶² (d) para cobrar dos usuários de estradas e ruas de rodagem pelo uso da infraestrutura pública e para o custo da externalidades negativas⁶³.

Portanto, pelo escrito alhures, é de se perceber a amplidão do campo de aplicação das *excises*, verificando-se um espectro variadíssimo de bens e serviços sobre os quais incidem ou podem vir a incidir, alternantes conforme as diferentes peculiaridades de cada país.

Contudo, os bens mais comumente onerados por essa técnica de tributação, verificados de forma quase unânime ao redor do mundo, são o tabaco, as bebidas

⁵⁷ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 72.

⁵⁸ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas...*, cit. p. 280.

⁵⁹ Para aprofundamento da doutrina da legitimação da imposição das *excises* para o pagamento dos custos sociais advindos pelo consumo de bens nocivos, remete-se à leitura da obra: PIGOU, Arthur. *The economics of welfare*. 4. ed. London: Macmillan and Co, 1932.

⁶⁰ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 73.

⁶¹ CNOSSSEN, Sijbren. *Theory and practice...*, cit. p. 193.

⁶² VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 72.

⁶³ CNOSSSEN, Sijbren. *Theory and practice...*, cit. p. 5.

alcoólicas, os veículos e os combustíveis. Outros bens e serviços, contudo, já não são constantemente observados, são o café, o chá, o açúcar, as bebidas não alcoólicas, os jogos de azar e mercado financeiro. Há ainda, dentre estes, os produtos de luxo⁶⁴.

Por fim, importante ressaltar que o fato de um determinado bem ser objeto de imposição fiscal especial não impede que seja onerado por outro tributo geral sobre o consumo, a exemplo do IVA⁶⁵.

1.3.3 Utilização no mundo

Com a redução da exigência da necessidade de distribuir riqueza através da via fiscal surge, nos anos 1990, um expressivo renascimento da tributação indireta, quando já não mais se exigia a predominância de sistemas progressivos e baseados apenas nos tributos sobre rendimento⁶⁶.

Essa *revolução de mentalidades* repercutiu, por óbvio, nos impostos especiais de consumo, e ainda foi alavancada por uma visão global para a redução do consumo de bens nocivos ao meio ambiente e à saúde, especialmente, por conta do aquecimento global produzido pelo consumo de combustíveis fósseis, tais como petróleo e gás natural, e pelo número crescente de doenças causadas pelo consumo de tabaco e bebidas alcoólicas. Some-se a esses aspectos, a crescente dificuldade dos países na obtenção de receitas provenientes imposto sobre o rendimento dos capitais, cada vez mais móveis⁶⁷.

Assim, hoje o imposto sobre consumo específico é largamente utilizado ao redor do mundo.

Na União Europeia, em 2012, os Estados-membros que mais arrecadaram com a espécie tributária foram Reino Unido, Alemanha e França, com algo em torno de 67, 65 e 45 mil milhões de euros, respectivamente cada. No total foram recolhidos mais de 340 mil milhões de euros, uma receita fiscal que equivale a aproximadamente 3% do PIB da UE, portanto, deveras significativa⁶⁸.

⁶⁴ HINES JR, James. *Excise Taxes...*, cit. 7 p.

⁶⁵ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 24.

⁶⁶ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 42 e 43.

⁶⁷ CNOSEN, Sijbren. *Theory and practice...*, cit. p. 1 e 2.

⁶⁸ EUROPEAN UNION. European Commission. *Data on taxation*. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/data_on_taxation/index_en.htm. [21 abr. 2016].

Nos Estados Unidos, em 2011, as *excises* correspondem a 3,1% das receitas totais com tributos⁶⁹ e são cobradas concorrente em nível federal e local (cidades)⁷⁰. Por sua vez, Austrália, Coréia e Japão tem a representação de 13,9%, 22,9% e 8% de impostos especiais sobre bens e serviços na receita fiscal total. México e Canadá têm as proporções concernentes a 36% e 8,7%⁷¹.

Por sua vez, em Portugal, são três os impostos especiais sobre o consumo: Imposto Sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e Imposto sobre o Tabaco (IT). No Brasil atualmente não se utiliza a tributação especial.

E assim decorre com a grande maioria dos países, que utilizam da técnica de tributação especial de bens e serviços.

1.4 A tributação indireta geral

1.4.1 Considerações gerais e conceito

A tributação indireta geral é a que busca implementar uma cobertura mais abrangente do consumo geral de bens e serviços, sem aplicar uma incidência específica. Assim, são gerais os tributos que incidem amplamente sobre a todos ou quase todos os serviços e bens ou então sobre um conjunto determinado de transações, como por exemplo, somente mercadorias, ou apenas a prestação de serviços, ou exclusivamente produtos industrializados, etc.⁷²

Atua por intermédio das imposições fiscais monofásica ou plurifásica.

A imposição fiscal *monofásica* ou *única* se dá quando o tributo indireto incide apenas em um único estágio do processo produtivo, podendo fazê-lo no estágio do produtor, do atacadista ou varejista⁷³.

⁶⁹ UNITED STATES GOVERNMENT. Joint Committee on Taxation. *JCX-49-11*. Disponível em: <http://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>. [21 abr. 2016].

⁷⁰ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. A tributação nos países do Nafta (Eua, México e Canadá). In: *Revista Indicadores Econômicos FEE*, v. 23, n. 2. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística do RS, 1995. p. 306-387.

⁷¹ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais...*, cit. p. 45.

⁷² REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas...*, cit. p. 227 et seq.

⁷³ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 27.

Por seu turno, a imposição fiscal *plurifásica*, ocorre quando o tributo indireto incide em múltiplas fases do processo produtivo. Neste caso, distinguem-se os tributos *cumulativos* ou *em cascata*, em que ocorre tributação das vendas em cada fase do processo produtivo, pelo seu valor integral; e os tributos sobre *valor acrescentado*, em que as vendas não são tributadas pelo valor original, já que se permite a dedução do imposto que se pagou nas operações anteriores, quanto aos *inputs* relacionados à produção⁷⁴.

Sobre estes, maior detalhamento se dá em sequência.

Importante consignar, enfim, que um tributo indireto geral pode assumir, no que concerne à forma de apuração da base de cálculo, tanto uma taxa *ad valorem* como uma *ad rem*, sendo preferida, contudo, a primeira, por possuir grande vantagem em termos de eficiência.

1.4.2 Imposto monofásico não cumulativo

1.4.2.1 Considerações gerais e conceito

O imposto monofásico não cumulativo caracteriza-se pelo fato da incidência tributária ocorrer em apenas uma fase do processo produtivo⁷⁵.

São três os métodos de tributação monofásica não cumulativa: (a) sobre a produção, quando onera as vendas do produtor (*manufacturer tax*); ou, (b) sobre o comércio por grosso, quando onera as vendas do grossista ou atacadista (*wholesaler tax*); ou, (c) sobre o comércio a retalho, quando onera as vendas do retalhista ou varejista (*retail tax*)⁷⁷.

A escolha da utilização dessa técnica de tributação nos designs tributários e do estágio a impor a oneração compõem-se por uma série de fatores, especialmente relacionados às vantagens e desvantagens, que serão observadas a seguir.

1.4.2.2 Vantagens e desvantagens

⁷⁴ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 27.

⁷⁵ BREDERODE, Robert van. *Systems of general sales taxation*. Theory, policy and practice. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. p. 12 et seq.

⁷⁶ Entende-se por processo produtivo (ou ciclo econômico) como sendo o circuito de transmissões ou fases pelo qual passa o bem ou serviço, desde o seu produtor até o consumidor final (PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, cit. p. 126).

⁷⁷ BREDERODE, Robert van. *Systems of general...*, cit. p. 12 et seq.

De modo geral, o fato de estar a incidência centralizada em um só estágio do ciclo produtivo traduz-se por algumas desvantagens. A primeira delas relaciona-se com uma menor capacidade de arrecadação, comparativamente à imposição plurifásica (que abarca o processo produtivo como um todo). Uma segunda desvantagem refere-se ao fato de haver uma resistência maior do contribuinte legal ao pagamento do tributo⁷⁸.

No que se refere às vantagens, o imposto monofásico é, de regra, neutro, de modo que são minorados os efeitos prejudiciais da cumulatividade⁷⁹ ou da interferência na alocação produtiva.

Quanto as vantagens e desvantagens específicas, de acordo com o método.

A *manufacturer tax* tem como vantagens o menor número de contribuintes, baixo custo de administração e fiscalização e menor risco de evasão. Como desvantagens, o fato de a base do imposto ser menor, as taxas devem ser mais altas. E ainda, a depender do grau de integração e do estágio de produção em que se aplica o imposto, podem ocorrer distorções econômicas, a exemplo da integração vertical, que gera ineficiências na produção em prol da economia de imposto. A *manufacturer tax* pode também tornar produtos importados mais competitivos do que os nacionais (nesse caso quando um produto é importado em um estágio mais avançado do que aquele em que o produto nacional é tributado. A solução para evitar isso seria colocar a taxa de imposto em um patamar mais alto para produtos importados)⁸⁰.

A *wholesaler tax* tem número de contribuintes maior do que a *manufacturer tax*, de modo que podem ser aplicadas taxas menores para gerar a mesma receita. Como desvantagens o custo de administração e fiscalização do imposto é maior. O grau de integração de determinada produção pode causar distorções competitivas no mercado⁸¹.

A *retail tax* exige uma distinção entre vendas a consumidor final (tributadas) e vendas *business-to-business-B2B* (isentas) e, dos métodos, é o que tem maior número de contribuintes, o que permite uma taxa menor do imposto para a mesma receita, mas que

⁷⁸ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 38.

⁷⁹ Existe, residualmente, um efeito cumulativo nas *retail sales taxes*, quando há tributação de vendas feitas a compradores que não sejam consumidores finais (produtores ou grossistas). Contudo, a distinção entre as vendas que são ou não a consumidor final tornaria a tributação a nível de RST tão complexa, de modo a não compensar economicamente fazê-lo.

⁸⁰ BREDERODE, Robert van. *Systems of general...*, cit. p. 12 et seq.

⁸¹ BREDERODE, Robert van. *Systems of general...*, cit. p. 12 et seq.

causa um maior custo administrativo e maior possibilidade de evasão. É a melhor espécie de imposto monofásico não cumulativo para uma base ampla que inclua os serviços⁸².

A seleção pela fase de varejo é preferível a fim de evitar efeitos cumulativos que podem surgir pela tributação das relações horizontais, i. é, das vendas e compras ocorridas no interior da mesma fase do ciclo produtivo (produtor-produtor e grossista-grossista) e também por inexistir integração vertical da produção⁸³.

Assim, o imposto monofásico aplicado ao varejista (*retail tax*) é considerado pela doutrina como um bom imposto indireto, já que é altamente eficiente do ponto de vista econômico, não causa distorções na produção e não permite manipulação do valor tributável. Para além disso, a monofasia na fase de varejo transfere o ônus fiscal quase que exclusivamente aos consumidores finais, gerando menor resistência ao seu pagamento e maior transparência. Ainda há alívio à produção, ao comércio grossista e à circulação de bens e serviços⁸⁴.

1.4.2.3 Utilização no mundo

Os impostos monofásicos também têm grande utilização no mundo.

Os Estados Unidos da América são o maior expoente na utilização dos impostos gerais monofásicos, já que, diferentemente dos outros países do mundo, utilizam-nos em detrimento do IVA, inexistente no país. Nesse país é aplicado sobre o comércio a retalho e cobrado concorrentemente pelos estados e municipalidades. Apenas cinco estados americanos não cobram o imposto, sendo que as maiores taxas se verificam na Califórnia (7,5%), dentre os estados, e em Alabama e Louisiana (4,91%), dentre as municipalidades. A maior taxa combinada (estados e municípios) é a do Tennessee (9,45%)⁸⁵. Esta forma de tributação corresponde a mais da 50% da receita arrecadada dos estados⁸⁶ e a 27% da receita dos municípios⁸⁷.

Nos Estados-membros da União Europeia não se utiliza da técnica de tributação ora em estudo, em virtude da harmonização necessária para o correto

⁸² BREDERODE, Robert van. *Systems of general...*, cit. p. 12 et seq.

⁸³ BREDERODE, Robert van. *Systems of general...*, cit. p. 12 et seq.

⁸⁴ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 38.

⁸⁵ DRENKARD, Scott; WALCZAK, Jared. *State and local sales tax rates in 2015*. Washington: Tax Foundation, 2015. p. 2-3.

⁸⁶ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas...*, cit. p. 277.

⁸⁷ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos...*, cit. p. 328.

funcionamento do mercado interno⁸⁸. Da mesma forma, mas por outros motivos, o México⁸⁹ e o Brasil.

1.4.3 Imposto plurifásico cumulativo

Muito embora os impostos cumulativos, *em cascata* ou *à cascade*⁹⁰ sejam, na atualidade, objeto de crítica e adjetivados de nocivos pela doutrina e, ainda que estejam desaparecendo dos sistemas jurídico-fiscais dos países desenvolvidos⁹¹, seu estudo merece ser feito no presente caso, especialmente para realçar os graves transtornos e problemas que estes podem ocasionar.

1.4.3.1 Cumulatividade

1.4.3.1.1 Considerações gerais e vantagens

Um exemplo histórico para a tributação cumulativa do consumo trata-se da *Alcabala*. Era cobrada pela Espanha medieval nas suas colônias e incidia sobre a totalidade das transações mercantis, a uma taxa de 14%, sem a faculdade de deduzir o tributo pago nas operações anteriores. A cobrança fazia aumentar o custo e conseqüentemente o preço dos produtos, diante das sucessivas incidências fiscais, em cada fase do ciclo produtivo⁹².

Esse modo de tributação era repleto de vicissitudes tal que impedia a livre circulação de mercadorias, estimulava a evasão – consoante seu peso econômico excessivo – e incentivava a verticalização dos produtores, que evitavam estádios entre a produção e o consumo final⁹³.

Fato é que, apesar das desvantagens, esse modelo de tributação – *em cascata* ou *à cascade* – veio sendo utilizado pela grande maioria dos países, muito embora a taxas bem inferiores se comparadas à *Alcabala*, até a adoção mundial do IVA. Nesse sentido, exemplifica-se as Filipinas (1904), o *Umsatzsteuer* da Alemanha (1918), a França (de 1920

⁸⁸ Na União Europeia, inclusivamente Portugal, somente se cobram a título de tributação indireta, IVA e impostos especiais de consumo.

⁸⁹ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos...*, cit. p. 347-387.

⁹⁰ Para os franceses.

⁹¹ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 28.

⁹² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 62.

⁹³ Adam Smith apud MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 62.

a 1936 e de 1939 a 1954), a própria Espanha⁹⁴ (1964), o Chile (1954), México, Canadá (de 1920 a 1923), entre outros⁹⁵.

A disseminação da plurifasia cumulativa no mundo se deveu à simplicidade da técnica tributária, em que chega-se ao *quantum debeat* pela mera multiplicação da taxa percentual pelo valor da operação ou prestação, desnecessárias adições ou deduções de quaisquer outros valores. Para além disso, como a incidência se dá nos diversos estádios da cadeia de produção, a arrecadação fiscal é alta⁹⁶ mesmo com a utilização de taxas consideravelmente reduzidas, o que é um aspecto politicamente relevante, diante da menor resistência dos contribuintes ao pagamento da obrigação⁹⁷, pela acentuação do efeito de *anestesia fiscal*⁹⁸.

No entanto, as desvantagens acabaram por suplantar os proveitos conseguidos pelo uso da tributação cumulativa, de modo tal que esta acabou caindo em desuso a partir da segunda metade do século XX, com o advento do IVA, uma técnica tributária de menor impacto sobre o consumo e sobre a economia⁹⁹.

1.4.3.1.2 Espécies de cumulatividade

Quando se fala em tributação cumulativa, cumpre deixar assentado a existência de não apenas uma, mas três realidades possíveis e diferentes.

Uma primeira espécie de cumulatividade ocorre na múltipla imposição a um mesmo fato, situação em que incidem dois (ou mais) tributos sobre exatamente o mesmo fato gerador, o que pode ser caracterizado pela *bitributação* (ou *múltipla tributação*) e pelo *bis in idem*. Na tributação dupla (ou múltipla), dois (ou mais) entes públicos diferentes estão a exigir tributo sobre uma mesma realidade econômica¹⁰⁰. O *bis in idem*, por seu

⁹⁴ Com taxas ou alíquotas desta vez bem inferiores à Alcabala: de 1,5% (nação) e 3% (províncias espanholas).

⁹⁵ André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos...*, cit. p. 63.

⁹⁶ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 28.

⁹⁷ TERRA, Ben. *Sales taxation: the case of valued added tax in the European community*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988. p. 26.

⁹⁸ O efeito de *anestesia fiscal*, típico da tributação indireta, consiste na circunstância de o suportador econômico (consumidor final) do tributo não ter a noção de quanto está a pagar de tributos na compra daquele bem, efeito este que fica acentuado no imposto cumulativo, já que em todas as fases do processo produtivo há imposto incorporado.

⁹⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 62.

¹⁰⁰ Existe bitributação, v.g., na hipótese em que dois países soberanos cobram imposto de rendimentos sobre o valor auferido, por exemplo, por um executivo residente no Brasil que prestou serviços de consultoria na Alemanha. Para a solução destas situações há os tratados internacionais, dispositivos jurídicos que impedem

turno, tem por característica o mesmo ente público a exigir mais de uma vez a exação, do mesmo sujeito passivo e sobre o mesmo fato gerador¹⁰¹.

A segunda espécie de sobreposição tributária se dá quando o próprio tributo é inserido na sua base de cálculo¹⁰² ou ainda quando outro tributo diferente o é (efeito *tributo sobre tributo*)¹⁰³. A prática é muito adotada por leis tributárias do Brasil e tem por resultado prático a elevação artificial da matéria tributável. Assim, a taxa ou alíquota real do tributo é diferente e maior do que a nominal (definida em lei), já que a imposição fiscal se dá sobre uma base majorada, aparentando ao contribuinte a ideia de que paga menos imposto¹⁰⁴.

Por fim, a terceira espécie de cumulação – mais citada pela doutrina – é a que permite a incidência do mesmo tributo ao longo dos sucessivos estádios da cadeia de produção e circulação de bens e serviços, em cada operação tributável, sem que seja “prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação a operação anterior”¹⁰⁵ através de métodos como *tax on tax* (imposto contra imposto) ou *basis on basis* (base contra base)¹⁰⁶.

1.4.3.2 Desvantagens dos tributos cumulativos

São muitos os efeitos negativos da tributação cumulativa. Dentre esses cita-se a *integração vertical das fases produtivas*¹⁰⁷, quando uma empresa busca modificar o *modus operandi* para fabricar bens e serviços ao longo de um número máximo de estádios do processo produtivo e comercial, ou funde-se¹⁰⁸ ou incorpora-se¹⁰⁹ a outras¹¹⁰, para evitar a

a incidência dupla e são elaborados geralmente a partir de modelos de convenções, tais como os da ONU e da OCDE, que orientam os Estados que buscam eliminar essa barreira ao comércio de bens e serviços.

¹⁰¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 57.

¹⁰² Um exemplo de imposto que integra a sua própria base de cálculo é do ICMS (imposto brasileiro que onera mercadorias e serviços). Neste caso, o imposto é *calculado por dentro*, de modo que soma-se o seu próprio valor ao da mercadoria ou serviço para definir o *quantum debeatur*.

¹⁰³ Um exemplo de imposto que integre a base de cálculo de imposto diverso, tem-se também o ICMS, que integra as bases de cálculo do IPI (imposto brasileiro que incide sobre de produtos industrializados) e do PIS/COFINS (contribuição social brasileira).

¹⁰⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 59.

¹⁰⁵ CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 86.

¹⁰⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 61.

¹⁰⁷ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 30.

¹⁰⁸ Fusão é “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações” (art. 228.º da LSA).

tributação nas diversas etapas do ciclo. É que a economia de impostos junta-se com a economia de escala, levando grandes empresas a ter vantagem comparativa em relação às pequenas e médias (maiores responsáveis pela geração dos empregos, que podem, afinal, ir à mingua)¹¹¹.

Ademais, as empresas de capital intensivo são taxadas em nível razoavelmente superior se comparadas aos empreendimentos que utilizam mão-de-obra intensiva, uma vez que na tributação cumulativa as máquinas são taxadas, mas salários não¹¹².

Outro efeito deletério da cumulatividade a perda de competitividade internacional dos produtos de um país em virtude da *exportação de tributos*. É que o imposto incide em cada estágio produtivo e sobre um valor em que já estão inclusas outras transações já tributadas. Quando a mercadoria é vendida ao exterior, não sendo exportada diretamente pelo seu produtor, levará consigo um grande custo de conteúdo fiscal, subvertendo a lógica global de desoneração fiscal das exportações. No fluxo inverso, a mercadoria vinda do exterior terá na composição de seu preço um menor custo tributário do que a nacional, tornando-a mais atrativa¹¹³.

Para além destas, a ausência de clareza acerca do valor de imposto pago ao final da cadeia produtiva; a dificuldade de administração e fiscalização em razão do número demasiado grande de sujeitos passivos¹¹⁴, bem ainda os efeitos *cascata* e *tributo sobre tributo* são desvantagens da tributação cumulativa a merecer atenção.

1.4.3.3 Utilização no mundo

Apesar dos inúmeros problemas relacionados com os impostos plurifásicos cumulativos, ainda há no mundo países que utilizem essa técnica de tributação, como por exemplo o Brasil o Canadá.

No Brasil, os Municípios, entes subnacionais do país, cobram o Imposto sobre Serviços – ISS a incidir sobre as prestações de serviços, em todas as etapas da cadeia

¹⁰⁹ Incorporação é “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227.º da LSA).

¹¹⁰ Nesta caso, a tributação cumulativa carece de neutralidade relativa à produção (*production neutrality*), pois induz os produtores a modificar a maneira como organizam seus negócios.

¹¹¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 64.

¹¹² TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 26.

¹¹³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 64.

¹¹⁴ Para Adam Smith apud MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 62, a fiscalização de tributos cumulativos exige “uma multidão de funcionários fazendários”.

produtiva até o consumidor final. Da mesma forma, no Canadá, algumas Províncias, fazem incidir o Provincial Sales Tax – PST, um retail sales tax, que incide sobre bens e serviços e apesar de ser cobrado na fase de varejo, tem viés de cumulatividade.

Uma vez que tais impostos serão abordados adiante nos Capítulos II e III, não se delongará sobre os detalhes neste subitem.

1.4.4 Imposto plurifásico não-cumulativo (IVA)

1.4.4.1 Conceito de IVA

Todo tributo que implemente uma tributação sobre valor acrescido é considerado, tecnicamente, um imposto sobre o valor adicionado (*IVA*), independentemente que incida sobre produto bruto (*product-type value added tax*), renda líquida (*income-type value added tax*) ou consumo (*consumption-type value added tax*)¹¹⁵¹¹⁶.

Ocorre que as doutrinas econômica e jurídica estão, cada vez mais, a associar a designação *IVA* tão somente aos impostos sobre o consumo e o uso de bens e serviços¹¹⁷, uma vez que este é o tipo de IVA mais utilizado mundialmente. Nesse sentido, a definição de IVA por Liam Ebrill et. al.

um imposto de ampla base a incidir sobre vendas de mercadorias até, e incluindo, pelo menos, o estágio de fabricação, com a sistemática compensação de imposto cobrado sobre mercadorias adquiridas como insumos – exceto, talvez, sobre bens de capital – contra o que é devido nas vendas¹¹⁸.

1.4.4.2 Origem e propagação no mundo

A história dos impostos sobre valor acrescido é muito recente. Até a primeira metade do século XX, a maioria dos países utilizava a técnica de tributação plurifásica cumulativa de bens e serviços. Não obstante gerar uma boa arrecadação, esta possuía

¹¹⁵ Se discorrerá adiante, ainda no capítulo presente, sobre os tipos de valor acrescido.

¹¹⁶ SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax. A comparative approach*. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2015. p. 14 et seq.

¹¹⁷ O uso de bens e serviços, apenas na hipótese de incidência do IVA sobre bens de capital.

¹¹⁸ EBRILL, Liam et al. *The modern VAT...*, cit. p. 2.

muitas desvantagens e efeitos adversos no consumo e na economia dos países, à época severamente combatidas pelas duas grandes guerras mundiais.

Era preciso encontrar, pois, uma nova técnica fiscal que solucionasse, sem perda significativa da receita, as distorções causadas pela tributação multifásica cumulativa, em especial no que concerne à integração vertical da economia e à política de desoneração das exportações.

É controversa a origem teórica da plurifasia não-cumulativa (IVA), contudo a doutrina¹¹⁹, em sua grande maioria, atribui-na ao alemão Carl Friedrich von Siemens, que em 1919 publicou o livrete chamado “Um Imposto sobre Vendas Refinado”¹²⁰, outorgando a concepção do imposto ao seu irmão – Wilhelm von Siemens – que falecera no mesmo ano. Na obra há a uma versão aperfeiçoada do imposto multifásico cumulativo sobre vendas, em que se permite o crédito do imposto pago nas compras de insumos, suprimindo o efeito cascata¹²¹.

Liam Ebrill *et al.*, muito embora cite Siemens como o criador de uma ideia básica sobre o imposto, consideram o francês Maurice Lauré como o “pai do IVA”¹²².

Há ainda os que defendem que a autoria teórica do IVA não tem origem alemã nem francesa, mas sim estadunidense, do economista Thomas S. Adams. Entendem nesse sentido, Steve Wells, Tonya Flesher¹²³ e também Richard Lindholm, que assevera que o “IVA é tão americano como a torta de maçã”¹²⁴.

Passando ao que se refere à implementação prática do imposto não-cumulativo, em 20 de maio de 1953, o estado do Michigan (EUA) foi a primeira jurisdição no mundo a introduzir um imposto baseado no formato do IVA¹²⁵, nomeada de *Michigan Business*

¹¹⁹ Ricardo Varsano (In: *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Washington: Inter-American Development Bank, 2014. p. 10); Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin e Victoria Summers (In: *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. p. 4); André Moreira (In: *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 66); Ben Terra (In: *Sales taxation: the case of valued added tax in the European community*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988. p. 67), dentre outros.

¹²⁰ SIEMENS, Carl Friedrich von. *Veredelte umsatzsteuer*. Kiel: Siemensstadt, 1919.

¹²¹ JAMES, Kathryn. Exploring the origins and global rise of VAT. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011. p. 15-22.

¹²² EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 82.

¹²³ WELLS, Steve; FLESHER, Tonya. Lessons for policy makers from history of consumption taxes. In: *Accounting Historians Journal*, v. 26, n. 1. Oxford: American Accounting Association, 1999. Disponível em: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aah/id/16967>. [6 mai. 2016]. p. 103-126.

¹²⁴ LINDHOLM, Richard Wadsworth. *A new federal tax system*. New York: Praeger Publishers, 1984. p. 120.

¹²⁵ O cálculo do imposto era feito pela aplicação da taxa de 0,775% às receitas brutas ajustadas, subtraindo-se, a crédito, o lucro líquido.

Activities Tax (BAT)^{126 127 128}. Logo a 10 de abril 1954, a França institui a *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*¹²⁹.

Seguidamente, o IVA continua sua propagação acelerada.

Em 1962, o Relatório Neumark aconselhou a adoção do IVA pelos países da Comunidade Econômica Europeia, que veio a se concretizar no período entre os anos de 1968 e 1973, motivado pelo incremento da integração comunitária, pela busca do mercado comum e pelo impedimento das distorções associadas ao efeito cascata dos tributos cumulativos e à concorrência entre os países do bloco¹³⁰. O Brasil o teve a primeira experiência da América Latina com um tributo não cumulativo em 1965, quando implantou o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), seguido do Uruguai (1968)¹³¹.

Estimulados pela experiência da CEE, o IVA foi sendo instituído na Europa Ocidental e, pela experiência brasileira, na América Latina durante os anos 1960 e 1970¹³². À época, os únicos países a adotar o imposto fora destas regiões foram Costa do Marfim, Indonésia, Israel, Senegal, Coreia do Sul e Turquia, em meados dos anos 1980¹³³.

Já pelo final da década de 1980, prosseguiu a expansão acelerada do IVA, particularmente: (a) na maioria das economias em transição; (b) em um grande número de países em desenvolvimento, notadamente em África, mas também Ásia e Pacífico; e, (c) nos países insulares¹³⁴.

A necessidade de alterar as fontes tradicionais de receitas fiscais, de enfrentar com mais eficiência o comércio internacional de produtos e até mesmo como condição para a entrada na União Europeia, foram impulsionadores desse movimento em prol do IVA¹³⁵. Em abril de 2001 já eram 123 países a adotar a plurifasia não-cumulativa.

¹²⁶ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 4.

¹²⁷ SULLIVAN, Clara. *The tax on value added*. New York: Clumbia University Press, 1965. p. 298.

¹²⁸ LINDHOLM, Richard Wadsworth. *The economics of VAT*. Lexington: Lexington Books, 1980. p. 43.

¹²⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 62.

¹³⁰ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 6.

¹³¹ DUE, John; FRIEDLAENDER, Ann. *Government finance*. Economics of the public sector. 5. ed. Georgetown: Irwin-Dorsey Limited, 1972. p. 419

¹³² JAMES, Kathryn. *Exploring the origins...*, cit. p. 257-282.

¹³³ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 5.

¹³⁴ JAMES, Kathryn. *Exploring the origins...*, cit. p. 257-282.

¹³⁵ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 5-6.

Em que pese se tratar de um imposto de apuração complexa e com alíquotas mais elevadas em relação aos predecessores, o IVA se expandiu de forma global, a tal ponto que, recentemente, 151 países o adotam¹³⁶¹³⁷.

O crescimento do IVA foi (e ainda o é) tão vertiginoso que pode ser denominado de um *fenômeno fiscal sem precedentes*¹³⁸. Em toda a história dos impostos não se verifica um tributo que tenha tomado mundo em menos de três décadas. Não apenas associado à União Europeia, o IVA está em todos os continentes e, a cada dia, novos países o adotam. Enfim, Tait ressalta a importância do IVA pelo uso de metáforas: “Various similes come to mind; VAT may be thought of as the *Mata Hari* of the tax world - many are tempted, many succumb, some tremble on the brink, while others leave only to return, eventually the attraction appears irresistible”¹³⁹.

Essa rápida expansão, associada à inexistência de uma organização internacional com papel específico para avaliar e supervisionar os IVAs em um âmbito global, resultou em sistemas jurídicos, nomenclaturas e terminologias bastante variadas, mantido contudo um tronco comum de características¹⁴⁰.

Estados Unidos é dos únicos países de importância econômica que ainda não implementou um IVA. Motivos para a não adoção são, dentre muitos, o incremento da regressividade do sistema fiscal¹⁴¹, o temor de expansão exagerada do Estado¹⁴² e os entraves políticos atinentes ao federalismo fiscal¹⁴³¹⁴⁴.

¹³⁶ VARSANO, Ricardo. *A tributação do...*, cit. p. 16.

¹³⁷ Número de países que adotam o IVA no ano de 2013, conforme dados do Fundo Monetário Internacional.

¹³⁸ Alan Tait denomina o imposto de “unparalleled tax phenomenon”.

¹³⁹ TAIT, Alan. *Value added tax. International practice and problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988. p. 3.

¹⁴⁰ THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. v. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996. p. 167.

¹⁴¹ Uma proposta americana muito cogitada é *Nunn-Domenici USA tax system*, que prevê a substituição imposto sobre rendimentos de pessoas singulares e coletivas por dois impostos sobre consumo (MURRAY, Matthew Neal; FOX, William. *The sales tax in the 21st century*. Washington: Institute of Property Taxation & National Tax Association. p. 54).

¹⁴² Autores americanos qualificam o IVA como um imposto de alta arrecadação (*money machine*), que pode facilmente chegar aos 10% do PIB de um país.

¹⁴³ A proposta mais cogitada para a introdução do IVA nos EUA é no sentido de que este seja um imposto federal. Por isso, os entes subnacionais desaprovam-no e causam entraves políticos à sua aprovação, pois ficarão sem sua principal fonte de receita, o RST, na dependência de repasses financeiros do governo federal.

¹⁴⁴ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos...*, cit. p. 334 e 335.

1.4.4.3 O conceito de valor adicionado e sua tributação

O valor adicionado pode ser calculado tanto por unidade de produção, por setor ou para a economia como um todo (neste último caso é considerado um agregado macroeconômico).

Conceitua-se *valor adicionado bruto* (GVA)¹⁴⁵ como a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos e o correspondente valor do *consumo intermediário*. O consumo intermediário¹⁴⁶, por seu turno, é o valor de todos os bens e serviços consumidos no processo produtivo, exceto os bens de *capital fixo*¹⁴⁷.

Já o *valor adicionado líquido* (NVA)¹⁴⁸¹⁴⁹ obtém-se a partir do resultado da operação em que se reduz do valor adicionado bruto (GVA) o valor do *consumo do capital fixo* (CFC)¹⁵⁰, que consiste na perda de valor dos ativos fixos ao longo do período de produção, por razões de deterioração física, dano acidental ou obsolescência (depreciação, amortização e exaustão).

Por fim, o *produto interno bruto* (PIB) – conceito muito utilizado no sistema de contas nacionais – nada mais é que a soma do valor adicionado bruto da economia com o valor dos impostos sobre produtos (líquidos dos subsídios a produtos)¹⁵¹.

Diante das definições supra, em teoria, eis que a tributação do valor adicionado, suma síntese, pode ser classificada em três tipos, em razão da base macroeconômica sobre a qual incide: (a) IVA tipo produto bruto (*product-type value added tax*), que incide sobre o PIB; (b) IVA tipo renda líquida (*income-type value added tax*), cuja base de incidência é o PIL (produto interno líquido)¹⁵², equivalente ao PIB menos o consumo de capital fixo; e, (c) IVA tipo consumo (*consumption-type value added tax*), incide sobre uma base que refere ao consumo¹⁵³.

Quanto a estes, relativamente ao tratamento que entregam à compra de *bens de*

¹⁴⁵ EUROPEAN UNION. Eurostat. *Glossary: gross value added*. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Gross_value_added. [18 mai 2018].

¹⁴⁶ EUROPEAN UNION. Eurostat. *Glossary: intermediate consumption...*, cit.

¹⁴⁷ Capital fixo é o valor dos ativos de capital disponíveis para fins de produção em um determinado momento.

¹⁴⁸ EUROPEAN UNION. Eurostat. *Glossary: gross value added...*, cit.

¹⁴⁹ O conceito de NVA se encontra discriminado no verbete '*gross value added*'.

¹⁵⁰ EUROPEAN UNION. Eurostat. *Glossary: consumption of fixed capital...*, cit.

¹⁵¹ SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax...*, cit. p. 14 et seq.

¹⁵² O produto interno líquido equivale ao PIB menos o consumo de capital fixo.

¹⁵³ SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax...*, cit. p. 15 et seq.

*capital*¹⁵⁴, algumas observações merecem apelo.

No IVA tipo consumo todas as compras para uso na produção são dedutíveis, de tal sorte que não há uma sobrecarga fiscal sobre os bens de capital, o que garante neutralidade do imposto na escolha do métodos de produção, porquanto não há diferença de imposto pelo uso de bens de capital. Trata-se do tipo de IVA utilizado na UE e na maioria dos países, inclusive Canadá¹⁵⁵, tanto assim que existe uma tendência da doutrina jurídica e econômica em referirem-se a esse IVA como se fosse o único existente. É considerado, pelas suas características, como o melhor tipo de IVA¹⁵⁶.

Quando o tipo de IVA é renda líquida, a dedução do imposto dos bens duráveis de capital é até admitida, contudo, não no período da compra e sim ao longo do lapso de vida útil dos bens, quanto ao valor depreciado (calculado anualmente, por exemplo). O IVA tipo renda tem em sua apuração semelhantes do imposto de renda, cediço que sua base é idêntica à renda pessoal total¹⁵⁷.

Por fim, o IVA tipo produto não admite a dedução do imposto pago nas compras de bens duráveis de capital. Há para a espécie, por conseguinte, um estímulo para classificar as compras dos bens de capital como meras despesas correntes e até mesmo para a produção própria daqueles. Demais disso, essa forma de tributação desestimula o incremento das atividades capital-intensivas¹⁵⁸.

1.4.4.4 Métodos de apuração do IVA

1.4.4.4.1 Métodos de adição e subtração

A tributação do valor adicionado pode ser executada mediante dois métodos de cobrança: adição e subtração.

No método da adição calcula-se o valor agregado *stricto sensu*¹⁵⁹ através da soma do lucro com os custos de produção das mercadorias e/ou prestação de serviços,

¹⁵⁴ Bens de capital (ou de produção) são aqueles utilizados para produzir outros bens de consumo, a exemplo de máquinas, equipamentos, instalações industriais, etc.

¹⁵⁵ THURONYI, Victor. *Tax law design...*, cit. p. 167.

¹⁵⁶ TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 32.

¹⁵⁷ TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 32.

¹⁵⁸ TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 33.

¹⁵⁹ O método da adição é o único que utiliza o valor agregado *stricto sensu*, motivo pelo que, teoricamente, é forma mais adequada de cálculo do IVA (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 73).

exceto os *inputs* já tributados pelo IVA em fornecimentos anteriores¹⁶⁰¹⁶¹¹⁶². Em seguida, submete-se o somatório à taxa prevista em lei¹⁶³. Como são utilizados valores contábeis agregados, não é possível a aplicação de taxas diferentes¹⁶⁴. É um método de grande dificuldade prática de implementação, o que o torna pouco utilizado no mundo.

Em um nível nacional, o método aditivo é utilizado por Israel e Argentina, para apuração do IVA de instituições financeiras. Em nível subnacional, Michigan e New Hampshire (EUA) o utilizam, respectivamente, desde 1976 e 1993¹⁶⁵.

O método de subtração, por sua vez, abriga duas modalidades: (a) *basis on basis* (base-contra-base ou subtração direta); e, (b) *invoice credit* (crédito sobre a fatura, crédito de imposto, imposto-contra-imposto, *tax on tax* ou subtração indireta).

No método subtrativo direto, o valor das vendas de mercadoria ou prestações de serviço (*outputs*) é diminuído do valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (*inputs*). A seguir, o IVA é calculado pela aplicação da taxa legal sobre a base anteriormente apurada pela subtração¹⁶⁶. Na espécie, a não-cumulatividade atua sobre a base de cálculo do tributo e não sobre o valor de imposto, o que inviabiliza a utilização de taxas diferenciadas¹⁶⁷.

A literatura aponta que o método subtrativo direto é de pouco uso¹⁶⁸ e somente Japão e Vietnã¹⁶⁹ aplicam o IVA de método subtrativo direto, sendo nesse último país

¹⁶⁰ BICKLEY, James. *Value added tax*. Concepts, policy issues, and OECD experiences. New York: Novinka Books, 2003. p. 4.

¹⁶¹ AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981. p. 177.

¹⁶² SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax...*, cit. p. 14 et seq.

¹⁶³ Alguns autores, a exemplo de Xavier de Basto e Adrian Ogle, subdividem o método da adição em *direto* e *indireto*, cuja diferença, a nosso ver, não modifica a forma de incidência do IVA, uma vez que reside apenas em mera utilização da propriedade distributiva da multiplicação em relação à adição, segundo a qual a multiplicação de um número por uma soma é igual a soma dos produtos deste número por cada uma das parcelas. Nesse sentido, a referida classificação não é adotada no presente estudo.

¹⁶⁴ VASQUES, Sérgio. *O imposto sobre o valor acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 37

¹⁶⁵ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 20.

¹⁶⁶ AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la...*, cit. p. 178.

¹⁶⁷ UNITED STATES GOVERNMENT. *Tax-credit and subtraction methods of calculating a value-added tax*. Washington: General Accounting Office, 1989. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/150/147815.pdf>. [18 mai 2018]. 59 p.

¹⁶⁸ VASQUES, Sérgio. *O imposto sobre...*, cit. p. 38.

¹⁶⁹ No Vietnã as duas modalidades do método subtrativo são utilizadas. A subtração direta é utilizada em estabelecimentos empresariais que mantenham livros, contas e documentos em acordo com os regulamentos e em empresas de grande faturamento. A subtração indireta é utilizada em empresas que não possuem seus livros, contas e documentos em ordem, pequenas empresas, empresários individuais e empresas de mineração (IRWIN, Richard *et al.* *Vietnam Pocket Tax Book 2016*. Hanoi: PricewaterhouseCoopers (Vietnam), 2016. Disponível: <https://www.pwc.com/vn/en/publications/2016/pwc-vietnam-pocket-tax-book-2016-en.pdf>. [14 jun. 2017]).

apenas às firmas individuais. As Filipinas chegaram a adotá-lo, contudo, desistiram em favor do *invoice credit*¹⁷⁰.

Por fim, no método subtrativo indireto (*invoice credit*) se calcula o IVA deduzindo do imposto suportado pelas vendas de mercadoria ou prestações de serviço o imposto pago nas operações anteriores de compras. Basta a execução de três simples etapas, resumidas por James Bickley:

A firm will calculate the VAT by a simple three-step process. First, the firm would aggregate VAT shown on its sales invoices. Second, the firm would aggregate VAT shown on its purchase invoices. Finally, aggregate VAT on purchase invoices would be subtracted from aggregate VAT shown on sales invoices and the difference remitted to the Government.¹⁷¹

Aqui não há utilização de valores agregados e nem confronto de *inputs* e *outputs*. A não-cumulatividade atua sobre um valor de imposto, de tal sorte que figura perfeitamente possível a utilização de taxas diferenciadas¹⁷².

É o método de maior facilidade de consecução e, por isso, o mais utilizado no mundo, a exemplo de União Europeia, Américas e grande parte dos países que atualmente adotam o IVA, inclusivamente Canadá¹⁷³.

1.4.4.4.2 Direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado e sobre insumos

Ao que refere aos bens do ativo imobilizado ou fixo afetados à produção de bens e prestação de serviços, há também variações à aplicação da não-cumulatividade. E são duas as modalidades de apuração do imposto: (a) IVA Bruto ou IVA tipo produto, quando se nega a dedução do imposto pago na aquisição dos bens do ativo fixo utilizados no processo de produção; e, ao contrário, (b) IVA Líquido, quando o abatimento é autorizado¹⁷⁴.

No que refere ao IVA Líquido, cumpre registrar que o imposto correspondente aos bens amortizáveis pode ser feito de uma vez, no ano que são adquiridos, ou ao longo da vida útil destes bens, em razão das suas quotas de amortização. Essa distinção corresponde, respectivamente, aos denominados IVA tipo consumo – utilizado pela União

¹⁷⁰ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 20.

¹⁷¹ BICKLEY, James. *Value added tax...*, cit. p. 98-99.

¹⁷² AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la...*, cit. p. 178.

¹⁷³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 74.

¹⁷⁴ AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la...*, cit. p. 179.

Europeia e pela maior parte dos países do mundo – e IVA tipo renda, adotado no Brasil (ICMS) e China¹⁷⁵.

É, contudo, importante assentar que os bens do ativo fixo que não servem-se à atividade produtiva do contribuinte não têm direito à dedução do IVA suportado.

Em tempo.

Tratando agora dos insumos, cediço que a neutralidade do IVA é garantida boa parte pela possibilidade das empresas de deduzir o imposto pago na aquisição dos insumos. Para a garantir o direito de dedução, contudo, há que se provar que o imposto incidiu sobre bens (através da fatura fiscal ou documento de importação) e que tais bens são necessários ao desempenho da atividade econômica da empresa, a exemplo das fontes energéticas (combustíveis, energia elétrica, etc.) ou dos bens de manutenção (ferramentas, lubrificantes, peças de reposição, etc.)¹⁷⁶.

Importante ressaltar que, quando contribuintes do IVA adquirem bens na qualidade de consumidores finais, resta impossibilitado o referido crédito de imposto¹⁷⁷.

Exemplo disso são os gastos de executivos com restaurantes e entretenimento, em muitos países. Um outro exemplo, um tanto exótico, relaciona-se à atividade de prostituição na Nova Zelândia (tributada pelo IVA), onde as profissionais do sexo podem usufruir do crédito de imposto pago em razão das compras de *lingeries* rendadas, bordadas e com laços (presumem-se ligadas à atividade-fim), não lhes sendo garantido o mesmo direito quanto às *lingeries* sem tais adereços ornamentativos ou da cor da pele¹⁷⁸.

1.4.4.3 Apuração por produto e por período

Há no IVA duas espécies de abatimento do imposto pago nas operações precedentes.

A primeira delas é a dedução *produto a produto*, em que o crédito de imposto fica vinculado à saída da mesma mercadoria adquirida do estabelecimento comprador. Portanto, não há valor de imposto a deduzir se o bem que gerou o crédito não for

¹⁷⁵ AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la...*, cit. p. 179.

¹⁷⁶ LEJEUNE, Ine. The EU VAT experience. What are the lesson? In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011. p. 257-282.

¹⁷⁷ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 17 et seq.

¹⁷⁸ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 17.

alienado¹⁷⁹.

A outra espécie é a dedução *por período de tempo*. Aqui os débitos de imposto ocorridos em razão das saídas (vendas) em determinado período de tempo são confrontados com os créditos das entradas (compras) do mesmo período¹⁸⁰. Trata-se do método com controle mais simples e que melhor reflete a neutralidade fiscal e não-cumulatividade¹⁸¹.

Exatamente por conta dessas vantagens, a sistemática de apuração por período de tempo é mais utilizada mundialmente, a exemplo do IVA da UE¹⁸² e do Brasil.

1.4.4.4 A extensão do IVA, segundo o número de operações gravadas

O número de fases do processo de produção alcançadas pelo imposto é também uma característica a diferenciar o método de apuração e a espécie de IVA.

O tributo pode gravar todas as fases e atividades do processo de fabrico e distribuição, a grosso e a retalho – quando é designado por *IVA geral* – ou, de outro modo, deixar fora do gravame algum estágio produtivo ou determinada atividade (p. ex.: só tributa bens, deixando de fora a prestação serviços) – quando denomina-se de *IVA limitado*.

Cabe ressaltar que a plurifasia é elemento essencial IVA. Com esse entendimento, o professor André Moreira deixa consignado que “sem plurifasia, inexistem não-cumulatividade e tampouco tributação sobre valor acrescido”¹⁸³.

Se o imposto incide apenas em um único estágio de produção (imposto monofásico), não é necessariamente de um imposto sobre valor acrescentado que se fala. Até porque o método de dedução, alhures examinado, somente é possível com o gravame fiscal a suceder em mais de uma operação produtiva¹⁸⁴.

¹⁷⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos...*, cit. p. 80.

¹⁸⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos...*, cit. p. 80.

¹⁸¹ Nesse sentido: “em tal sistema não há margens [...] para questionamentos quanto à necessidade de anulação do crédito caso a saída não gere débito em valor pelo menos idêntico ao da entrada. Esse estorno proporcional geraria cumulatividade residual, laborando em desfavor dos objetivos de um imposto sobre valor acrescido” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 80).

¹⁸² “Artigo 179.º O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º” (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006).

¹⁸³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos...*, cit. p. 75.

¹⁸⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos...*, cit. p. 75.

1.4.4.5 Princípios de ajustamento de fronteira

Em um modelo fechado de economia, o total produzido por um país equivale ao uso de bens e serviços. De outro lado, em uma economia aberta, as importações e exportações passam a influenciar essa relação, adicionando ou reduzindo, respectivamente, a disponibilidade dos bens e serviços dentro daquele mesmo país¹⁸⁵.

É nas relações internacionais, portanto, que reside a importância dos princípios de ajustamento de fronteira, uma vez que são eles que definem se a tributação do valor adicionado há de ser implementada sobre a produção ou sobre consumo, conforme sejam utilizados o princípio da origem ou do destino¹⁸⁶.

Mas não somente. Ressalte-se ainda o relevo dos princípios de ajustamento de fronteira em países federados onde o IVA é cobrado por entidades subnacionais (estados ou municípios)¹⁸⁷.

1.4.4.5.1 Princípio do destino

Mundialmente mais utilizado no comércio internacional, o princípio de destino atribui a competência para a tributação indireta ao país de destino das mercadorias e serviços – ou seja, o local de consumo final¹⁸⁸. Desta sorte, o país de origem não onera com IVA suas vendas para o exterior, porque se utiliza da técnica do *zero-rating* a fim de que os produtos entrem no mercado internacional livre do imposto¹⁸⁹.

De outro lado, o país tributa as mercadorias e serviços importados da mesma maneira que o faz nas transações internas¹⁹⁰.

De modo a evitar distorções entre a tributação das importações e das operações internas é que essa sistemática exige a manutenção de controles de fronteira com o fim de executar os necessários ajustamentos (*border tax adjustments*) e garantir a neutralidade fiscal. Exatamente por isso a afirmação de Xavier de Basto: “o princípio da origem

¹⁸⁵ CNOSEN, Sijbren. A VAT primer for lawyers, economists, and accountants. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011. p. 23-51.

¹⁸⁶ CNOSEN, Sijbren. A VAT primer..., cit. p. 23-51.

¹⁸⁷ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 177.

¹⁸⁸ Por este princípio, a arrecadação relaciona-se com o consumo.

¹⁸⁹ DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011. p. 139-162.

¹⁹⁰ DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal..., cit. p. 139-162.

dispensa controles nas fronteiras, ao contrário do princípio de destino, que os exige”¹⁹¹. Por isso, é recomendado para mercados com reduzida ou nenhum a integração econômica¹⁹².

Uma vantagem do princípio do destino é que os produtos importados e locais têm a mesma carga fiscal quando finalmente vendidos ao consumidor¹⁹³. Outra vantagem que se pode apontar é o fortalecimento da relação entre poder tributante e contribuinte, já que o consumidor contribui para as despesas públicas de seu próprio país – onde demanda os serviços públicos – mesmo se optar adquirir mercadorias e serviços do exterior. E ainda: é desnecessária a criação de sistemas de transferências compensatórias aos países importadores líquidos (câmara de compensação ou *clearing mechanism*), uma vez que a distribuição das receitas do imposto é mais equitativa no consumo (destino), que tem menos mobilidade e concentração se comparado à produção (origem). Por fim: o princípio do destino evita competição fiscal predatória entre países¹⁹⁴.

1.4.4.5.2 Princípio da origem

O princípio de origem refere-se a uma tributação incidente sobre os bens e serviços que se originam no país – produzidos no país¹⁹⁵, portanto – independentemente de serem ali usados ou exportados¹⁹⁶.

Assim, nas exportações incide o imposto, uma vez que os bens ou serviços foram domesticamente produzidos, enquanto nas importações não há incidência, pelo motivo oposto. Em resumo, tributam-se as exportações e isentam-se importações¹⁹⁷.

E, como as exportações recebem o mesmo tratamento das operações internas, há favorecimento à deformação do comércio entre países com ordenamentos diferentes,

¹⁹¹ BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 79 e 80.

¹⁹² BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonização tributária ou autonomia estadual? *Revista Paranaense de Desenvolvimento*, n.113. Curitiba: Iparde, 2007. p. 9-30.

¹⁹³ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 13.

¹⁹⁴ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach in theory and practice*. New York: Transnational Publishers, 2001. p. 262.

¹⁹⁵ Por este princípio, a arrecadação relaciona-se com a produção.

¹⁹⁶ UNITED STATES GOVERNMENT. *Tax-credit and subtraction methods of calculating a value-added tax*. Washington: General Accounting Office, 1989. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/150/147815.pdf>. [18 mai 2018]. 59 p.

¹⁹⁷ EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT...*, cit. p. 177.

comprometendo a neutralidade no consumo¹⁹⁸, a alocação de recursos e ainda a localização das empresas¹⁹⁹.

A fim de evitar tais efeitos distorcivos e para permitir a desnecessidade de controles fronteiriços se faz então necessário um alto grau de harmonização entre as legislações dos diferentes países, relativamente aos sistemas fiscais e aos níveis de toda a tributação sobre bens e serviços, inclusive no que se refere aos benefícios e incentivos fiscais²⁰⁰.

Desse modo, já que retira grande parte da autonomia tributária dos Estados, o princípio da origem é mais recomendável aos casos de integração econômica regional de estágio avançado, mais próximos da união aduaneira²⁰¹.

A não ocorrência da interrupção da cadeia normal de débitos e créditos do IVA, bem ainda a desnecessidade de ajustamentos fiscais de fronteira são as melhores vantagens do princípio de origem, a favorecer a liberdade do comércio e o controle administrativo do imposto²⁰².

Por outro lado, a tributação e a cobrança do imposto no país de origem exigem a instituição de mecanismos de alocação do valor arrecadado, total ou parcialmente, ao país de destino, a exemplo do *clearinghouse system*²⁰³.

1.4.4.5.3 Esclarecimentos quanto à terminologia

Como visto alhures, os princípios de ajustamento de fronteira são conceituados com base no lugar onde se dá a tributação e cobrança do imposto: caso estas ocorram no lugar da *produção*, denomina-se princípio da *origem*; se no lugar do *consumo*, princípio do *destino*.

¹⁹⁸ A desvantagem do princípio da origem é que a carga fiscal sobre os produtos importados (conforme a legislação do país produtor e exportador) e a carga fiscal sobre os produtos locais (conforme a legislação do país consumidor) não são necessariamente as mesmas. Assim, produtos com características e custos semelhantes, se importados de países com taxa (ou alíquota) de IVA menor, resultam elevação exagerada das importações e consequentemente déficits comerciais, além de afetar a competitividade do país importador (TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 13).

¹⁹⁹ CANO, Hugo Gonzalez. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Brasília: ESAF, 1986. p 12.

²⁰⁰ TERRA, Ben. *Sales taxation: the...*, cit. p. 13.

²⁰¹ CANO, Hugo Gonzalez. *A harmonização tributária...*, cit. p 13.

²⁰² BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do...*, cit. p. 80.

²⁰³ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of interstate trade under a sub-national VAT. Lessons from international experience. In: *International Vat Monitor*, may/june 2002. Amsterdam: IBFD, 2002. p. 169-179.

Não obstante, cumpre nota a fim de ressaltar que os princípios de ajustamento de fronteira não se confundem com o *princípio da atribuição de receita*. Por exemplo: tributar e cobrar no país de origem não significa dizer que o valor arrecadado em impostos pertence a àquele mesmo país de origem²⁰⁴.

Muito embora haja diferença de conceitos, a escolha do princípio de ajustamento de fronteira deve estar sempre associada à ideia de para onde deve manar a receita obtida com o imposto²⁰⁵.

²⁰⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT system and the internal market*. Amsterdam: IBFD, 2008. p. 60.

²⁰⁵ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit., p. 60.

2 O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

2.1 Sistema Tributário: conceito e origem

A palavra *sistema*, hodiernamente, é aplicada no sentido de um conjunto organizado de partes relacionadas e interdependentes, destinadas a desempenhar determinadas funções para alcançar fim comum²⁰⁶²⁰⁷.

Partindo dessa ideia, um *sistema tributário* constitui um conjunto ordenado e lógico²⁰⁸ dos diferentes tributos vigentes, “em coordenação com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição”²⁰⁹. No Brasil, essa coordenação se deu essencialmente pela ação deliberada do legislador constituinte, motivo pelo qual o sistema tributário do Brasil é denominado de *racional, político ou teórico*²¹⁰²¹¹.

Assim, pode-se afirmar que, no plano constitucional, o Brasil somente passou a ter verdadeiramente um *sistema tributário* a partir do advento da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965²¹². Contudo, muito antes disso os tributos já eram cobrados, ainda que sem a observância de um referencial constitucional efetivo²¹³.

Fato é que a tributação no país passou, ao longo de séculos, por uma série de transformações, sempre relacionadas com as diferentes concepções de Estado e as relações de poder vigentes.

Não se pode olvidar que alguns dos problemas existentes no atual modelo de tributação têm necessariamente uma origem de componente histórico²¹⁴²¹⁵, de sorte que

²⁰⁶ "Sistema", in *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa*. Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/chave>. [30 mai. 2016].

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 259.

²⁰⁸ Cabe advertir que a simples justaposição de tributos vigentes em um país não compõe, *de per se*, um sistema tributário, se lhe faltar ordenação, coordenação e lógica (Günter Schmolders apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 37).

²⁰⁹ Günter Schmolders apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 37.

²¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito...*, cit. p. 37.

²¹¹ Há ainda o sistema tributário denominado de *histórico*, quando a coordenação e organização dos tributos é resultado da evolução histórica. Este não é o caso do Brasil, segundo a doutrina.

²¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 259.

²¹³ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: Encontro Nacional do CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. *Anais do XIX Encontro Nacional*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 4210-4225.

²¹⁴ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: Encontro Nacional do CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. *Anais do XIX Encontro Nacional*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 4210-4225.

importa fazer um historial, antes de discorrer sobre o federalismo fiscal e o atual *sistema* tributário brasileiros.

2.2 Histórico da tributação no Brasil

2.2.1 Brasil pré-colonial e colonial

Entre 1500 e 1530 – período denominado de *pré-colonial* – não se podia vislumbrar uma política tributária no Brasil, uma vez que era recém-descoberto por Portugal, cujos interesses primordiais eram de resguardar a posse da terra nova bem ainda de verificar suas potencialidades, e não de iniciar um processo efetivo de colonização²¹⁶²¹⁷.

A primeira atividade econômica do espaço colonial foi a extração do *pau-brasil* – madeira abundante no território brasileiro e muito utilizada no tingimento de tecidos da indústria têxtil europeia – que foi atribuída a particulares por concessão do governo português e sob determinadas obrigações, além de outras, a saber: era preciso edificar fortificações no perímetro do litoral, para fins de colonização da terra, e também pagar um tributo, o *Quinto, in natura*, sobre o produto explorado. Trata-se do primeiro tributo cobrado no Brasil²¹⁸²¹⁹.

Posteriormente, diferentemente do reino de Espanha nos territórios (hoje) do Peru e México, Portugal não encontrara com facilidade metais e nem pedras preciosas no Brasil. Havia, porém, a necessidade de ocupar, colonizar e expandir as atividades econômicas na terra descoberta, o que obrigaria a investir recursos na colonização e na infraestrutura²²⁰.

A Coroa portuguesa, contudo, não dispunha de tais recursos, motivo pelo que, no ano de 1530 – em um *primeiro período* da colonização portuguesa – D. João III dividiu

²¹⁵ ARAÚJO, Ruy Belém de; SANTOS, Lourival Santana. *Temas de história econômica*. São Cristóvão: Universidade Federal de Sergipe/CESAD, 2011. p. 244.

²¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 35.

²¹⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 36.

²¹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito...*, cit. p. 35.

²¹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 36.

²²⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 37.

o território brasileiro em glebas hereditárias²²¹, oferecendo-as aos portugueses fieis à Coroa e dignos socialmente, que passaram a ser considerados representantes do rei de Portugal no Brasil. Eram os denominados *donatários*, posteriormente nomeados de *capitães-mores*²²².

Com o desenvolvimento de novas atividades econômicas resultantes da implantação da sistemática das capitanias hereditárias, novos tributos começaram a ser cobrados. Muitos deles eram transpostos da legislação lusitana, com adaptação para a situação do Brasil colonial, podendo ser divididos em duas modalidades: (a) *rendas do Real Erário*, pertencentes a Portugal, relacionadas ao monopólio do comércio do pau-brasil, especiarias e drogas; aos direitos alfandegários sobre importações e exportações; ao quinto dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre, etc); ao dízimo do pescado e das colheitas; e à sisa por índio escravizado; e, (b) *rendas do donatário*, referentes, por exemplo, à permissão de passagem por rios da capitania; à exploração de marinhas de sal, moendas de água e engenhos; da exploração do pau-brasil, especiarias e drogas originários da capitania (quinto); pesca (dízima); à redízima de todas as rendas da Coroa; aos serviços de tabelionatos (500 réis anuais)²²³.

Para além dos tributos citados, ainda havia outras imposições fiscais e extrafiscais, como, v.g., imposto para custear gastos com casamentos de membros da família real, tributos sobre a produção de açúcar (oneravam mais de 20% do valor da mercadoria), sobre o comércio de mão-de-obra escrava, criação de gado, couro, tabaco, algodão, madeira, arroz, cacau, pesca da baleia, etc.²²⁴

O excesso tributário gerava insatisfação generalizada dos contribuintes e da população, o que não intimidava a fiscalização e a cobrança rigorosas dos tributos, feitas por representantes da Coroa – os rendeiros e seus auxiliares (almoxarifes, contadores e feitores) – detentores de autoridade de tal magnitude, que gerava um clima de opressão fiscal, especialmente no que tocava à aplicação de multas, execução de dívidas e condenação de infratores²²⁵.

²²¹ Inicialmente, as parcelas de terra distribuídas pela Coroa eram chamadas de *donatárias*, passando em seguida a serem nomeadas de *capitanias hereditárias*.

²²² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 38-40

²²³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 38-40.

²²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 43-45.

²²⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 39-45.

A distância entre metrópole e colônia favoreceu a desorganização comercial, o contrabando de produtos, a sonegação fiscal e a corrupção dos funcionários do fisco, intensificados pela ausência de um Estado formal, de uma Constituição e de preocupação com planos orçamentários²²⁶.

Entre 1640 e 1808 dá-se o *segundo período* da colonização portuguesa no Brasil.

Nesse período, o império lusitano, em grave crise financeira – depois da dissolução da União Ibérica²²⁷²²⁸ e buscando sanar o déficit da balança comercial com a Inglaterra²²⁹ – volta-se ao grande espaço colonial brasileiro, tornando-o sua grande fonte de riqueza, centrada especialmente na mineração e na arrecadação fiscal. Se altera o papel do Brasil em relação aos colonizadores: agora, a colônia deveria suprir as necessidades comerciais, financeiras e materiais da metrópole²³⁰.

Na área da fiscalidade, em 1661, depois da expulsão dos neerlandeses do Brasil²³¹, foi assinado o Tratado de Haia entre Portugal e Países Baixos²³², em que ficou assentada a obrigação de pagamento de vultosa indenização aos holandeses²³³²³⁴. Para fazer face a esse novo encargo, foi criado mais um tributo denominado de *taxa especial*. A cobrança resultou imenso descontentamento popular, pois afetou economicamente as

²²⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 39-43.

²²⁷ A União Ibérica marcou a centralização dos governos espanhol e português sob o poder do rei de Espanha, Filipe II, diante da crise sucessória do trono português, quando Espanha pode recuperar suas finanças (abaladas por conflitos militares), através dos lucros obtidos com o comércio de escravos com Portugal na costa africana e com controle da arrecadação tributária no Brasil. Em 1640, houve extinção da União Ibérica e o fim da dominação espanhola, quando D. João IV estabeleceu a dinastia de Bragança e retomou o controle de Portugal. (FRANÇA, Jean Marcel Carvalho; HUE, Sheila. *Piratas no Brasil: as incríveis histórias dos ladrões dos mares que pilharam nosso litoral*. São Paulo: Globo, 2016. p. 92).

²²⁸ A União Ibérica colocou o Brasil em conflito com países europeus que eram amigos de Portugal, mas inimigos de Espanha, a exemplo de Holanda e Inglaterra (FRANÇA, Jean Marcel Carvalho; HUE, Sheila. *Piratas no Brasil...*, cit. p. 93).

²²⁹ No século XVII, a Inglaterra, através de tratados e acordos, impôs interesses comerciais a Portugal, o que resultou em desequilíbrio na balança comercial lusitana. Portugal para tentar sanar o problema, além de buscar arrecadar impostos no Brasil, repassou grande parte dos minerais e pedras preciosas extraídos do Brasil aos britânicos.

²³⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 48-49.

²³¹ Em busca da hegemonia no mercado mundial de produção, refino e comercialização do açúcar e diante dos empecilhos surgidos com a União Ibérica para o negócio açucareiro, os Holandeses invadiram a região Nordeste do Brasil, primeiramente em Salvador (Bahia), entre 1624 e 1625, e depois em Olinda e Recife (Pernambuco), entre 1630 e 1654, ano em que saíram definitivamente das terras brasileiras (FRANÇA, Jean Marcel Carvalho; HUE, Sheila. *Piratas no Brasil...*, cit. p. 99).

²³² À época, os Países Baixos eram denominados de *República das Sete Províncias Unidas dos Países Baixos*.

²³³ A devolução e o reconhecimento da soberania de Portugal sobre as terras brasileiras antes invadidas pelos holandeses foi feita em troca de pagamento da referida indenização.

²³⁴ A indenização estabelecida no Tratado de Haia era de 4.000.000 de cruzados (ou 12.000.000 de florins), o equivalente a 63 toneladas de ouro.

capitanias hereditárias a ponto de haver necessidade de fracionar e alongar o prazo para o pagamento das dívidas fiscais²³⁵²³⁶.

No século XVIII, a descoberta de abundantes jazidas de ouro e pedras preciosas no Brasil acabou por aliviar a crise financeira portuguesa, época em que também se verificou o ápice da exploração colonial no campo fiscal, “cada vez mais opressiva e violenta”²³⁷.

Na Era Pombalina²³⁸, a política fiscal se desenhou ainda mais austera no Brasil, nomeadamente a que refere a novas técnicas de controle²³⁹, presença das forças militares no momento da cobrança dos tributos, bem ainda o confisco aos bens dos inadimplentes. A cobrança do dízimo foi ampliada, passando a tributar todos os rendimentos²⁴⁰.

Não interessava a Portugal a capacidade contributiva dos colonos. Novos e novos tributos eram criados²⁴¹. Ei-los apenas alguns: (a) o *imposto sobre o número de escravos em serviço efetivo nas minas*; (b) o sistema de *Fintas* (uma espécie de regime especial em substituição ao quinto); (c) a *taxa de capitação dos escravos*; (d) a *derrama*²⁴²; (e) a *subsídio literário*²⁴³; (f) a *subsídio voluntário*²⁴⁴²⁴⁵; (g) as *terças partes*²⁴⁶²⁴⁷.

²³⁵ É que, além do novo tributo instituído pela Coroa Portuguesa, os colonos ainda tinham a pagar as dívidas tributárias com a Fazenda Neerlandesa e os empréstimos contraídos com os holandeses para a ampliação da produção açucareira (DE MELLO, Evaldo Cabral. *Olinda restaurada*. Guerra e açúcar no Nordeste, 1630-1654. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2007. p. 361).

²³⁶ DE MELLO, Evaldo Cabral. *Olinda restaurada*. Guerra..., cit. p. 363.

²³⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 55.

²³⁸ A Era Pombalina pode ser definida como a época em que o Marquês de Pombal exerceu o cargo de primeiro ministro durante o reinado de Dom José I, entre os anos de 1750 e 1777.

²³⁹ As novas técnicas de controle implantadas pelo Marques de Pombal foram no sentido de delegar a arrecadação tributária aos particulares (contratadores), de estabelecer novos métodos de contabilidade, implantar tesourarias e juntas fazendárias em todas as capitanias hereditárias, estabelecer passagens obrigatórias para entrada e saída das minas, dentre muitas outras.

²⁴⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 51.

²⁴¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 55.

²⁴² A derrama tinha por objetivo cobrar impostos que, supostamente, não foram pagos por causa do contrabando e da sonegação fiscal, uma vez que a coroa portuguesa não aceitou a queda da arrecadação decorrente do exaurimento das jazidas.

²⁴³ O subsídio literário foi instituído para gerar fundos para o ensino, uma vez que o Marquês de Pombal expulsara os jesuítas do Brasil, a quem competia essa tarefa. Incidia sobre cada rês abatida e aguardente destilada.

²⁴⁴ O subsídio voluntário teve sua arrecadação destinada à reconstrução de Lisboa, após o terramoto de 1755.

²⁴⁵ A grande fortuna enviada do Brasil a Portugal para a reconstrução de Lisboa foi resultado da cobrança do *subsídio voluntário*, um imposto especial criado a pedido de D. José I, que determinou que a colônia ajudasse o rei. O subsídio voluntário, deveria ter tido duração de dez anos. Porém, mesmo com Lisboa totalmente reconstruída, o imposto acabou por ser sucessivamente prolongado, de tal sorte que na Baía, ainda foi pago até em 1806 e em Minas Gerais até 1832, quase 80 anos depois do evento que originou a cobrança (FIGUEIREDO, Luciano. O terramoto no Brasil. *Colóquio Internacional ‘O Terramoto De 1755: Impactos*

O abuso, a injustiça e a exploração tributárias em conjunto com a forte corrupção reinante geraram o incremento da sonegação de tributos, além de inúmeros conflitos, revoltas e inquietações, tanto por parte da massa popular como da elite, resultando em rebeliões, a exemplo da de Vila Rica e da Conjuração Mineira, que traziam cada vez mais a ideia da emancipação política da colônia²⁴⁸.

Apenas a título descritivo, nessa fase, também as cidades (os municípios), desde que autorizados pelo governador, podiam cobrar tributos, a exemplo do *imposto sobre reses e entradas nos açougues e alugueis*²⁴⁹.

Enfim, se pode concluir da descrição supra que no período colonial a tributação era abundante, severa e confusa.

2.2.2 Família real no Brasil

Entre 1808 e 1822, por causa das invasões das tropas de Napoleão Bonaparte na Península Ibérica, a família real portuguesa mudou-se para o Brasil. A colônia se tornou a sede do império português, com intenso desenvolvimento e crescimento econômico e social²⁵⁰.

Dom João Maria de Bragança determina a abertura dos portos do Brasil ao comércio internacional com as nações amigas de Portugal. Estradas, portos e fábricas se desenvolvem rapidamente e há incremento vertiginoso da exportação de produtos agrícolas, especialmente o açúcar derivado da cana, o café e o algodão. Foi um período de relevantes transformações: (a) o Rio de Janeiro passou a ser capital do Reino de Portugal; (b) as capitânicas hereditárias passaram a províncias, e; (c) o Brasil, de simples colônia, obteve *status* de *reino unido ao de Portugal*, cuja designação oficial passou em 16 de dezembro de 1815 a ser Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves²⁵¹.

A tributação acompanhou a vertiginosa mudança econômica e foi ampliada. Para além das onerações já existentes foram criados: (a) *subsídio real ou nacional*,

Históricos. Lisboa: ISCTE, 2005. Disponível em: <https://www.publico.pt/culturaipsilon/jornal/brasil-enviou-fortuna-para-reconstruir-lisboa-depois-do-terramoto-47588>. [4 abr. 2017].

²⁴⁶ As terças partes referem-se a um terço dos rendimentos dos ofícios.

²⁴⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 55-59.

²⁴⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 55.

²⁴⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66.

²⁵⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66.

²⁵¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66-68.

incidente sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras feitas em manufatura dentro do país; (b) *imposto em benefício do Banco do Brasil*²⁵², de 12800 réis, aplicado a todo negociante, livreiro, boticário, loja de metais preciosos, tabaco, isentos barbearias e sapateiro; (c) *taxa suntuária*, destinada ao Banco do Brasil, sobre cada carruagem com rodas; (d) *taxa sobre engenhos de açúcar e destilações*; (e) *décima urbana*, do aluguel recebido ou arbitrado²⁵³ dos imóveis urbanos; (f) *sisá*, de 10% sobre a venda de imóveis urbanos; (g) *meia sisá*, equivalente a 5% sobre a venda de escravo negro detentor de habilidade em algum ofício; (h) *novos direitos*, um imposto de 10% sobre o rendimento dos funcionários da Fazenda e Justiça²⁵⁴; e, (i) *imposto do banco*, cobrados sobre seges²⁵⁵, lojas e embarcações²⁵⁶.

A abertura dos portos fez surgir o imposto de importação, com taxas de 15% sobre a entrada de mercadorias de procedência portuguesa e inglesa e 24% sobre as mercadorias de outros países. Havia ainda isenção à importação e comercialização de livros²⁵⁷.

Interessante ressaltar que nesse período já havia figuras jurídico-tributárias muito semelhantes às do atual sistema tributário brasileiro, a exemplo da imunidade fiscal para livros, da *décima urbana* – um embrião do atual IPTU (Imposto Territorial e Predial Urbano) – e a *sisá*, um correspondente do atual ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens imóveis *Inter-vivos*)²⁵⁸.

Estudos indicam a competência tributária concorrente dos impostos como maior defeito da fiscalidade da época: impostos cobrados muitas vezes sobre o mesmo gênero, tanto pela Corte e como pelas províncias. Para além disso, grande parte das movimentação de bens e serviços era tributada²⁵⁹. Outro ponto de crítica refere-se ao fato de as taxas dos direitos aduaneiros levarem em consideração apenas aspectos políticos, a exemplo das taxas privilegiadas aplicadas aos produtos vindos de Portugal e Inglaterra²⁶⁰.

²⁵² O Banco do Brasil foi fundado em 1812 e até hoje faz parte do sistema financeiro do país.

²⁵³ O valor do aluguel arbitrado servia para apurar a base de cálculo do imposto quando os proprietários moravam no imóvel ou quando este se encontrava inabitado.

²⁵⁴ AMED, Fernando José. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000. p. 179.

²⁵⁵ 1. Carruagem antiga, com duas rodas e um só assento. 2. [Popular] Qualquer carruagem. ("Sege". In: *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa*. Disponível: <http://www.priberam.pt/dlpo/sege>. [04 abr. 2017]).

²⁵⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66-68.

²⁵⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66-68.

²⁵⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 74.

²⁵⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 66 e 81.

²⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 145.

Pelos seus defeitos e exageros, a fiscalidade implantada no Brasil continuava a gerar insatisfação popular. Revoltas como a Inconfidência Mineira e a Conjuração Baiana continuavam a acontecer por todo o país e irromperam na Proclamação da Independência do Brasil em relação a Portugal, em 1822²⁶¹.

2.2.3 Brasil imperial

Depois da proclamação da independência do Brasil – levada a efeito por Dom Pedro I a 7 de setembro de 1822 – o país estava assolado por uma séria crise política e econômica. A Corte retornara a Portugal deixando dívidas, que foram assumidas pelo novo Brasil. Era preciso organizar a fiscalidade, sistematizar as receitas e distribuir melhor as competências tributárias para permitir o crescimento do novo país²⁶².

Em 1824 foi outorgada a primeira Constituição. Flexível em matéria tributária, limitou-se a estabelecer princípios gerais e a deferir competência privativa, ampla e flexível ao legislativo federal para a instituição de tributos por meio de leis ordinárias²⁶³. Pela regra constitucional, as províncias não detinham qualquer competência fiscal e nem fontes próprias de receitas²⁶⁴²⁶⁵.

Em 1831, Dom Pedro I abdicou ao trono e retornou a Lisboa, deixando seu filho de cinco anos no Brasil²⁶⁶. No período ocorreram rebeliões, tais como Cabanagem, Guerra dos Farrapos, Sabinada, Balaiada e Revolução Farroupilha, muitas delas ligadas à excessiva carga tributária²⁶⁷.

As poucas normas constitucionais sobre a matéria levaram a algumas tentativas de organizar infraconstitucionalmente os tributos.

Uma delas – o Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 – discriminou as rendas públicas e descentralizou a tributação, permitindo às províncias (entes subnacionais) legislar sobre impostos não compreendidos na competência do Governo Geral (central).

²⁶¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 77.

²⁶² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 80.

²⁶³ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 265.

²⁶⁴ Isso se modificou com o Ato Adicional de 1834 e com a Lei n.º 99 de 1935, quando as Províncias passaram a ter, respectivamente, autonomia política e financeira, bem como fontes próprias de receita tributária. Também a partir das referidas normas, foi atribuída às Províncias a competência para definir os tributos que caberiam aos seus respectivos Municípios (cidades) (BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 82 e 83).

²⁶⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 77-83.

²⁶⁶ Trata-se do período denominado de *regencial*, que se prolongou até o ano de 1840.

²⁶⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 84.

Amed e Negreiros²⁶⁸ consideram o ato como a *primeira reforma tributária do país*²⁶⁹. Eis o elenco dos tributos de competência do governo central elencados pelo ato:

- I – Direitos de importação à razão de 15% sobre todas as mercadorias, com exceção da pólvora que pagava 50% e do chá que passou a incorrer em 30%, e de algumas isentas; havia, ainda, diversas contribuições aduaneiras, como de baldeação, reexportação, expedientes, ancoragem, armazenamento ;
- II – Direitos de exportação, cobrados na base de 2% , 7% e 20%;
- III - Direitos de 15% na compra de embarcações estrangeiras;
- IV – Imposto sobre a mineração de ouro;
- V – Sisa dos bens de raiz;
- VI – Imposto sobre lojas abertas;
- VII – Imposto de 5% na venda de embarcações nacionais;
- VIII – Imposto do selo dos papéis;
- IX – Imposto sobre escravos;
- X – Imposto sobre os escravos;
- XI – Décima urbana adicional;
- XII – Dízima da chancelaria; novos e velhos direitos dos empregos gerais, bem como outras taxas e emolumentos.²⁷⁰

A descentralização também se deu no sentido de permitir aos Municípios (cidades) a cobrança de tributos, desde que autorizados pela Província de que fizessem parte²⁷¹.

Em que pese o esforço empenhado para organizar a tributação, o Império chega ao fim com grande desorganização fiscal, dando maior importância ao imposto sobre importação e com divergências entre províncias e o poder central relativamente à competência para a cobrança de impostos. Fenômenos como bitributação e até *tritributação* eram frequentes, tamanha ânsia das províncias em aumentar seu poder financeiro e político²⁷².

Por último, a abolição da escravatura, em 13 de maio de 1888 leva o país ao regime republicano.

2.2.4 Brasil republicano

Com a proclamação da república, em 15 de novembro de 1889, inicia-se o

²⁶⁸ Apud BALTHAZAR, Ubaldo Cesar.

²⁶⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 89.

²⁷⁰ DEVEZA, Guilherme. Política tributária no período imperial. In: HOLANDA, Sérgio Buarque de (Org.). *História geral da civilização brasileira*, Tomo II, o Brasil Monárquico. v. 4. Declínio e queda do Império. São Paulo: DIFEL, 1974. p. 60-84.

²⁷¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 92.

²⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 100-101.

regime federativo: são criados os *Estados federativos* – em substituição às Províncias – e continuam a existir os Municípios, mas ambos agora com autonomia reconhecida, sem subordinação ao Poder Central²⁷³.

Em 24 de fevereiro de 1891 foi promulgada a primeira Constituição republicana, que estabeleceu as competências tributárias à União (governo central) e aos Estados, nomeando os tributos que lhes cabia cobrar, permitindo, contudo, ampla liberdade para a instituição de outros não expressamente contemplados no texto constitucional, inclusive concorrentemente, o que novamente gerou bitributação²⁷⁴²⁷⁵. Cabia aos Estados definir os tributos que os Municípios poderiam cobrar²⁷⁶. Verifica-se, pois, um modelo de federalismo dualista²⁷⁷ e por segregação²⁷⁸²⁷⁹, com descentralização fiscal e financeira²⁸⁰.

Em seguida veio a Constituição de 1934 que, além de definir as competências tributárias da União²⁸¹ e dos Estados²⁸², também o fez quanto aos Municípios²⁸³, cuja

²⁷³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 104 e 105.

²⁷⁴ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal...*, cit. p. 266.

²⁷⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 106 e 109.

²⁷⁶ Persistiu, portanto, a dependência dos Municípios em relação aos Estados federativos (BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 109).

²⁷⁷ No federalismo dualista há “a presença de duas esferas soberanas de poder, a da União de um lado, a do Estado-membro de outro. Sua grande característica, portanto – em face do paralelismo de poder –, foi a previsão de repartição horizontal de competências constitucionais” (MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 645).

²⁷⁸ A classificação toma em consideração a formação histórica do federalismo de um país, de tal sorte que no federalismo por segregação ou desagregação um Estado unitário é descentralizado em outras unidades autônomas (Estados-membros ou Estados-federados) por questões políticas ou de eficiência (MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil...*, cit. p. 645).

²⁷⁹ Para uma classificação detalhada acerca das diferentes espécies de federalismo: MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil...*, cit. p. 645-646.

²⁸⁰ CASTANHAR, José Cezar, Fiscal federalism in Brazil: historical trends present controversies and future challenges. In: *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Panamá, 28-31 Oct. 2003 (Annals). Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047826.pdf>. [13 dez. 2016]. p. 2-22.

²⁸¹ A União competia privativamente, segundo o artigo 6.º, incisos I e II da Constituição de 1934, decretar impostos: (a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; (b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; (c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; (d) de transferência de fundos para o exterior; (e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; (f) residuais, nos Territórios; além de cobrar: (g) taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; e, (h) taxas de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves.

²⁸² Aos Estados competia privativamente, segundo o artigo 8.º, incisos I e II da Constituição de 1934, decretar impostos: (a) propriedade territorial, exceto a urbana; (b) transmissão de propriedade *causa mortis*; (c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; (d) consumo de combustíveis de motor de explosão; (e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores; (f) exportação das mercadorias de sua produção; (g) indústrias e profissões; (h) atos do governo e negócios da economia estadual; além de cobrar (i) taxas de serviços estaduais.

²⁸³ Aos Municípios competia privativamente, segundo o artigo 13.º, parágrafo 2.º da Constituição de 1934, decretar: (a) o imposto de licenças; (b) os impostos predial e territorial urbanos; (c) o imposto sobre diversões públicas; (d) o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; (e) as taxas sobre serviços municipais.

autonomia (em relação aos Estados) fora reconhecida pela nova Carta.

Em que pese a possibilidade da União e dos Estados criarem outros impostos, além do que lhes haviam sido atribuídos expressa e privativamente, o novo modelo constitucional de 1934 evoluiu no sentido de evitar a bitributação, fazendo a prevalecer o imposto instituído pela União em detrimento do criado pelos Estados²⁸⁴.

Em razão do golpe militar realizado por Getúlio Vargas, a Constituição de 1934 foi rapidamente substituída pela de Carta autoritária de 1937, denominada de “A Polaca”, inspirada na Constituição da Polônia de 1935. Na área fiscal, a norma constitucional não sofreu alterações²⁸⁵. Na prática, contudo, era descumprida pelo regime ditatorial, que fez prevalecer forte centralização fiscal e financeira nas mãos do Governo Central²⁸⁶.

Em 29 de outubro de 1945 Vargas é afastado do poder e sucedido por Eurico Gaspar Dutra, eleito presidente em novembro do mesmo ano. Promulga-se a Constituição de 1946, que restabeleceu os princípios democráticos de 1934, mas não chegou a promover uma sistematização completa do Direito Tributário²⁸⁷, o que aconteceu com advento da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965.

Desse modo, na seara constitucional, pela primeira vez no Brasil, a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 estabeleceu um verdadeiro *sistema tributário nacional*, não apenas um conjunto de fontes de arrecadação, como dantes²⁸⁸.

Definiu-se claramente a competência dos entes federativos para a cobrança de impostos. À União competia os impostos sobre: (a) importação e exportação de bens; (b) a propriedade territorial rural; (c) renda e proventos; (d) produtos industrializados; (e) operações de crédito e câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários; (f) serviços de transportes e comunicações intermunicipais; (g) combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos ; (h) energia elétrica; (i) gastos de guerra; e, (j) minerais²⁸⁹.

Aos Estados competia apenas dois impostos, incidentes sobre: (a) transmissão

²⁸⁴ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal...*, cit. p. 266.

²⁸⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 121.

²⁸⁶ CASTANHAR, José Cezar, Fiscal federalism in ..., cit. p. 2-22.

²⁸⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 125 e 126.

²⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 259.

²⁸⁹ BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 18*, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm. [31 out. 2016].

de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis; (b) operações relativas à circulação de mercadorias (ICM)²⁹⁰.

Quanto aos Municípios, cabia-lhes instituir e cobrar os impostos sobre (a) propriedade predial e territorial urbana; (b) operações relativas à circulação de mercadorias com taxa de até 30% da instituída pelo Estado²⁹¹; e, (c) a prestação de serviços²⁹².

Além dos impostos acima discriminados, União, Estados e Municípios, poderiam, concorrentemente, cobrar as outras duas espécies tributárias: taxas e contribuições de melhoria.

Nomeada de a *mais profunda reforma tributária jamais feita no país*²⁹³, a EC n.º 18/65 buscou alavancar o crescimento acelerado do país. Com esse propósito, limitou a autonomia fiscal dos Estados para legislar em matéria relativa ao ICM, de modo a impedir o uso do imposto como instrumento político, e restringiu a transferência dos recursos da União para entes subnacionais. Tudo para centralizar poderes nas mãos da Governo Central e garantir a não interferência das unidades subnacionais na definição e no controle do processo de crescimento²⁹⁴.

Além disso, a reforma teve como méritos a substituição dos impostos cumulativos por um imposto sobre o valor adicionado²⁹⁵ e a rápida reabilitação das finanças federais²⁹⁶.

Com um verdadeiro *sistema tributário nacional*, o Direito Tributário brasileiro passa a disciplina autônoma do Direito Financeiro, especialmente a partir da edição da Lei n.º 5.172, de 1966 – o *Código Tributário Nacional* (CTN) – uma lei inovadora, ainda hoje vigente, que abrigou a grande maioria dos conceitos sobre as diferentes espécies tributárias, promoveu integração da tributação brasileira e ofereceu racionalidade

²⁹⁰ BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 18*, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. [31 out. 2016].

²⁹¹ Este imposto tratava-se, segundo Balthazar, de um *estranho adicional do ICM dos Estados*, limitado às operações ocorridas dentro dos limites territoriais do Município. Diante da sua difícil implementação nunca foi cobrado, tendo sido revogado pela Constituição Federal de 1967.

²⁹² *Emenda Constitucional n.º 18*, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. [31 out. 2016].

²⁹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 155.

²⁹⁴ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para discussão n.º 405. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1996. p. 9 e 10.

²⁹⁵ O imposto sobre valor adicionado é atualmente de uso generalizado, entretanto, à época da reforma, existia somente em França.

²⁹⁶ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 9 e 10.

econômica aos tributos do país²⁹⁷.

Em 1967 e 1969 foram promulgadas duas novas Constituições no Brasil, ambas de caráter autoritário, já que originadas, respectivamente, a partir do golpe militar de abril de 1964 e do Ato Institucional n.º 5 de dezembro de 1968²⁹⁸. As referidas Cartas somente mantiveram e consolidaram, sem consideráveis alterações, a implantação do sistema tributário construído sob a égide da Emenda Constitucional n.º 18/65²⁹⁹, que vigorou até a Constituição de 1988, já demonstrando àquela altura sinais de exaustão pelo excesso de benefícios fiscais e pela insurgência dos entes subnacionais ao baixo grau de autonomia fiscal³⁰⁰.

Diante da crise do petróleo (1973), da recessão econômica e dos altos níveis de desemprego e inflação no Brasil, a ditadura militar foi destituída do poder. Elege-se indiretamente um novo governo civil em 1986. A 5 de outubro de 1988 – com princípios e ideais democráticos – é promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, atualmente vigente no país, de cujo sistema tributário se discorrerá a seguir³⁰¹.

2.2.5 Conclusão sobre o historial

O historial alhures apresentado certifica que a lentidão é uma característica da evolução do sistema tributário do Brasil, especialmente por conta da grande resistência da sociedade e do próprio Estado às mudanças³⁰². Verifica-se, ademais, que muitos dos problemas de fiscalidade no Brasil, ao longo do tempo, foram (e continuam sendo) praticamente os mesmos.

De um lado, governantes em busca de aumentar as receitas por intermédio do aumento de tributos e de rigorosa fiscalização. De outro lado, o contribuinte, insatisfeito com a excessiva carga tributária e a complexidade das normas, a imaginar formas de sonegar, elidir ou evadir tributos e ainda de buscar usar poder de *lobby* para receber

²⁹⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 157.

²⁹⁸ O Ato Institucional n.º 5 é considerado um dos mais “draconianos instrumentos de controle da vida social e política brasileira [...], um poderoso ato normativo [a favor do militares] que esvaziou a Constituição de 1967 e [desembocou] na edição da Emenda Constitucional n.º 1, de outubro de 1969”, criadora da Constituição de 1969 (BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 171).

²⁹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 159-176.

³⁰⁰ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 11.

³⁰¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 177.

³⁰² VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 20.

benefícios fiscais junto aos Governos³⁰³.

Normas tributárias complexas não compiladas, sobreposições tributárias (*bis in idem*, bitributação e tri tributação)³⁰⁴, competição fiscal entre entes federativos³⁰⁵, Municípios sem rendas próprias (subordinados aos Estados)³⁰⁶, além das altas cargas fiscais (geral e sobre o setor produtivo) e da alternância de ciclos constitucionais de centralização e descentralização fiscal³⁰⁷ são apenas algumas das características que vieram assolando o Brasil ao longo da história.

Portanto, a complexidade do nosso sistema tem raízes históricas e culturais, resultante da interação de um conjunto de forças políticas e do confronto das vontades e dos atos dos governantes e da população em geral³⁰⁸.

2.3 O federalismo fiscal no Brasil

2.3.1 Formas de Estado e federalismo fiscal

Em termos conceituais, as *formas* ou *tipos* de Estado encontram possibilidade de existência nos Estados *Simple*s (ou *Unitários*) e nos Estados *Compostos* (ou *Complexos* ou *Federados*). Estes, respectivamente, se diferenciam de acordo com os critérios de unidade ou pluralidade dos poderes políticos, sistemas de funções e órgãos do Estado e centros de decisão política e administrativa³⁰⁹.

Nesse contexto, é possível identificar uma longa escala de graduação de centralização e de descentralização para a classificação da forma de um Estado³¹⁰, tema que, não configurando objeto do presente estudo, não será abordado em maiores

³⁰³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 10.

³⁰⁴ Sob a égide da Constituição de 1891 a sobreposição tributária era intensa entre União e Estados federativos.

³⁰⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 10.

³⁰⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo...*, cit. p. 10 e 11.

³⁰⁷ CASTANHAR, José Cezar, Fiscal federalism in..., cit. p. 2-22.

³⁰⁸ ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. In: *Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, set.-dez. 2016. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 610-631.

³⁰⁹ MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 300.

³¹⁰ KNUEPLING, Felix. Federal governance and weak states. In: HOFMEISTER, Wilhelm; TAYAO, Edmund. (Coord.) *Federalism and decentralization: perceptions for political and institutional reforms*. Singapore: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2016. p. 1-21.

detalhes³¹¹.

O Estado Unitário caracteriza-se pela centralização no exercício do poder, em que a tomada de decisão se concentra nas mãos do governo nacional, ainda que a mera execução dessas decisões possa ser descentralizada administrativa e/ou politicamente aos governos subnacionais (regionais ou locais)³¹².

No Estado Federal³¹³ os diferentes níveis de governo (nacional, regional e local) são dotados de autonomia, em maior ou menor grau, concernente à capacidade de legislar, decidir, executar e administrar assuntos de seu próprio interesse. Assim, na federação há partilha do poder, caracterizando uma descentralização jurídica, moldada, na maioria das vezes, de acordo com a área territorial de abrangência de cada ente federado³¹⁴.

A doutrina é assente que algumas características, em conjunto, capturam a essência do princípio federalista. A primeira delas é a necessidade de, ao menos, dois diferentes níveis de governo atuarem diretamente sobre os cidadãos³¹⁵. Em segundo lugar, é preciso a garantia da representação e do respeito aos pontos de vista dos entes subnacionais, entre si e pelo governo central. A terceira característica: a Constituição deve ser rígida³¹⁶, aprovada legitimamente por todos ou pela maioria dos entes federativos. Também se faz necessário um organismo com poder e capacidade de dirimir as disputas entre os componentes da federação. Uma quinta característica refere-se à presença de mecanismos para facilitar as relações intergovernamentais nas áreas onde as competências são compartilhadas³¹⁷.

Nessa mesma seara, o *federalismo fiscal* abrange todo o arcabouço principiológico, normativo e administrativo por meio do qual se atribuem aos diferentes

³¹¹ Mais acerca do tema formas ou tipos de Estado, vide: KNUEPLING, Felix. Federal governance and weak states. In: HOFMEISTER, Wilhelm; TAYAO, Edmund. (Coord.) *Federalism and decentralization: perceptions for political and institutional reforms*. Singapore: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2016. p. 1-21

³¹² KNUEPLING, Felix. Federal governance and..., cit. p. 1-21.

³¹³ Etimologicamente, o vocábulo *federal* advém do latim *foedus, foederis*, a significar aliança, união, pacto, associação.

³¹⁴ KNUEPLING, Felix. Federal governance and..., cit. p. 1-21.

³¹⁵ Na maioria das federações existentes, há dois diferentes níveis de governo reconhecidos pela Constituição: o governo nacional, central ou federal e os governos estaduais, regionais ou provinciais. Em alguns países como a Índia e o Brasil, a Constituição reconhece os governos locais, municipais ou cidades como um terceiro nível de governo, distinto e autônomo em relação aos demais (KNUEPLING, Felix. Federal governance and..., cit. p. 1-21).

³¹⁶ A rigidez constitucional não significa imutabilidade, mas apenas uma dificuldade maior de alteração em relação aos demais normativos infraconstitucionais, a fim e garantir uma verdadeira estabilidade institucional nas regras federativas, de distribuição de competências e de poderes entre os entes autônomos.

³¹⁷ KNUEPLING, Felix. Federal governance and..., cit. p. 1-21.

níveis de governo os instrumentos fiscais e financeiros necessários ao adequado desempenho de seus respectivos encargos, funções e poderes³¹⁸.

O federalismo fiscal existe, portanto, quando além do governo central, também os governos subnacionais têm o poder de cobrar e aumentar tributos, bem como de realizar seus gastos de acordo com os critérios legalmente estabelecidos³¹⁹.

Alguns exemplos de federalismo fiscal atualmente são Argentina, Austrália, Brasil, Canada, Índia, Alemanha, Nigéria, Suíça e Estados Unidos da América³²⁰. Contudo, a espécie já vem sendo muito utilizada nos cinquenta últimos anos, sob o macro fundamento de que há uma melhoria na eficiência da aplicação dos recursos públicos, ora denominada pela doutrina como *eficiência alocativa*³²¹. Essa melhoria se explica sob duas perspectivas.

Na ótica do pagador de tributos, a descentralização tributária traz uma melhoria na eficiência econômica do uso de recursos públicos, uma vez que o contribuinte está mais próximo da destinação destes, com maior poder de fiscalização sobre o seu uso³²².

De outro lado, pelo enfoque do administrador público, a maior eficiência na alocação dos recursos públicos é alcançada devido à proximidade do governante local ou regional com o cidadão pagador de tributos, o que facilita o diagnóstico específico das necessidades de serviços públicos e o atendimento da população com maior destreza³²³.

Comparado a um sistema centralizado, no federalismo fiscal a *eficiência alocativa* do recurso público resulta um maior nível de bem-estar e satisfação social, uma vez que os entes subnacionais são, em tese, muito mais capazes de prestar serviços públicos necessários às populações não espacialmente dispersas³²⁴³²⁵.

Existe, porém, como tudo, a possibilidade de haver problemas em um federalismo fiscal, dentre eles, especialmente, o desencadeamento de *competição*

³¹⁸ DE BROE, Luc. Fiscal federalism, fiscal surrealism or fiscal realism? Regionalization of taxing powers in Belgium. In: *EC Tax Review*, v. 20, issue 3, June 2011. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2014. p. 110-114.

³¹⁹ TANZI, Vito. Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects. In: *Annual World Bank conference on development Economics 1995*. Washington D.C.: World Bank, 1995. p. 295-315.

³²⁰ TANZI, Vito. Fiscal federalism and..., cit. p. 295-315.

³²¹ TANZI, Vito. Fiscal federalism and..., cit. p. 295-315.

³²² TANZI, Vito. Fiscal federalism and..., cit. p. 295-315.

³²³ TANZI, Vito. Fiscal federalism and..., cit. p. 295-315.

³²⁴ OATES, Wallace. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Javanovich, 1972. p. 130.

³²⁵ OATES, Wallace, Luc. *On the evolution of fiscal federalism: theory and institutions*. In: *National Tax Journal*, v. LXI, n. 2, June 2008. Washington DC: NTA, 2008. p. 313-334.

tributária entre os entes federativos, que pode ser de duas espécies: vertical e horizontal³²⁶.

A competição fiscal *vertical* se dá quando governos de diferentes níveis da federação têm uma base tributária comum ou similar. Nesse sentido, quando um ente federativo altera a tributação relativamente a essa base, origina-se uma externalidade negativa para os demais entes³²⁷, o que os leva, geralmente, a aumentar sua tributação para o fim de equalizar seus orçamentos³²⁸³²⁹.

Um exemplo de competição vertical se dá na situação em que um aumento na taxa do imposto sobre a renda de pessoas singulares pelo governo central reduz o incentivo ao trabalho e conseqüentemente reduz a base do imposto de renda de todos os entes subnacionais³³⁰.

A competição fiscal *horizontal*, por sua vez, é a adoção estratégica de políticas fiscais pelos governos subnacionais com o objetivo de atrair ou manter bases móveis de tributação. Para acontecer, é preciso haver, pois, vontade e capacidade das empresas e das famílias para conseguir mudar de lugar a base tributável³³¹, para obter vantagem relacionada a uma alteração da política fiscal por um ente subnacional. Portanto, a competição fiscal horizontal depende de mobilidade da base tributária³³².

Afinal, importante não confundir federalismo fiscal com *descentralização administrativa*. Na descentralização administrativa os tributos são instituídos, cobrados e aumentados exclusivamente pelo poder central. Fundos financeiros são criados para destinar recursos às unidades subnacionais, que realizam seus gastos como meros agentes do poder central e de acordo com as determinações e controles impostos por este³³³.

2.3.2 *Federalismo fiscal brasileiro: concentração financeira nas mãos do Governo Central, inadequada harmonização dos tributos, sistema tributário paralelo de contribuições e expediente de grantis-in-aid*

³²⁶ BLÖCHLIGER, Hansjörg; PINERO-CAMPOS, José. *Tax competition between sub-central governments*. OECD Working Papers on Fiscal Federalism. Paris: OECD Publishing, 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>. [12 dez. 2016]. 45 p.

³²⁷ Queda na arrecadação é a externalidade negativa comentada na doutrina.

³²⁸ A competição vertical é mais difundida em países em que há competência tributária simultânea do ente central e dos subnacionais para criar e cobrar impostos sobre a renda, vendas de bens e serviços e faturamento (BLÖCHLIGER, Hansjörg; PINERO-CAMPOS, José. *Tax competition between...*, cit. 45 p.).

³²⁹ BLÖCHLIGER, Hansjörg; PINERO-CAMPOS, José. *Tax competition between...*, cit. 45 p.

³³⁰ BLÖCHLIGER, Hansjörg; PINERO-CAMPOS, José. *Tax competition between...*, cit. 45 p.

³³¹ Os lucros, o capital, o rendimento, o consumo, as vendas de bens e serviços, a produção, etc.

³³² Blöchliger, Hansjörg; Pinero-Campos, José. *Tax competition between...*, cit.

³³³ TANZI, Vito. *Fiscal federalism and...*, cit. p. 295-315.

Como visto no histórico, o federalismo foi originariamente instalado no Brasil de forma agregativa e abrupta, com a proclamação da República, mediante a inserção do artigo 1.º na Constituição de 1891³³⁴. Não houve, à época, porém, modificações substanciais na estrutura herdada do Império, cujo esboço se deu ainda durante o processo de colonização³³⁵.

Nos dias atuais, o país continua a se organizar como uma federação, consoante previsão dos artigos 1.º e 18.º³³⁶ da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. E nem poderia ser diferente: as dimensões continentais do país (8,514 milhões de quilômetros quadrados) e a profunda diversidade econômica, social e cultural de suas regiões são plenamente justificadores da adoção dessa forma de Estado³³⁷.

A federação brasileira constitui-se por três níveis de governo (entes federados), todos detentores de autonomia³³⁸: a *União* (Governo Central ou Federal), os *Estados* e o *Distrito Federal* (Governos Regionais) e os *Municípios* (Governos Locais ou cidades).

Têm-se 26 Estados, 1 Distrito Federal (DF) e 5.570 Municípios no país: são estes os entes subnacionais.

Os Estados reúnem-se em cinco macrorregiões geográficas, que não configuram instâncias de governo – as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Sudeste – sendo as duas últimas mais desenvolvidas economicamente³³⁹.

A União, os Estados e o DF têm estrutura tripartida, com atuação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, todos independentes e harmônicos entre si. Nos Municípios a estrutura é bipartida, vez que desprovidos de Poder Judiciário³⁴⁰.

Quanto à legislação concorrente do Brasil, compete à União, de regra,

³³⁴ BROSCHKEK, Jörg. Federalism in Europe, America and Africa: a comparative analysis. In: HOFMEISTER, Wilhelm; TAYAO, Edmund. (Coord.) *Federalism and decentralization: perceptions for political and institutional reforms*. Singapore: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2016. p. 23-50.

³³⁵ CASTANHAR, José Cezar. *Fiscal federalism in ...*, cit. p. 2-22.

³³⁶ Art. 18º da CF88: “a organização político administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”

³³⁷ JUNIOR, Liderau dos Santos Marques; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; LAGEMMAN, Eugenio. *O jogo da...*, cit. p. 2-23.

³³⁸ Os entes federados são dotados de autonomia política (capacidade de auto-organização e autogoverno), autonomia normativa (capacidade de editar suas próprias leis), autonomia administrativa (administração e organização dos serviços) e autonomia financeira (capacidade de instituir tributos e aplicar suas rendas) (LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. p. 65).

³³⁹ SHAH, Anwar. *The new fiscal federalism in Brazil*. Working Paper n. 557. Washington: World Bank Public Economics Division, 1990. Disponível em: http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1990/12/01/000009265_3960930082437/Rendered/PDF/multi_page.pdf. [13 dez. 2016]. 114 p.

³⁴⁰ SHAH, Anwar. *The new fiscal ...*, cit. 114 p.

estabelecer normas gerais, às quais os Estados, o DF e os Municípios devem se conformar. Os entes subnacionais legislam para detalhar as normas gerais estabelecidas pelo Governo Central (competência suplementar) e para atender às peculiaridades relacionadas às atribuições que lhe foram concedidas pela Constituição³⁴¹³⁴²³⁴³.

Nesse aspecto, o Poder Judiciário se organiza exatamente para fazer valer a Constituição da República e as leis do Governo Central (leis federais nacionais) em detrimento das normas dos entes subnacionais³⁴⁴.

Assim, cabe ao e. Supremo Tribunal Federal (STF), em última instância, compatibilizar as leis federais e subnacionais com a *Carta Maior*, bem ainda julgar a validade das leis locais em face de lei federal³⁴⁵. Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é o tribunal responsável pela uniformização da interpretação das leis federais³⁴⁶. Também os tribunais dos Estados e DF salvaguardam a Constituição Federal e as leis nacionais, relativamente às normas de competência concorrente.

Para as normas concorrentes, portanto, havendo incompatibilidade material da lei municipal ou estadual com a lei federal (nacional), essa última prevalece de regra, afastando a eficácia daquelas³⁴⁷.

E todos esses aspectos acima considerados valem na área da fiscalidade, uma vez que a Carta de 1988 também adotou o modelo federalista nessa seara.

O legislador constituinte buscou descentralizar os recursos tributários e fortificar financeiramente os entes subnacionais: atribuíram-se aos Estados, DF e Municípios competências tributárias próprias para instituir tributos, com relativo grau de controle sobre estes³⁴⁸³⁴⁹.

Na prática, todavia, passados quase trinta anos da promulgação da Constituição – e diferentemente do que vem ocorrendo em países federais como Estados

³⁴¹ SHAH, Anwar. *The new fiscal...*, cit. 114 p.

³⁴² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 306.

³⁴³ Inexistindo lei do Governo Central (lei federal) sobre normas gerais, os entes subnacionais podem exercer a competência legislativa plenamente. Contudo, a superveniência de lei federal suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (artigo 24.º, §§ 3.º e 4.º da Constituição da República de 1988).

³⁴⁴ Art. 102.º e 104.º da Constituição Federal de 1988.

³⁴⁵ Art. 102.º e 104.º da Constituição Federal de 1988.

³⁴⁶ Art. 105.º, inciso III da Constituição Federal de 1988.

³⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito...*, cit. p. 306.

³⁴⁸ Isso para fazer face à descentralização das funções, serviços e encargos propalados pela novel Carta.

³⁴⁹ TER-MINASSIAN, Teresa. *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 438.

Unidos da América e Alemanha³⁵⁰ – o federalismo fiscal brasileiro está com os alicerces comprometidos.

Os entes subnacionais estão longe da independência e autossuficiência previstas na Constituição, diante de uma forte concentração política, financeira e legislativa nas mãos do Governo Central (União)³⁵¹.

A União – a pretexto de estabelecer normas gerais em matéria tributária³⁵² e de emendar a Constituição – abusivamente adentrou na seara das peculiaridades dos tributos da competência dos Estados, DF e Municípios, sem, contudo, conseguir harmonizá-los nacionalmente³⁵³.

Por outro lado, a Constituição de 1988 criou um *sistema tributário paralelo* que permite ao Governo Central instituir *contribuições*, com exclusividade. A União instituiu mais e mais contribuições, uma vez que as receitas destas não se sujeitam à partilha com Estados e Municípios (destinam-se unicamente aos cofres da União). Da mesma forma, a União reduziu a importância relativa dos tributos federais cuja receita há de ser partilhada pelos entes subnacionais³⁵⁴.

Tal sistema paralelo é de tal forma teratológico que admite ao Governo Central inclusive “invadir a competência tributária [dos entes subnacionais], superpondo contribuições [...] aos impostos estaduais e municipais”³⁵⁵.

Além de afronta ao princípio federativo e da cooperação, muitas dessas contribuições da União têm aspectos de regressividade e cumulatividade e são cobradas de forma não transparente, englobadas e confundidas aos preços das mercadorias e serviços³⁵⁶.

Com isso, o Governo Central passa a reunir para si a extensa parte da arrecadação das receitas tributárias nacionais, o que pode ser evidenciado pelo quadro

³⁵⁰ Nesses países se observa uma forte tendência ao fortalecimento da autonomia financeira e tributária dos entes periféricos (LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. p. 190).

³⁵¹ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 186 e 190.

³⁵² A União detém competência para legislar sobre normas gerais em matéria tributária, inclusive sobre normas gerais atinentes aos tributos da competência dos entes subnacionais, na forma do artigo 146.º, inciso III, alínea ‘a’ da Constituição: “Art. 146. Cabe à lei complementar [da União]:[...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

³⁵³ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 175.

³⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 413.

³⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 413.

³⁵⁶ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 179.

abaixo, onde se observa que a União foi responsável pela maior parcela de avanço da carga tributária sobre o PIB brasileiro.

Quadro 2.1 – Participação da arrecadação no PIB brasileiro, por ente federado

Ano / PIB*100	Tributos da União	Tributos dos Estados	Tributos dos Municípios
1988*	14,93%	4,48%	0,60%
1994	20,55%	7,18%	0,88%
2002	23,11%	8,27%	1,27%
2012	25,38%	8,96%	1,93%
Avanço sobre o PIB (1988 a 2012)	+ 10,45%	+ 4,48%	+ 1,33%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (www.ibpt.com.br)

* Promulgação da atual Constituição da República Federativa do Brasil

Atualmente, o Governo Federal participa com 68,26% da arrecadação total do país, enquanto os Governos Estaduais e Municipais participam em valores consideravelmente inferiores, respectivamente, de 25,37% e 6,37%³⁵⁷.

Com tantos recursos disponíveis, o Governo Central passou a se utilizar do expediente de *grantis-in-aid* como “arrimo central do esquema financeiro da Federação”³⁵⁸, para transferir receitas, direta ou indiretamente – muitas vezes por critérios meramente políticos – aos entes subnacionais, hoje fragilizados financeiramente³⁵⁹.

A prática de transferências financeiras políticas aos entes federados subnacionais realimenta “o círculo vicioso formado pela centralidade do poder financeiro e pela acomodação dos entes [...] [subnacionais] à situação de dependência [do Poder Central] que é gerada”³⁶⁰. E não só: o expediente do *grantis-in-aid* produz efeitos contrários ao federalismo, já que impossibilita a eficiência de *accountability* (responsabilização do agente político pela administração e pela prestação de contas do

³⁵⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil 2016*. Análise por tributos e bases de incidência. Brasília: CTAD, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. [21 mai 2018]. 51 p.

³⁵⁸ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 191.

³⁵⁹ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 191.

³⁶⁰ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro...*, cit. p. 191.

dinheiro público aos cidadãos) e reduz a qualidade do gasto público³⁶¹.

Ainda não bastasse, evidências empíricas vêm demonstrando que a elevação da carga tributária pela União traz como externalidade negativa a redução da carga tributária dos entes subnacionais, especialmente dos Estados, que, com despesas fixas a cumprir, reagem com políticas de desenvolvimento regional (Guerra Fiscal do ICMS) e com elevação das suas taxas³⁶²³⁶³.

Consoante o exposto, é de se perceber que o fortalecimento do federalismo fiscal no Brasil deve passar por um incremento nas receitas próprias dos Estados e Municípios e pela redução do poder da União para a utilização do *sistema tributário paralelo de contribuições* e do expediente de *grantis-in-aid*³⁶⁴.

2.3 Generalidades sobre o atual sistema tributário do Brasil

Inicialmente, cabe destacar a necessidade de, por vezes, nos subitens que seguem, apresentar conteúdo conceitual e descritivo. Mas não sem razão. Sem uma descrição do sistema tributário, a tarefa de apontar defeitos se tornaria um tanto mais dificultosa, por estar descontextualizada.

O *Sistema Tributário Nacional* do Brasil atual está previsto na Constituição Federal de 1988, mais especificamente, nos artigos 145.º a 162.º do Capítulo I do Título VI, em que há discriminação das competências tributárias dos entes políticos da Federação³⁶⁵, dos tributos e suas normas-padrão de incidência, bem ainda das limitações ao poder de tributar. Trata-se de parâmetros jurídico-fiscais inafastáveis, a servir de baliza para todo o *corpo de legisladores* infraconstitucionais do país.

Diferentemente do originado pela EC n.º 18 – elaborado por uma equipe técnica – o sistema tributário atual é resultado de um processo em que os principais agentes

³⁶¹ CARVALHO, José Augusto Moreira. *O federalismo fiscal brasileiro e o desvio de recursos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010. Tese de doutoramento. Faculdade de Direito. 244 p.

³⁶² Essa situação amolda-se perfeitamente no conceito de competição fiscal vertical, anteriormente tratado.

³⁶³ JUNIOR, Liderau dos Santos Marques; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; LAGEMMAN, Eugenio. O jogo da política fiscal entre União, Estados e Municípios no federalismo fiscal brasileiro. In: *Anais do Fórum BNB de Desenvolvimento* (16-17 jul. 2009). Fortaleza: Banco do Nordeste, 2009. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/30431>. [07 dez. 2016]. p. 2-23.

³⁶⁴ SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Luís: Resistência Cultural, 2015. p. 102.

³⁶⁵ União, Estados federados, Distrito Federal e Municípios.

eram políticos³⁶⁶ e a “informação a respeito das condições mais recentes das finanças públicas”³⁶⁷ era menos relevante.

Depois de mais de duas décadas de forte concentração dos poderes político, fiscal e financeiro nas mãos da União, o novo sistema naturalmente tencionou fortalecer a federação: alargou a autonomia fiscal dos Estados e Municípios; desconcentrou os recursos tributários disponíveis, e; transferiu parcela de encargos da União para os entes subnacionais³⁶⁸.

O caráter federativo da Constituição de 1988 introduziu modificações importantes na tributação. Os Estados passaram a ter o poder de fixar as próprias taxas do ICMS³⁶⁹ – seu mais importante imposto, sucessor do antigo ICM³⁷⁰. A União teve suprimido o poder de outorgar isenções de impostos da competência estadual e municipal e ficou vedada de impor condições e restrições quanto aos recursos a serem transferidos aos Estados e Municípios³⁷¹. Ainda houve grande redução dos recursos financeiros da União: cinco impostos do Governo Central foram extintos³⁷² e a quarta parte do total arrecadado com os principais impostos federais deveria ser transferida aos entes subnacionais³⁷³.

Ocorre, entretanto, que a descentralização dos encargos – compatível com os propósitos de uma federação – não acompanhou a descentralização da receita, na mesma proporção³⁷⁴.

Em síntese, a Constituição de 1988 implantou uma situação de desequilíbrio do setor público, reduzindo os recursos da União sem descentralizar adequadamente os encargos desta³⁷⁵. O novo arranjo constitucional significou, efetivamente, transferência de renda da União para os Estados e Municípios³⁷⁶³⁷⁷.

³⁶⁶ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 12.

³⁶⁷ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 13.

³⁶⁸ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 13.

³⁶⁹ Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

³⁷⁰ Muito embora fosse da competência dos Estados federados, o antigo ICM era harmonizado e regulado em grande parte dos aspectos pelo Governo Central, restando àqueles entes subnacionais muito pouca margem legislativa para atuar.

³⁷¹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 13 e 14.

³⁷² Os cinco impostos da União que foram eliminados tiveram suas hipóteses de incidência juntadas à do antigo ICM, para conceber o campo de incidência do novo ICMS, cuja competência é dos Estados.

³⁷³ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 14.

³⁷⁴ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 14.

³⁷⁵ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 16.

³⁷⁶ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *O sistema tributário na nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: UnB, 1989. p. 87.

³⁷⁷ REZENDE, Fernando. *O processo da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica

Por conta disso, a partir do início da década de 1990³⁷⁸, a União (governo central) – com o fim de retornar ao equilíbrio fiscal e financeiro de antes – começou a adotar medidas compensatórias de *feição centralizadora*³⁷⁹, instituindo contribuições³⁸⁰ e tributos que não se submetiam a transferências aos Estados e Municípios. Por exemplo. Criou a Contribuição sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas – CSLL (em 1989) e o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras - IPMF³⁸¹ (em 1993) e aumentou as taxas da COFINS³⁸² e do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF³⁸³.

Com o fortalecimento financeiro da União, os entes subnacionais perderam força, porque foram privados de recursos³⁸⁴.

Esse ambiente político-fiscal associado a uma crise econômica crescente, fez surgir a “Guerra Fiscal”³⁸⁵ dos Estados, que, concedendo benefícios de ICMS às empresas, sem qualquer critério racional, buscavam atrair empreendimentos aos seus territórios³⁸⁶. Da mesma forma os Municípios, que, por meio da desoneração do ISS³⁸⁷, passaram a lutar entre si para atrair empresas prestadoras de serviços³⁸⁸.

Com essas considerações, não resta sombra de dúvida em afirmar que a ordem tributária da Constituição de 1988 empiorou sobremaneira a qualidade da tributação no Brasil³⁸⁹.

Aplicada, 1996. p. 396.

³⁷⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 127.

³⁷⁹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal...*, cit. p. 127.

³⁸⁰ Uma parte do valor arrecadado com alguns impostos federais deve ser distribuído aos entes subnacionais. Ao inverso, a contribuição é espécie tributária que não exige essa distribuição, de modo que o valor arrecadado fica integralmente nos cofres da União, sem qualquer repasse.

³⁸¹ O IPMF era um tributo cumulativo, incidente a uma taxa de 0,25% sobre as movimentações financeiras. Durou até dezembro de 1994. Insatisfeita com a perda da receita, a União instituiu o encargo por mais duas vezes (1996 e 2011), sob a forma de contribuição (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF).

³⁸² A COFINS é um tributo parcialmente cumulativo e ainda é vigente.

³⁸³ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 17.

³⁸⁴ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal...*, cit. p. 128.

³⁸⁵ Guerra Fiscal é a denominação que se dá a uma competição entre pessoas políticas a fim de atrair investimentos privados aos seus territórios. Os principais artifícios utilizados são isenções, benefícios e incentivos fiscais para desonerar o contribuinte e com isso garantir a instalação da empresa no local e o desenvolvimento econômico (MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal...*, cit. p. 128).

³⁸⁶ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 17.

³⁸⁷ ISS é o Imposto sobre Serviços, da competência tributária dos Municípios.

³⁸⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal...*, cit. p. 128.

³⁸⁹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do...*, cit. p. 18.

2.4 A competência tributária dos entes federativos no Brasil: conceito, características e distribuição

É da essência do princípio federativo no Brasil a descentralização e distribuição das competências entre três níveis de governo: Governo Federal ou Central (União) os Governos Intermediários ou Regionais (26 Estados federados mais o Distrito Federal) e os Governos locais (5.570 Municípios) – denominados *entes federados* ou *federativos*³⁹⁰³⁹¹.

De modo particular, na seara fiscal, a Constituição da República de 1988 não criou tributos, mas apenas individualizou a *competência tributária* de cada ente federativo³⁹², a fim de descentralizar os poderes tributários³⁹³.

A competência tributária, com efeito, conceitua-se como a aptidão dos entes federativos – especialmente dos Poderes Legislativos desses entes³⁹⁴ – para, por meio de lei, criar tributos *in abstracto* e desenhar o perfil jurídico do gravame fiscal, descrevendo-o em todos os seus elementos essenciais, sempre de acordo com o delineado pela Constituição. Competência tributária, portanto, configura uma parcela dentre as prerrogativas legiferantes do ente, consubstanciada na possibilidade de inovar a ordem jurídica para produzir normas sobre tributos³⁹⁵.

No Brasil, União, Estados federados, Distrito Federal (DF) e Municípios (cidades) editam leis – respectivamente, leis federais, leis estaduais, leis distritais e leis municipais – para instituir e cobrar tributos da sua competência constitucional.

Eis que são características essenciais da competência tributária: facultatividade, indelegabilidade, condicionalidade e exclusividade.

É facultativa porque cabe ao ente federado decidir se dela quer ou não fazer uso. O não exercício da competência tributária não a defere a ente diverso daquele a que a Constituição a tenha atribuído. A partir do momento que pessoa política edita a lei fiscal, a

³⁹⁰ Não há que confundir *entes federados* (ou *federativos*) com *entes subnacionais*. Os entes federados configuram todos os entes políticos do país (União, Estados, DF e Municípios). Retirando o Governo Central (União) dos entes federados, chega-se ao conceito de entes subnacionais, que inclui apenas os Estados, DF e Municípios.

³⁹¹ JUNIOR, Liderau dos Santos Marques; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; LAGEMMAN, Eugenio. O jogo da..., cit. p. 2-23.

³⁹² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 308.

³⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 299-300.

³⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 307.

³⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 211.

competência tributária desaparece, fazendo surgir a denominada *capacidade tributária*³⁹⁶³⁹⁷³⁹⁸.

É indelegável. A competência tributária outorgada pela Constituição não pode ser disponibilizada ou transacionada, graciosa ou onerosamente, pelo ente federativo nela investida, uma vez que advindas de comandos constitucionais impositivos, não se afigurando possível que terceira pessoa a exerça³⁹⁹.

A competência tributária é condicionada. A ela se impõem limitações previstas nos mandamentos, imunidades e princípios da própria Constituição Federal, que direciona e demarca a atuação estatal na área da tributação⁴⁰⁰.

Enfim, a exclusividade da competência tributária refere-se ao fato de cada ente federado tem uma *faixa tributária privativa*, quer dizer, uma faixa em que a sua tributação é excludente de todas as demais pessoas políticas, que habilita somente aquele ente federativo a criar um determinado tributo, vedando os demais de virem a instituí-lo. Na hipótese de um ente federado atuar dentro da faixa tributária exclusiva de outro, o tributo será nulo, por inconstitucionalidade⁴⁰¹. Exatamente para evitar a cobrança de tributo idêntico por entes federados diferentes (bitributação) é que Carta Maior foi exaustiva na distribuição das competências tributárias.

A competência tributária da União envolve impostos federais, residuais e extraordinário de guerra, bem como empréstimos compulsórios, taxas e contribuições (sociais, interventivas, profissionais, residuais e de melhoria). Aos Estados compete instituir impostos estaduais, taxas e contribuições de melhoria. Os Municípios detêm a competência tributária para impostos municipais, contribuição para custeio da iluminação pública, taxas e contribuições de melhoria. Por fim, ao Distrito Federal cabe a competência tributária cumulativa dos Estados e Municípios⁴⁰².

O quadro abaixo resume sucintamente as competência tributárias dos entes federados do Brasil.

³⁹⁶ A *capacidade tributária* consiste no direito de receber o tributo depois da ocorrência do fato gerador (Sobre o tema: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 305 et seq.).

³⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 305 e 375.

³⁹⁸ Artigo 7.º do Código Tributário Nacional. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. [21 nov. 2016]

³⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 389.

⁴⁰⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. 62-63.

⁴⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 314-315.

⁴⁰² SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. 67-104.

Quadro 2.2 – Distribuição constitucional das competências tributárias no Brasil

União (Governo Central)	Impostos federais Impostos residuais Imposto extraordinário de guerra Empréstimos compulsórios Contribuições sociais Contribuições interventivas Contribuições profissionais Contribuições residuais Taxas Contribuições de melhoria
Estados federados	Impostos estaduais Taxas Contribuições de melhoria
Municípios	Impostos municipais Contribuição para custeio da iluminação pública Taxas Contribuições de melhoria
Distrito Federal	Competência cumulativa (Estados federados e Municípios)

Muito embora a competência tributária de cada um dos entes federados tenha sido organizada de forma razoável pela Constituição Federal de 1988, é pelo exercício dessa competência que surge a baixa racionalidade fiscal do sistema brasileiro, em um quadro de má distribuição de carga tributária, excesso normativo, guerras fiscais horizontais e verticais e inadequada tributação por contribuições (União).

2.5 As espécies tributárias e sua normatividade no Brasil: um emaranhado de tributos e normas jurídicas

O Sistema Tributário Nacional prevê a possibilidade de instituição de quatro espécies do gênero *tributo*. São eles: impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições⁴⁰³. Estes incidem basicamente sobre a renda, o patrimônio, o consumo e a folha de pagamento de salários e remunerações.

⁴⁰³ O tema das espécies tributárias do Brasil foi interpretado e esclarecido de forma organizada pela *Corte Constitucional do Brasil*, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 148.754-2, datado de 24 junho de 1993, sob a relatoria do Ministro Carlos Mário Velloso. Merece pois, ser trazida à colação na parte que enfrenta esse tema, *litteris*: "As diversas espécies tributárias determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições que podem ser assim classificadas: c.1) de melhoria (CF, art. 145, III); c.2) parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1) sociais; c.2.1.1) da seguridade social (CF, art. 195, I, II, III); c.2.1.2) outras da seguridade social (CF, art. 195, § 4º); c.2.1.3) e sociais gerais (o FGTS, o salário-educação (CF, art. 212, § 5º), contribuições para o SESI, SENAI, SENAC (CF, art. 240);

No aspecto legiferante, a União legisla sobre normas gerais de todos os tributos e sobre normas específicas daqueles previstos dentro do âmbito de sua competência tributária. Por seu turno, os entes subnacionais exercem sua competência tributária a partir da edição de leis tributárias específicas (regionais ou locais), aplicáveis somente às suas circunscrições⁴⁰⁴.

Além das leis, são fontes primárias do direito tributário brasileiro a própria Constituição e suas emendas, decretos, medidas provisórias, resoluções, tratados e convenções internacionais. As fontes secundárias se espalham pelos diversos atos normativos (portarias, resoluções, etc), decisões administrativas com eficácia normativa, costumes adotados pela Administração Pública e convênios⁴⁰⁵.

2.5.1 Os impostos e sua repartição entre os entes federados

Os impostos no Brasil estão discriminados *numerus clausus* pela Constituição Federal. Devem ser criados por meio de lei, considerando, sempre que possível, a capacidade contributiva do contribuinte. Além do mais, são cobrados independentemente de uma atividade estatal específica, com a finalidade de custear despesas públicas gerais ou universais, motivo pelo que são denominados de tributos *não vinculados, sem causa* ou *não contraprestacionais*⁴⁰⁶.

O Brasil conta com 6 impostos federais⁴⁰⁷, 3 impostos estaduais (em cada Estado federado), 6 impostos no Distrito Federal e 3 impostos municipais (em cada Município).

Os impostos federais são: a) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II); b) Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); c) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); d) Imposto sobre produtos industrializados (IPI); e) Imposto sobre operações de crédito,

c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)". Disponível em: www.stf.jus.br. [30 nov. 2016].

⁴⁰⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 111-113.

⁴⁰⁵ Para maiores detalhes sobre a legislação tributária brasileira: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito...*, cit. p. 45-75.

⁴⁰⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 68.

⁴⁰⁷ Nos termos da Constituição de 1988, a União detém competência tributária para instituir 9 impostos, porém não a exerce em relação a 3 – Imposto sobre grandes fortunas, Imposto Residual e Imposto Extraordinário – motivo pelo atualmente que há somente 6 impostos federais em cobrança.

câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); f) Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)⁴⁰⁸.

Os impostos estaduais são: a) Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); b) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)⁴⁰⁹.

Os impostos municipais, por sua vez: a) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); b) Imposto sobre transmissão *intervivos*, 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 a sua aquisição (ITBI); e, Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)⁴¹⁰.

Os impostos distritais (Distrito Federal) resultam da conjunção dos impostos estaduais e municipais.

Sabendo que o Brasil tem 1 governo central, 26 Estados, 1 Distrito Federal e 5.570 Municípios, estima-se a vigência concomitante de 16.803 impostos no país⁴¹¹! E frise-se: esse número astronômico é relacionado apenas a impostos, excluídos os demais tributos.

Uma vez que existe previsão constitucional de repasse das receitas com impostos para outros entes, nem sempre a receita arrecadada fica com o detentor da competência tributária. Ocorrem transferências dos governos de maior nível (União e Estados) para os de menor nível (Estados e Municípios).

Quanto ao aspecto, pertencem aos Municípios 50% do ITR⁴¹² e do IPVA⁴¹³ e 25% do ICMS⁴¹⁴. Da mesma forma a União entrega 21,5% para os Estados e 23,5% para

⁴⁰⁸ Artigos 153.º e 154.º da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [24 nov. 2016].

⁴⁰⁹ Artigo 155.º da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [24 nov. 2016].

⁴¹⁰ Artigo 156.º da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [24 nov. 2016].

⁴¹¹ O exemplo é ilustrativo, considerando por hipótese que todos os Municípios exerceram plenamente a competência tributária prevista na Constituição.

⁴¹² Imposto da competência da União.

⁴¹³ Imposto da competência dos Estados.

⁴¹⁴ Imposto da competência dos Estados.

os Municípios do IR e do IPI, 10% do IPI-Exportação aos Estados⁴¹⁵.

2.5.2 *Taxas*

As taxas são cobradas por todos os entes federativos do Brasil - União, Estados, Distrito Federal e Municípios – sempre dentro do âmbito das respectivas atribuições constitucionais⁴¹⁶.

Enquanto o imposto é espécie de tributo cujo fato gerador não se vincula a uma atividade estatal específica direcionada ao contribuinte, as taxas – ao inverso – são cobradas em razão desta, nomeadamente, “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”⁴¹⁷⁴¹⁸.

Assim, o pagamento da taxa decorre de um proveito auferido pelo particular em razão de uma atividade estatal. Trata-se, pois, de um tributo vinculado, bilateral, contraprestacional e sinalagmático⁴¹⁹⁴²⁰⁴²¹.

Apenas a título de ilustração, somente no âmbito do governo central, a União instituiu 24 taxas⁴²². No mesmo caminho, Municípios, Estados e DF instituíram milhares delas.

2.5.3 *Empréstimo compulsório*

O empréstimo compulsório é espécie tributária vinculada que pode ser

⁴¹⁵ Arts. 157.º a 159.º da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [24 nov. 2016].

⁴¹⁶ Art. 77.º do Código Tributário Nacional. Lei 5172/68. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. [25 nov. 2016]

⁴¹⁷ Arts. 145.º, inciso II da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [24 nov. 2016].

⁴¹⁸ Da leitura do texto constitucional transcrito se pode inferir que há apenas dois tipos de taxas: a) taxa de *serviço* ou de *utilização*, relacionada à prestação de um serviço público; e, b) taxa de *polícia* ou *fiscalização*, concernente ao exercício do poder de polícia administrativa.

⁴¹⁹ As obrigações recíprocas reverterem-se no serviço estatal e no pagamento da taxa.

⁴²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 421.

⁴²¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 70.

⁴²² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Taxation in Brazil: a basket of taxes entangled in a web of tax rules. In: *Revista CEJ*, ano XIV, n. 53, abr./jun. 2011. Brasília: CJF, 2011. p. 100-107.

instituída exclusivamente pela União, por lei complementar⁴²³, unicamente para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de: (a) calamidade pública; (b) guerra externa ou sua iminência, e; (c) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional⁴²⁴.

Diferentemente dos demais tributos, o empréstimo compulsório deve ser restituído em dinheiro aos sujeitos passivos, depois de decorrido período de tempo determinado. Por esse motivo, não corresponde a uma receita pública, mas a um simples ingresso⁴²⁵.

Não está a ser cobrado atualmente no Brasil.

2.5.4 Contribuições

É nas contribuições que se encontra a maior diversidade da tributação brasileira, de modo tal que, para melhor compreensão destas, é preciso dividí-las didaticamente em: a) contribuições de melhoria; b) contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública; c) contribuições parafiscais; d) contribuições especiais⁴²⁶.

2.5.4.1 Contribuição de melhoria

A *contribuição de melhoria* está dentro da competência comum da União, Estados, DF e Municípios, muito embora seja muito rara sua cobrança atualmente no Brasil. Tem por fundamento a proibição do enriquecimento sem causa, uma vez que é tributo devido por ocasião do incremento do valor venal de imóvel de propriedade do contribuinte por causa da realização de obra pública⁴²⁷.

Verbi gratia, se uma prefeitura faz o asfaltamento, constrói uma estação de metrô ou edifica um posto de atendimento de saúde e estas geram valorização dos imóveis dos particulares próximos, tal valorização é passível de oneração pela contribuição de melhoria.

⁴²³ A lei complementar é uma espécie de lei que exige quórum diferenciado para sua aprovação, a saber, maioria absoluta dos membros do Poder Legislativo.

⁴²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 349-350.

⁴²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito...*, cit. p. 353.

⁴²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE*, da relatoria do Exmo. Sr. Ministro Carlos Mário Velloso. Disponível em: www.stf.jus.br. [30 nov. 2016].

⁴²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 436.

O valor do tributo a ser pago pelo contribuinte, individualmente, não pode superar o montante da valorização do seu imóvel, nem a arrecadação total pode ser superior ao valor da obra pública realizada⁴²⁸.

2.5.4.2 Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Criada recentemente pela Emenda Constitucional n.º 39/2002, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (CIP ou COSIP) é competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal. A sua arrecadação serve-se ao para fazer face aos gastos com a iluminação pública das cidades, facultada sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica.

Trata-se de tributo de caráter *sui generis*, não se podendo confundir com um imposto – porque sua receita se destina a finalidade específica – e nem com uma taxa, uma vez que a contraprestação de um serviço ao contribuinte não é individualizada, mas geral⁴²⁹.

É largamente cobrada no país. Quase a totalidade dos Municípios, além do DF, já a instituiu.

2.5.4.3 Contribuições parafiscais

As *contribuições parafiscais* estão constitucionalmente admitidas nos artigos 149.º e 195.º da Constituição Federal e são da competência exclusiva da União, vedado aos Estados, Municípios e DF instituí-las⁴³⁰.

Reside aqui um *sistema paralelo de contribuições*, comentado alhures, instituído pelo Governo Central, a abranger mais de 20 contribuições parafiscais e residuais diferentes, sob as mais diversas incidências, tais como, sobre folha de salários, faturamento e lucro, lotarias, rifas, jogos e sorteios, bem assim sobre as atividades rurais e

⁴²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 439.

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário n.º 573675*, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 25.3.2009, DJe de 22.5.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>. [30 nov. 2016].

⁴³⁰ Há uma exceção única à competência exclusiva da União para instituição de contribuições parafiscais. Trata-se da prevista no parágrafo 1.º do artigo 149.º da CF88, consoante a qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio do regime previdenciário destes.

pesqueira e as prestações de serviços⁴³¹.

Consideram-se contribuições parafiscais: a) as contribuições da seguridade social; b) as contribuições sociais gerais; e, c) as contribuições sociais residuais (outras contribuições a serem criadas).

2.5.4.3.1 As contribuições parafiscais da seguridade social

As contribuições da seguridade social estão previstas no artigo 195.º, incisos I, II, III e IV da Constituição Federal e tem as seguintes fontes: a) o empregador; b) o trabalhador; c) os concursos de prognósticos; e, d) o importador.

Destacam-se entre as contribuições para a seguridade social sobre o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada: a) o *PIS/PASEP* (Programa de Integração Social e Programa para Formação do Patrimônio do Servidor Público), incidente sobre faturamento e previsto nos arts. 195.º, inciso I, alínea “b”, e 239.º da Constituição; Leis Complementares n.º 7/70, 8/70 e 17/73; Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88; Medida Provisória n.º 1.212/95; Leis Federais n.º 9.715/98, 9.718/98 e 10.637/2002; b) a *COFINS* (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), também incidente sobre faturamento e prevista art. 195º, inciso I, alínea “b”, da Constituição; Lei Complementar n.º 70/91; Leis n.º 9.718/98 e 10.833/2003; c) a *CSLL* (Contribuição sobre Lucro Líquido), sobre lucro ajustado, prevista no art. 195, inciso I, alínea “c”, da CF; Lei Federal n. 7.689/88.; d) Contribuição sobre a Folha de Salários e Remunerações (CPP⁴³²), prevista no art. 195.º, inciso I, alínea “a”, da Constituição e art. 22.º, inciso I da Lei Federal n.º 8.212/91⁴³³.

Quando se fala em contribuições sobre o trabalhador – a exemplo da contribuição dos empregados, trabalhadores avulsos, contribuintes individuais e facultativos – a incidência se dá sobre os salários⁴³⁴ destes, exceto nos casos do produtor rural e do pescador, hipóteses cujas incidências referem-se ao valor da produção comercializada. Estão previstas nos artigos 149.º e 195º, II, da Constituição e nos artigos

⁴³¹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴³² Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica.

⁴³³ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴³⁴ A norma denomina o salário por *salario-de-contribuição*, que pode equivaler à totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, à remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social ou ao valor declarado pelo próprio trabalhador, conforme artigos 28.º da Lei Federal n.º 8.212/91.

20.º, 21.º e 25.º da Lei Federal n.º 8.212/91⁴³⁵.

Por sua vez, a contribuição social sobre concursos de prognósticos – prevista nos artigos 149.º e 195º, II, da Constituição e artigo 26.º da Lei Federal n.º 8.212/91 – incide sobre a renda líquida de todos os sorteios de números, loterias e apostas, inclusive as realizadas em competição de animais, em todo o Brasil⁴³⁶.

Enfim, a oneração da importação de bens ou serviços do exterior por contribuições parafiscais se dá por dois tributos já comentados nesse subitem: a COFINS e o PIS/PASEP.

2.5.4.3.2 As contribuições parafiscais sociais gerais

O FGTS: previsto no art. 7º, inciso III da Constituição Federal e no artigo 15.º da Lei n.º 8.036/90. O salário-educação: regulado no artigo 212.º, parágrafo 5º da Constituição Federal e no artigo 15.º da Lei Federal n.º 9424/96. As contribuições para o Sistema S: previstas no artigo 240.º da Constituição Federal.

São essas três as *contribuições parafiscais sociais gerais*. Todas devem ser recolhidas pelas empresas com base no total de remunerações por elas pagas ou creditadas aos empregados⁴³⁷.

O FGTS serve-se como uma espécie de seguro do trabalhador, em caso de demissão sem justa causa, mas também não deixa de ser uma poupança, uma vez que pode ser levantada em condições específicas, previstas em lei. O salário-educação destina-se ao custeio dos estudos de trabalhadores, no todo ou em parte. Por fim, as contribuições ao Sistema S servem para algumas entidades representativas dos setores industrial (SESI), comercial (SESC), rural (SENAR), cooperativo (SESCOOP) e de transporte (SEST) efetuarem treinamento profissional e assistência social nas suas respectivas áreas⁴³⁸.

2.5.4.3.3 As contribuições parafiscais sociais residuais

Prevista no art. 195.º, parágrafo 4.º da Constituição, as contribuições sociais

⁴³⁵ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴³⁶ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴³⁷ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴³⁸ BRASIL. Senado Federal. *Glossário Legislativo*. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo>. [1 dez. 2016].

residuais são aquelas que, mesmo não previstas expressamente na Constituição, podem ser instituídas pela União sob o fundamento de garantia e manutenção ou expansão da seguridade social, desde que mediante o uso de lei complementar⁴³⁹ e não tenham fato gerador próprio de impostos⁴⁴⁰.

2.5.4.4 As contribuições especiais

São contribuições especiais, as *contribuições de intervenção no domínio econômico* (CIDE) e as *contribuições de categorias profissionais ou corporativas*, ambas previstas no artigo 149.º da Constituição Federal e da competência tributária exclusiva da União. Desse modo, é defeso aos Estados, DF e Municípios instituí-las.

A CIDE é tributo cujo produto da arrecadação tem destinação pré-determinada (tributo vinculado) e cuja utilização serve de instrumento de intervenção estatal em setor econômico específico, com o fim de fiscalizar e regular o fluxo produtivo de determinadas atividades. Destina-se 70% da arrecadação dessa contribuição ao financiamento da atividade objeto da intervenção⁴⁴¹.

Sem materialidade definida, as contribuições interventivas podem ter diversas formas de incidência tributária, *verbi gratia*: a) Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e ao Fundo da Marinha Mercante (FMM) que incidem sobre o frete pago em operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro (DL n.º 2.404/87; Lei n.º 10.893/04); b) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre *royalties* destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CIDE-Royalties), a incidir sobre valores de royalties pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior (Lei n.º 10.168/2000); e, c) Contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional (CONDECINE), que onera o rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação (Lei n. 10.454/02)⁴⁴²⁴⁴³.

Há outras CIDES vigentes no Brasil, além das acima citadas. Destaca-se a

⁴³⁹ A lei complementar é uma lei cuja aprovação exige quórum legislativo qualificado (maioria absoluta).

⁴⁴⁰ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [06 dez. 2016].

⁴⁴¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 85-86.

⁴⁴² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴⁴³ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 85-86.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-Combustíveis), a incidir sobre o valor da importação e da comercialização de combustíveis em todo o país (Lei n.º 10.336/01). Essa é a única contribuição a ser dividida pela União com os entes subnacionais: o percentual de 29% da CIDE-Combustíveis é destinada aos Estados federados. Do montante recebido pelos Estados, por sua vez, 25% são destinados aos Municípios⁴⁴⁴.

Em tempo e por fim. As *contribuições profissionais ou corporativas*, por sua vez, visam a promover arrecadação de recursos para a manutenção dos órgãos fiscalizadores das profissões, no sentido de prover-lhes de recursos para que possam efetuar o controle e a fiscalização dos profissionais a elas vinculados. São devidas anualmente pelos profissionais vinculados aos denominados *Conselhos Profissionais Regionais*, tais como Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Contabilidade (CRC), etc⁴⁴⁵.

2.5.5 Quadro sinótico das espécies tributárias brasileiras

Para melhor visualizar o exposto acima, o quadro abaixo resume as principais espécies tributárias brasileiras, organizando-as em razão de suas incidências (patrimônio, consumo, renda, folha de pagamento e remunerações) em associação com os entes federativos que legislam, administram e a que se destinam a receita dos respectivos tributos.

⁴⁴⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 87.

⁴⁴⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 87.

Quadro 2.3 – Tributos brasileiros e competências tributárias do Brasil

Tributos sobre o patrimônio			
Tributo	Competência	Administração	Destino da arrecadação
IP TU	Municípios	Municípios	Municípios
IP VA	Estados	Estados	Estados (50%) e Municípios (50%)
IT R	União	União	União (50%) e Municípios (50%)
IT CD	Estados	Estados	Estados
IT BI	Municípios	Municípios	Municípios
Tributos indiretos			
Tributo	Competência	Administração	Destino da arrecadação
CO FINS	União	União	União
PIS/PASEP	União	União	União
CIDE - Combustíveis	União	União	União (71%), Estados (21,75%), Municípios (7,25%)
IP I	União	União	União (42%), Estados (32%), Municípios (26%)
IC MS	Estados	Estados	Estados
ISS	Municípios	Municípios	Municípios
II / IE	União	União	União
Tributos sobre a renda			
Tributo	Competência	Administração	Destino da arrecadação
IR	União	União	União (52%), Estados (21,5%), Municípios (23,5%)
IO F	União	União	União
CS LL	União	União	União
Tributos sobre a folha de pagamentos e remunerações			
Tributo	Competência	Administração	Destino da arrecadação
CPP	União	União	União
FG TS	União	União	União
Salário-educação	União	União	União
Sistema S	União	União	Entidades
Outros tributos			
Contribuições de Melhoria	Competência	Administração	Destino da arrecadação
	União, Estados e Municípios	União, Estados e Municípios	União, Estados e Municípios
Taxas	União, Estados e Municípios	União, Estados e Municípios	União, Estados e Municípios

2.5.6 Um emaranhado de normas tributárias

O sistema fiscal brasileiro conta, portanto, com 15 impostos (nove da competência da União, três dos Estados e três dos Municípios), com um sistema paralelo de mais de 20 contribuições, instituído pelo Governo Central e com 5.571 contribuições de custeio de iluminação pública (Municípios e o DF). Some-se a estes os empréstimos compulsórios da União e as milhares de taxas e contribuições de melhoria cobradas por todos os entes federados⁴⁴⁶.

Por óbvio, são necessárias muitas normas para regulamentar essa complexa gama de tributos criados após a Constituição de 1988.

Um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT verificou que nos últimos 27 anos⁴⁴⁷ foram editadas 30.680 normas tributárias federais (8,71 %), 103.867 normas tributárias estaduais (29,48 %) e 217.819 normas tributárias municipais (61,82 %)⁴⁴⁸.

São, em média, 31 novas normas tributárias por dia ou 1,29 por hora! Cada uma tem, em média, 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alínea. Deste modo, entre 1988 e 2015, foram editados 3.471.723 artigos, 8.089.114 parágrafos, 25.864.334 incisos e 3.402.288 alíneas⁴⁴⁹.

Como uma empresa dificilmente realiza negócios em todos os Estados e Municípios brasileiros, estima-se cada um deva se submeter ao cumprimento de algo em torno de 3.677 normas tributárias cotidianamente⁴⁵⁰.

Entender e aplicar toda essa legislação não é tarefa simples e demanda tempo e recursos financeiros. No país, despendem-se 2.038 horas por ano por empresa para se conformar às regras tributárias, o que revela o pior ambiente tributário do mundo, em um

⁴⁴⁶ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴⁴⁷ período de 05 de outubro de 1988 – data da promulgação da atual Constituição de 1988 – até 30 de setembro de 2015

⁴⁴⁸ DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2015. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>. [9 jan. 2017]. 10 p.

⁴⁴⁹ DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. *Quantidade de normas...*, cit. 10 p.

⁴⁵⁰ DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. *Quantidade de normas editadas...*, cit. 10 p.

ranking de 200 países pesquisados⁴⁵¹⁴⁵².

Isso ainda era pior: no último ano, o Brasil reduziu seu tempo de conformidade em 562 horas (antes eram 2.600 horas!), não por causa da simplificação da legislação, mas pela unificação de sistemas eletrônicos de preparo e pagamento de alguns tributos importantes⁴⁵³.

Com uma legislação tributária extremamente complexa, a ponto de ser caótica, o sistema de fiscalidade do Brasil se tornou intrincado, desordenado e repleto de *efeitos perversos*, que resultam, nomeadamente, em uma “enxurrada de demandas judiciais de empresas alegando bitributação, além do aumento da inadimplência e maiores dificuldades para o fisco controlar as fraudes”⁴⁵⁴. Como se verá adiante, quando o assunto é fiscalidade indireta brasileira, a situação não é diferente.

2.6 A tributação indireta no Brasil

O Brasil é uma das mais antigas federações no mundo a distribuir competências tributárias pelos diferentes níveis de governo. Em paralelo à cobrança de impostos sobre rendimento e propriedade, há um complexo sistema de tributação indireta, caracterizado por uma variedade de tributos, o que inclui tributos assemelhados ou não a IVA no nível federal (IPI, PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis), um IVA ao nível estadual (ICMS) e um imposto cumulativo ao nível municipal (ISS)⁴⁵⁵.

2.6.1 A relevância da tributação indireta no Brasil

A tributação indireta é, inegavelmente, uma das principais bases tributárias do mundo atual.

⁴⁵¹ WORLD BANK. *Paying taxes 2017*. Washington: The World Bank Group Press and PWC, 2016. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2017.pdf>. [9 jan. 2017]. 145 p.

⁴⁵² Note-se que nenhum país da listagem do Banco Mundial chega a gastar sequer metade desse tempo com pagamento de tributos.

⁴⁵³ WORLD BANK. *Paying taxes 2017...*, cit. 145 p.

⁴⁵⁴ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Taxation in Brazil...*, cit. p. 100-107.

⁴⁵⁵ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of interstate trade under a sub-national VAT. Lessons from international experience. In: *International Vat Monitor*, may/june 2002. Amsterdam: IBFD, 2002. p. 169-179.

Os impostos sobre o rendimento e patrimônio, como percentagem das receitas fiscais dos governos, vêm diminuindo no mundo, ao passo que as receitas provenientes de impostos indiretos, como o IVA, estão a crescer. Isto reflete uma tendência global dos governos, de se amparar na certeza e no volume provenientes das receitas da tributação do consumo de bens e serviços⁴⁵⁶.

Nos países da OCDE os tributos indiretos respondem por 31% da arrecadação total. É o mesmo percentual de arrecadação dos tributos sobre renda e lucro (31%). Supera, contudo, a tributação da seguridade social (25%), do patrimônio (6%) e da folha de pagamentos e remunerações (6%). Os tributos indiretos oneram 10,3% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países da OCDE⁴⁵⁷⁴⁵⁸.

Na União Europeia (EU-28) a tributação indireta é a principal fonte de receita dos Estados-membros, correspondendo a 34% do total arrecadado dos tributos, a onerar 13,6% do PIB da UE. Os tributos sobre rendimento e *riqueza* e as contribuições sociais gravam menos, respectivamente, 13% e 13,2% do PIB⁴⁵⁹⁴⁶⁰⁴⁶¹.

Quando comparamos com o resto do mundo, temos que a tributação brasileira sobre consumo revela-se mais alargada: responde por 49,68% da arrecadação total e onera em 16,22% o PIB do país. Os demais tributos, sobre rendimentos e lucro, folha de salários/remunerações, contribuições sociais e propriedade correspondem a 5,97%, 8,44%, 1,9% e 1,45% do PIB brasileiro, em respectivo⁴⁶².

No quadro abaixo, um confronto das diferenças entre Brasil, OCDE e UE.

⁴⁵⁶ WORLD BANK. *Paying taxes 2017...*, cit. 145 p.

⁴⁵⁷ Para o exercício de 2014 (dados mais atualizados até janeiro de 2017).

⁴⁵⁸ OECD. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 16, 39 e 40. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page146. [10 jan. 2017].

⁴⁵⁹ Dados obtidos através do Eurostat, o serviço oficial de estatísticas da União Europeia, com sede em Luxemburgo, que publica dados oficiais e harmonizados sobre a UE, oferecendo uma imagem comparável, confiável e objetiva da sociedade e economia europeias.

⁴⁶⁰ Para o exercício de 2015 (dados mais atualizados até a presente data).

⁴⁶¹ EUROPEAN UNION. *Tax revenue statistics*. Luxemburg: Eurostat, 2016. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Further_Eurostat_information. [12 jan. 2017].

⁴⁶² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

Quadro 2.4 – Comparativo tributação no Brasil, OCDE e UE por base de incidência

	Tributos indiretos na arrecadação total	Tributos indiretos no PIB	Tributos sobre rendimento, lucro e patrimônio no PIB	Contribuições sociais no PIB
Brasil	49,68%	16,22%	7,42%	1,9%
UE	34%	13,60%	13%	13,2%
OCDE	31%	10,30%	37%	25%

Notadamente, tem-se um país que prioriza a tributação indireta. A doutrina muito questiona sobre a justiça do sistema fiscal e se a distribuição da carga tributária não deveria ser mais bem equalizada em razão da concentração da riqueza e do proveito dos serviços públicos. O tema é sensível e merece ampla discussão, que, contudo, afasta-se do objeto do presente estudo.

É preciso ressaltar ainda a vultosa arrecadação advinda da tributação indireta no Brasil. Estima-se a cifra aproximada de R\$ 957.923.770.000,00^{463 464} (€ 257.991.858.335,00⁴⁶⁵), valor que supera o PIB de alguns países, como, por exemplo, Bulgária, Dinamarca, Estônia, Irlanda, Grécia, Croácia, Luxemburgo, Hungria, Eslovênia, Eslováquia e Finlândia⁴⁶⁶.

A tributação indireta no Brasil, contudo, não é volumosa somente na arrecadação. Também o é no tempo e custo de conformidade. Das 2.038 horas despendidas por ano por empresa para se conformar às regras tributárias do Brasil, mais da metade, são gastas na apuração e pagamento dos tributos indiretos: são 1.189 horas por empresa por ano para se conformar a um sistema fiscal indireto fragmentado e complexo⁴⁶⁷.

Sob outro ângulo, os dados do quadro abaixo revelam a importância dos

⁴⁶³ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁴⁶⁴ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁴⁶⁵ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁴⁶⁶ EUROPEAN UNION. *National accounts and GDP*. Luxemburgo: Eurostat, 2016. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National_accounts_and_GDP. [12 jan. 2017].

⁴⁶⁷ WORLD BANK. *Paying taxes 2017...*, cit. 145 p.

tributos indiretos para todos os níveis de governo da federação⁴⁶⁸.

Quadro 2.5 – Importância da tributação indireta aos entes federados

Tributos Indiretos	Arrecadação (1.000.000 €)	Em relação ao PIB Nacional (%)	Em relação Receita Total Arrecadada com Tributos Indiretos no País (%)	Em relação Receita Total Arrecadada por cada Nível de Governo (%)
União	123.944,40	7,79%	48,04%	34,96%
Estados	114.619,06	7,21%	44,43%	87,01%
Cidades	19.428,40	1,22%	7,53%	58,70%

O quadro acima mostra a grande dependência dos entes subnacionais em que diz respeito aos tributos indiretos, nomeadamente, o ICMS (Estados) e o ISS (Municípios⁴⁶⁹) cuja ausência, decerto, lhes causaria ainda mais desequilíbrio financeiro. A União não fica atrás, já que mais do que a terça parte da sua arrecadação provém dos tributos indiretos.

Não se pode negar, portanto, a relevância da tributação indireta no Brasil, que financia grande parte das despesas do setor público de todos os entes federados.

Em que pese essa constatação, há que reconhecer a péssima qualidade dos tributos incidentes sobre o mercado doméstico de bens e serviços, o que exige como grande desafio uma reforma tributária reestruturadora do sistema, direcionada a reduzir os efeitos colaterais negativos sobre a economia do país⁴⁷⁰⁴⁷¹.

⁴⁶⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁴⁶⁹ O ISS é um tanto mais relevante quanto aos Municípios mais populosos e às capitais dos Estados. Os menores Municípios sustentam-se basicamente de repasses financeiros da União e dos Estados.

⁴⁷⁰ ARAÚJO, Sônia *et al.* *OECD Economic Surveys Brazil 2015*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2015-overview.pdf>. [15 fev. 2017]. 52 p.

⁴⁷¹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Moraes; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro*. Livro branco da tributação brasileira. Documento para Discussão IDB-DP-265. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013. p. 13.

2.6.2 Tributos indiretos federais

2.6.2.1 IPI

O IPI é sucessor do antigo *Imposto de Consumo de Quaisquer Mercadorias*, previsto na Constituição de 1934 e reproduzido nas constituições posteriores até a Emenda Constitucional n.º 18/1965 nomeá-lo pela forma atual: *Imposto sobre Produtos Industrializados*⁴⁷².

Hodiernamente encontra-se previsto no inciso IV do artigo 153.º da Constituição de 1988 e nos artigos 46.º a 51.º do Código Tributário Nacional (CTN) brasileiro, além de outras legislações esparsas, como o *RIFI*, regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010).

É o nono tributo do Brasil, a responder por 2,49% da arrecadação total do país. Onera 0,81% do PIB nacional e tem um volume de receita de R\$ 48.048.710.000,00⁴⁷³ (€ 12.940.670.616,75⁴⁷⁴), todos os valores para o ano de 2015⁴⁷⁵.

O IPI tem como características ser um imposto multifásico⁴⁷⁶, cobrado sobre o valor acrescentado do setor de fabricação industrial e da indústria transformadora⁴⁷⁷, não-cumulativo (Art. 153.º, § 3º, inc. II)⁴⁷⁸, real⁴⁷⁹ e seletivo (Art. 153.º, § 3º, inc. I)⁴⁸⁰.

É multifásico porque incide nas diversas operações de *industrialização* de um produto, mesmo que incompletas, parciais ou intermediárias⁴⁸¹.

É não-cumulativo, uma vez que sua apuração do IPI é feita consoante o *método subtrativo indireto*⁴⁸², empregado em tributos do tipo IVA: o montante devido resulta da diferença, “em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do

⁴⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 327.

⁴⁷³ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁴⁷⁴ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁴⁷⁵ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁴⁷⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. 386.

⁴⁷⁷ PUROHIT, Mahesh Chandra. *Harmonizing taxation of...*, cit. p. 169-179.

⁴⁷⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. [16 jan 2017].

⁴⁷⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 386.

⁴⁸⁰ BRASIL. *Constituição da República...*, cit.

⁴⁸¹ Artigo 3.º e 4.º do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm [21 fev. 2017].

⁴⁸² Vide no Capítulo I do presente estudo.

estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados” (art. 49.º do CTN)⁴⁸³.

Nesse caso, a não-cumulatividade é calculada pela metodologia de *crédito físico*, em que somente se permite o crédito do imposto na entrada de bens destinados a se incorporar fisicamente ao produto industrializado ou a se consumir ou utilizar no processo de industrialização, nomeadamente as matérias-primas, os materiais secundários e intermediários e as embalagens⁴⁸⁴. O inciso IV do § 3º do artigo 153.º da Constituição dispõe que o IPI deve ter menor impacto na aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, o que permite crédito fiscal para máquinas, equipamentos e bens destinados à produção de outros bens⁴⁸⁵.

Também o IPI é um tributo real visto que recai sobre uma determinada categoria de bens – os produtos que sofrem *industrialização* – considerada como tal qualquer operação, mesmo incompleta, parcial ou intermediária, que altere a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou ainda que o aperfeiçoe para consumo (art. 2.º a 4.º do RIPI)⁴⁸⁶.

Por fim, eis que o IPI é um imposto seletivo: seu gravame varia de acordo com a essencialidade do bem produzido, de modo aos produtos de primeira necessidade (essenciais) terem menores taxas que os produtos supérfluos⁴⁸⁷.

As múltiplas taxas do IPI estão discriminadas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) e variam conforme o produto, de 0% a 300% (a taxa mais elevada incide sobre cigarros)⁴⁸⁸⁴⁸⁹. Cabe salientar que o Poder Executivo pode alterar as taxas sem autorização legislativa, nas condições e limites estabelecidos em lei (art. 153.º, § 1º da Constituição).

São contribuintes do imposto: o industrial e estabelecimentos equiparados a industrial e o importador de produto industrializado (art. 24.º, RIPI⁴⁹⁰).

⁴⁸³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. [16 jan 2017].

⁴⁸⁴ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁴⁸⁵ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva*. Brasília: Publicações Senado, 2003. 24 p.

⁴⁸⁶ BRASIL. *Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. [16 jan 2017].

⁴⁸⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. 386.

⁴⁸⁸ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁴⁸⁹ BRASIL. *Decreto n.º 8.950/2016 (TIPI)*. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. [25 jan. 2017].

⁴⁹⁰ BRASIL. *Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)*..., cit.

Enfim, o imposto não incide sobre exportações, mas incide nas importações (art. 35.º, inc. I, RIPI⁴⁹¹), perfazendo um regime tributário internacional semelhante ao do IVA⁴⁹².

Como desvantagens do imposto tem-se a dificultosa interpretação da tabela TIPI, geradora por vezes de divergências administrativas e judiciais entre contribuintes e Fisco, já que as múltiplas taxas do imposto estão associadas a uma listagem de produtos discriminados em 425 páginas, por entre 21 Seções e 99 Capítulos, além de Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens⁴⁹³⁴⁹⁴. Interpretar a TIPI exige conhecimento das *Regras Gerais para Interpretação - RGI*, das *Regras Gerais Complementares - RGC* e *Notas Complementares - NC* e, subsidiariamente, das *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH*, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira (art. 15.º a 17.º, RIPI⁴⁹⁵), o que traz alguma subjetividade na identificação do produto e respectiva taxa aplicável.

Demais disso, há que se mensurar o tempo e recursos gastos com o cumprimento de uma série de obrigações tributárias acessórias de controle do IPI, nomeadamente: a) emprego do selos oficiais, rótulos e marcações dos produtos industrializados para fins de controle fiscal (art. 291.º et seq., RIPI); b) instalação de equipamentos medidores de vazão e *condutivímetros*, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos (art. 373, RIPI); c) emissão de notas fiscais (*fatura*); e, dentre outros, d) manutenção e preenchimento de livros fiscais, como os de Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Controle da Produção e do Estoque, Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, Registro de Impressão de Documentos Fiscais, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Registro de Inventário, Registro de Apuração do IPI (art. 444.º, RIPI). Cada estabelecimento (matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro) é obrigado a manter o seu próprio documentário fiscal, proibida a centralização (art. 384.º, RIPI).

Além disso, a fim de regulamentar o imposto, já foram editadas 2.693 normas tributárias apenas administrativamente, desde 1970, sem contar as leis e os decretos, o que

⁴⁹¹ BRASIL. *Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)*..., cit.

⁴⁹² PUROHIT, Mahesh Chandra. *Harmonizing taxation of...*, cit. p. 169-179.

⁴⁹³ BRASIL. *Decreto n.º 8.950/2016 (TIPI)*..., cit.

⁴⁹⁴ BRASIL. *Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)*..., cit.

⁴⁹⁵ BRASIL. *Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)*..., cit.

revela complexidade do imposto⁴⁹⁶.

Com a crise americana do *subprime* e a recessão econômica no mundo em 2008, o Governo Central escolheu exatamente esse imposto para promover sua política fiscal de combate à crise, recorrendo a inúmeras reduções das taxas, regimes especiais e isenções, a fim de manter aquecida a demanda interna de bens produzidos por determinadas indústrias, nomeadamente, as indústrias de automóveis, mobília, construção civil e eletrodomésticos⁴⁹⁷.

A escolha do IPI para o combate à crise econômica não se deu por acaso. É que 47% da receita do IPI deve ser repartida pela União com Estados e Municípios. Assim, as desonerações do imposto foram (e até hoje são) suportadas financeiramente também pelos entes subnacionais, que têm reduzidos seus recursos financeiros de transferência. Demais disso, atuação do Governo Central no sentido de conceder isenções e reduções de taxas do IPI afeta consideravelmente a neutralidade do imposto⁴⁹⁸⁴⁹⁹.

2.6.2.2 Contribuições sociais

2.6.2.2.1 COFINS e PIS/PASEP

A COFINS – *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social* – e o PIS/PASEP – *Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público* – são tributos da competência federal que têm 70% da arrecadação destinada, respectivamente, ao custeio do seguro-desemprego e do abono anual dos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal e ao financiamento da seguridade social em sentido amplo⁵⁰⁰.

Ambos os tributos se assemelham em muitos aspectos, motivo pelo que são tratados conjuntamente no presente tópico.

⁴⁹⁶ Fonte: Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?termoBusca=ipi>. [31 jan. 2017].

⁴⁹⁷ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of ..., cit. p. 169-179.

⁴⁹⁸ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of ..., cit. p. 169-179.

⁴⁹⁹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 32.

⁵⁰⁰ Aprovou-se no Congresso Nacional a DRU (Desvinculação das Receitas da União), a permitir que trinta por cento (30%) da arrecadação da União com contribuições seja desvinculada de qualquer espécie de despesa, o que significa dizer que esse percentual pode ser utilizado em qualquer gasto público, mesmo que fora da área da seguridade social.

A COFINS responde por 10,37% da arrecadação total do Brasil. É o quarto tributo mais relevante, responsável pela arrecadação de R\$ 199.876.000.000,00⁵⁰¹ (€ 53.831.403.178,02⁵⁰²) no ano de 2015⁵⁰³, o que equivale a 3,39% do PIB nacional.

O PIS/PASEP ocupa, a seu turno, a sétima posição dentre os tributos brasileiros: arrecada 2,73% do total de tributos, com um volume de R\$ 52.589.860.000.000,00⁵⁰⁴ (€ 16.048.979.262.052,25⁵⁰⁵) no ano de 2015⁵⁰⁶, onerando 0,89% do PIB.

São dois dos mais complexos tributos nacionais, quer pela dificuldade de apuração como pela ausência de uma legislação consolidada.

A COFINS e o PIS/PASEP encontram previsão nos artigos 195.º, inciso I e 239.º da Constituição de 1988. Sua regulamentação infraconstitucional é feita por diversas normas espalhadas pelo ordenamento jurídico, sem qualquer organização. São 9 leis complementares e 78 leis ordinárias a tratar apenas desses dois tributos, sem contar as inúmeras normas administrativas⁵⁰⁷. Dentre as principais estão a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970; a Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970; e, a Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, que criaram o PIS, o PASEP e a COFINS.

A sujeição passiva das contribuições em estudo é a pessoa jurídica de direito privado, sendo o *faturamento* a base de cálculo destas, que compreende a *receita bruta* – equivalente ao somatório (a) da receita advinda com a venda de bens e com a prestação de serviços por conta própria⁵⁰⁸; (b) do resultado auferido nas operações de conta alheia; e (c) de outras receitas da atividade ou objeto principal – deduzida, entre outros, (d) das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e, (e) das receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificados como investimento, imobilizado ou

⁵⁰¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁵⁰² Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁵⁰³ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁵⁰⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁵⁰⁵ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁵⁰⁶ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁵⁰⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Coletânea da Legislação*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. [6 fev. 2017].

⁵⁰⁸ As contribuições não incidem sobre as receitas decorrentes das operações de exportação.

intangível⁵⁰⁹.

Assim, a COFINS e o PIS/PASEP são tributos de amplitude geral, plurifásicos, a incidir sobre as operações geradoras de receita, desde a produção até o consumo final⁵¹⁰.

Existem dois regimes básicos de apuração das contribuições: (a) regime cumulativo; e, (b) regime não-cumulativo.

O *regime cumulativo* é aplicável à grande maioria das empresas. Nele não se admite compensar o que for devido de tributo em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ou seja, não existe o direito ao crédito sobre entradas/compras (*inputs*) para dedução do débito gerado com as saídas/vendas (*outputs*).

Submetem-se à cumulatividade de COFINS e PIS/PASEP, nomeadamente, as pessoas coletivas (a) tributadas pelo Imposto de Renda com base no *lucro presumido*⁵¹¹ ou *arbitrado*⁵¹²; (b) cooperativas, exceto as de produção agropecuária e de consumo; (c) imunes a impostos (templos religiosos, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos); (d) instituições financeiras, seguradoras e operadoras de planos de assistência à saúde; (e) de vigilância e de transporte de valores; (f) órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais; e, (g) microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo *Simples Nacional*⁵¹³⁵¹⁴.

E ainda. Determinadas espécies de receitas também devem ter a COFINS e o PIS/PASEP calculados pelo regime da cumulatividade, independentemente da espécie de pessoa coletiva envolvida.

⁵⁰⁹ Arts. 2.º e 3.º da Lei Federal n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm. [6 fev. 2017].

⁵¹⁰ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 23.

⁵¹¹ O *lucro presumido* é uma sistemática opcional de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), em que, de acordo com a lei, se presume que o lucro da empresa corresponde a um percentual da receita bruta (SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 399).

⁵¹² O *lucro arbitrado* resulta da impossibilidade de apuração da base de cálculo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo lucro presumido ou pelo lucro real, em razão de opção do contribuinte ou de prática irregular deste (SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 400).

⁵¹³ O *Simples Nacional* não é um tributo, mas sim um regime de tributação opcional às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, em que há arrecadação unificada e fiscalização compartilhada de 8 tributos, de diferentes competências tributárias (União, Estados, DF e Municípios), a saber: o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre Lucro Líquido, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). (Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. [6 mar. 2017].

⁵¹⁴ Art. 10.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [6 fev. 2017].

São elas, dentre outras, as receitas decorrentes de (a) substituição tributária⁵¹⁵; (b) compra e venda de veículos automotores; (c) serviços de telecomunicações; (d) venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (e) venda de energia elétrica no mercado atacadista; (f) de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; (g) serviços de hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (h) prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; (i) de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo⁵¹⁶.

Importante observar que, mesmo se a empresa estiver obrigada a participar do regime não-cumulativo da COFINS e do PIS/PASEP, as receitas acima descritas necessariamente têm que se submeter ao regime cumulativo. Com isso, é possível um mesmo contribuinte estar sujeito concomitantemente aos regimes não-cumulativo – por ser tributado, por exemplo, pelo Imposto de Renda com base no *lucro real* – e cumulativo, relativamente ao recebimento das receitas previstas no art. 10.º da Lei 10.833/03 (acima mencionadas).

No que refere às taxas do regime cumulativo, o *quantum* tributário é definido a partir da aplicação dos percentuais de 3% e 0,65% sobre o faturamento, respectivamente para COFINS e PIS/PASEP⁵¹⁷, de regra. Além dessas, há, porém, outras 26 taxas diferentes, aplicáveis a refinarias de petróleo, produtores e importadores de combustíveis, distribuidoras de álcool para fins carburantes, medicamentos, bens de capital e outros

⁵¹⁵ A *substituição tributária* – prevista no artigo 121.º, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional do Brasil – é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelo governo brasileiro em que uma terceira pessoa, que não pratica o fato gerador, passa à qualidade de sujeito passivo da obrigação principal, obrigando-se ao pagamento do tributo que seria devido pelo seu cliente (vendedor de mercadoria ou serviços). O instituto visa a facilitar a fiscalização de tributos plurifásicos, contudo desfavorece o regime não-cumulativo. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 142 et seq.).

⁵¹⁶ Art. 10.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [6 fev. 2017].

⁵¹⁷ Art. 52.º da Instrução Normativa SRF n.º 257, de 21 de novembro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. [7 fev. 2017].

maquinários, inclusive agrícolas, pneus, etc.⁵¹⁸.

Enfim, o *regime não-cumulativo* foi criado para ser a regra geral do sistema e viger a partir de 1/12/2002 (para o PIS/PASEP) e de 1/02/2004 (para a COFINS), consoante o disposto nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A iniciativa tencionou aliviar os contribuintes dos efeitos deletérios da cumulatividade, ou seja, buscou transformar as contribuições em IVAs⁵¹⁹⁵²⁰. Contudo, o objetivo não foi alcançado.

Ao invés de um IVA tradicional, como o de qualquer país do mundo, o legislador brasileiro “inovou” mais uma vez: criou um regime não-cumulativo, sem abolir a sistemática cumulativa anterior. Com isso, os dois regimes (cumulativo e não cumulativo) passaram a atuar em paralelo e, por vezes, simultaneamente para a mesma empresa.

Além disso, o legislador criou listagens legais, para apontar expressamente quais operações de aquisição (*inputs*) de bens e serviços geram e quais não geram crédito de tributo.

Exemplifica-se. Segundo a lei, a pessoa jurídica pode descontar créditos de tributo calculados em relação a: (a) bens adquiridos para revenda; (b) bens e serviços, utilizados como *insumo*⁵²¹ na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e energia térmica⁵²²; (c) alugueres de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (d) máquinas, equipamentos e outros bens

⁵¹⁸ Arts. 53.º a 60.º da Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal n.º 257, de 21 de novembro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. [7 fev. 2017].

⁵¹⁹ BRASIL. Congresso Nacional. *Mensagem n.º 191, de 2002-CN* (n.º 766/2002, na origem). Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegralImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=66&intAnoProp=2002&intParteProp=1#. [14 fev. 2017].

⁵²⁰ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 31.

⁵²¹ Muito embora o legislador tenha tentado, não conseguiu definir em lei todos os insumos, plenamente. Há diversos questionamentos na doutrina e jurisprudência brasileiras relativamente ao que pode ser considerado “insumo” para fins de apropriação de créditos de COFINS e PIS/PASEP, o que cria um ambiente de insegurança jurídica tanto para contribuintes como para a Fazenda Pública (CHAVES, Hélder Silva. Contribuições para o PIS/PASEP e Cofins – uma visão da administração tributária. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 11, n.º 63, mai./jun. 2013. Belo Horizonte: Forum, 2013. p. 35-81.).

⁵²² Assim como no IPI, neste item (b) a não-cumulatividade se dá pela metodologia de *crédito físico*, i. é, se permite o crédito do tributo apenas em relação à entrada de bens destinados à revenda, a se incorporar fisicamente ao produto ou serviço vendido ou a se consumir ou utilizar no processo de produção, fabricação ou comercialização do bem ou serviço. (APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: *Revista Interesse Nacional*. Ano 8, n. 31, out.-dez. 2015. São Paulo: AIN, 2015. p. 49-67.).

incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços⁵²³⁵²⁴.

Contudo, conforme a mesma lei, não há direito de crédito, por exemplo: (a) de mão-de-obra paga a pessoa física; (b) da aquisição de bens ou serviços: (b.1) não sujeitos ao pagamento da contribuição quando revendidos; ou, (b.2) utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição⁵²⁵⁵²⁶.

Nota-se, portanto, que as aquisições geradoras de créditos são restringidas pela lei. Logo, nem todos os *inputs* originam créditos, o que resulta uma não-cumulatividade mitigada para a COFINS e o PIS/PASEP⁵²⁷.

Noutro ponto, referente aos sujeitos passivos, a sistemática não-cumulativa de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP aplica-se a um grupo restrito de pessoas coletivas: somente àquelas tributadas pelo Imposto de Renda com base no *lucro real* e desde que não sejam empresas ou receitas obrigatoriamente incluídas no regime da não-cumulatividade. Trata-se, pois, da minoria das empresas.

Ainda para o regime não-cumulativo, a base de cálculo das saídas (*outputs*) precisa de alguns ajustes em relação à regra geral⁵²⁸: adicionam-se à *receita bruta* todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, mesmo as obtidas fora da atividade-fim ou esporadicamente, e abatem-se as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à taxa zero⁵²⁹.

Para se determinar o *quantum* a ser pago ao Erário na sistemática não-cumulativa, há que deduzir-se da base de cálculo de saída o valor das aquisições com direito a crédito, aplicando à diferença da subtração as taxas de 1,65% (para o PIS/PASEP)

⁵²³ Art. 3.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [13 fev. 2017].

⁵²⁴ Art. 3.º da Lei Federal n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.637.htm. [13 fev. 2017].

⁵²⁵ Art. 3.º, § 2.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [13 fev. 2017].

⁵²⁶ Art. 3.º, § 2.º da Lei Federal n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.637.htm. [13 fev. 2017].

⁵²⁷ CHAVES, Hélder Silva. Contribuições para o PIS/PASEP e Cofins – uma visão da administração tributária. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 11, n.º 63, mai./jun. 2013. Belo Horizonte: Forum, 2013. p. 35-81.

⁵²⁸ Tem-se que a regra geral é a base de cálculo do regime cumulativo, por ser mais comumente utilizada pelo maior número de empresas.

⁵²⁹ Art. 1.º, §§ 1.º e 3.º da Lei Federal n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 1.º, §§ 1.º e 3.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

e 7,6% (para a COFINS)⁵³⁰⁵³¹⁵³².

Ainda dentro do regime não-cumulativo existe um sub-regime denominado de *monofásico* ou *concentrado*. Trata-se de uma forma de tributação assemelhada à *substituição tributária*, em que a lei atribui a somente uma única pessoa coletiva (industrial ou importadora) a obrigação de apurar e recolher as contribuições de toda a cadeia produtiva e de distribuição subsequente, o que é feito sob taxas diferenciadas das gerais, que variam de 0,65% a 10,3%. Assim, todos os demais participantes da cadeia produtiva e distributiva não apuram o tributo. É aplicável a produtos específicos, nomeadamente, automóveis (inclusive pneus e autopeças), farmacêuticos, cosméticos, bebidas, combustíveis⁵³³⁵³⁴.

Enfim, um quadro sintetiza, linhas gerais, as diferenças dos regimes cumulativo e não-cumulativo da COFINS e do PIS/PASEP.

Quadro 2.5 – Diferenças dos regimes cumulativo e não-cumulativo COFINS/PIS/PASEP

Regime COFINS e PIS/PASEP	Incidência Cumulativa	Incidência Não-Cumulativa
Taxa COFINS	3%	7,6%
Taxa PIS/PASEP	0,65%	1,65%
Abrangência	Aplica-se a pessoas coletivas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado e a outras pessoas e receitas nomeadas em lei	Aplica-se somente a pessoas coletivas tributadas pelo lucro real, desde que não sujeitas ao regime cumulativo

Como se vê do exposto, a COFINS e o PIS/PASEP são tributos indiretos que guardam muitas semelhanças entre si e incidem sobre bens e serviços, analogamente ao IPI, ICMS e ISS. Induvidoso, do mesmo modo, que tais contribuições refletem a invasão

⁵³⁰ Art. 2.º da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [13 fev. 2017].

⁵³¹ Art. 2.º da Lei Federal n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. [13 fev. 2017].

⁵³² Há, por vezes, diferenciação das alíquotas em razão da operação.

⁵³³ BRASIL. *Lei Federal n.º 10.147*, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L10147.htm. [13 fev. 2017].

⁵³⁴ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Moraes; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 90.

do Governo Central em área reservada pela Constituição de 1988 à competência tributária dos Estados-federados e Municípios⁵³⁵.

Ocorre que a necessidade de atendimento de muitos interesses de setores específicos da economia brasileira aumentou a complexidade⁵³⁶ dessas contribuições. Múltiplas taxas e inúmeros tratamentos diferenciados, além da convivência de regimes diversos (*cumulativo*, *não-cumulativo* e tributação *monofásica* ou *concentrada*). Isso sem mencionar a *sui generis* aplicação simultânea de dois regimes diferentes – cumulativo e não-cumulativo – para uma mesma empresa⁵³⁷.

Também não se pode olvidar os efeitos deletérios da cumulatividade da COFINS e do PIS/PASEP (com dito, é o regime utilizado pela maior parte das empresas), a pesar sobre a produção, comercialização e competitividade internacional dos produtos brasileiros, especialmente os de cadeia longa, e a causar verticalização das operações e deformidade do mercado⁵³⁸.

Por outro lado, o regime não-cumulativo, além de incrementar a complexidade do sistema, aplica-se a uma pequena minoria das empresas, com mitigação de direito a crédito e com taxas nominais bem mais elevadas do que no regime cumulativo, uma desvantagem para o contribuinte e para a economia como um todo⁵³⁹.

Associa-se a essa gama de defeitos a “baixa preocupação governista no tocante a solucionar as distorções tributárias (ou alta preocupação governista com a manutenção da arrecadação)”⁵⁴⁰, tudo isso a revelar heterogeneidade e complexidade da COFINS e do PIS/PASEP, a insegurança jurídica, as deformações no sistema econômico, os inúmeros contenciosos judiciais e administrativos, além dos altos custos de *compliance*⁵⁴¹ para as empresas⁵⁴²⁵⁴³, elementos mais do que suficientes para a modificação do atual *status quo* tributário em relação a tais tributos.

⁵³⁵ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 22.

⁵³⁶ Por complexidade, entenda-se uma legislação fiscal de difícil interpretação, dispersa, numerosa, com grande variedade de especificações, dentre outras características.

⁵³⁷ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 22.

⁵³⁸ CHAVES, Hélder Silva. *Contribuições para o...*, cit. p. 35-81.

⁵³⁹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 31.

⁵⁴⁰ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 31.

⁵⁴¹ ARAÚJO, Sónia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁵⁴² DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 22.

⁵⁴³ CHAVES, Hélder Silva. *Contribuições para o...*, cit. p. 35-81.

2.6.2.2.2 CIDE-Combustíveis

A *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico* (CIDE) está prevista, genericamente, no Brasil pelo artigo 149.º da Constituição Federal de 1988, como explanado alhures.

De forma específica, a CIDE das atividades de importação ou comercialização de combustíveis (*CIDE-Combustíveis*) encontra permissivo constitucional a partir de 2001, com a edição da Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro, que introduziu o parágrafo 4º do artigo 177.º da Carta Política. Foi instituída e é atualmente regulada pela Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001, por alguns decretos e outras 83 normas administrativas⁵⁴⁴.

É tributo da competência do Governo Central, cuja arrecadação destina-se 70% para subsidiar os preços e o transporte de combustíveis e para financiar projetos de meio ambiente ambientais (relacionados com a indústria do petróleo e do gás) e programas de infraestrutura de transportes⁵⁴⁵⁵⁴⁶.

Em matéria de receita, essa contribuição responde apenas por 0,17% da arrecadação nacional, com um volume de R\$ 3.271.180.000,00⁵⁴⁷ (€ 881.007.271,75⁵⁴⁸) no ano de 2015⁵⁴⁹, a onerar o PIB em 0,89%.

Com importância reduzida em relação aos demais tributos indiretos do país, não é por acaso que foi a única contribuição que o Governo Central aceitou compartilhar 29% da arrecadação com os entes subnacionais⁵⁵⁰.

A CIDE-Combustíveis incide sobre as operações de importação e de comercialização no mercado interno de gasolinas e suas correntes, diesel e suas correntes,

⁵⁴⁴ Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=&lblTiposAtosSelecionados=&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=cide+combust%EDveis&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio=&dt_fim=&ano_ato=&x=0&y=0. [17 fev. 2017].

⁵⁴⁵ Art. 177.º, § 4.º, inc. II da Constituição de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm. [17 fev. 2017].

⁵⁴⁶ Trinta por cento (30%) da arrecadação da União com contribuições é desvinculada de qualquer espécie de despesa, o que significa dizer que esse percentual pode ser utilizado em qualquer gasto público, mesmo que fora da área objeto de intervenção.

⁵⁴⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁵⁴⁸ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁵⁴⁹ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁵⁵⁰ BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 44*, de 30 de junho de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm. [17 fev. 2017].

querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (*fuel-oil*), gás liquefeito de petróleo e álcool etílico combustível. Tem por contribuintes o produtor, o formulador e o importador das substâncias referidas na incidência⁵⁵¹.

As taxas são *específicas*, cobrando-se um valor fixo por metro cúbico ou tonelada de produto, em função das características⁵⁵².

O valor da CIDE-Combustíveis integra a receita bruta do vendedor e será tributada pela COFINS e PIS/PASEP, sendo que apenas uma pequena parcela poderá ser deduzida dos valores devidos de PIS/PASEP e COFINS por causa da comercialização⁵⁵³. O resultado disso é algo muito comum na tributação indireta brasileira: a incidência de *tributo sobre tributo*⁵⁵⁴⁵⁵⁵, quando um tributo está incluído na base de cálculo de tributo diverso.

2.6.3 Tributo indireto estadual: ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que tenha conformação nacional⁵⁵⁶, está dentro do âmbito da competência tributária dos Estados federados e do Distrito Federal (DF), entes subnacionais regionais⁵⁵⁷⁵⁵⁸.

É o mais relevante e vultoso tributo do Brasil⁵⁵⁹. Corresponde a 20,56% da arrecadação total do país, chegando ao montante de R\$ 396.513.090.000,00⁵⁶⁰ (€

⁵⁵¹ Artigos 2.º e 3.º da Lei Federal n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm#art8. [17 fev. 2017].

⁵⁵² Art. 5.º da Lei Federal n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm#art8. [17 fev. 2017].

⁵⁵³ Art. 5º, § 7º c/c art. 8.º da Lei Federal n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm#art8. [17 fev. 2017].

⁵⁵⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 59.

⁵⁵⁵ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos*. Estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: CADE, 2001. p. 10.

⁵⁵⁶ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010. p. 76.

⁵⁵⁷ CASSONE, Vittorio. *Direito tributário...*, cit. p. 465.

⁵⁵⁸ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do IVA na União Europeia e a guerra fiscal do ICMS no Brasil*. Uma proposta de solução do problema brasileiro a partir do modelo europeu. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2015. Relatório de mestrado científico. Faculdade de Direito. 76 p.

⁵⁵⁹ ARAÚJO, Sónia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁵⁶⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

106.790.490.169,67⁵⁶¹) no ano de 2015⁵⁶², o equivalente a 6,72% do produto interno bruto nacional.

O ICMS é de longe o tributo mais importante para os orçamentos estaduais, pois representa 83,32%⁵⁶³ de toda a receita arrecadada pelos Estados. Exatamente por isso é um dos principais empecilhos à reforma tributária no Brasil, uma vez que mudanças nesse imposto implicam necessariamente a possibilidade de prejudicar as administrações públicas e o bom funcionamento dos entes subnacionais. Sendo assim, é de se compreender a dificuldade política que envolve qualquer alteração no ICMS⁵⁶⁴.

O tributo estadual teve por origem o antigo *Imposto de Vendas e Consignações* (IVC), um tributo cumulativo sobre vendas de mercadorias, criado no ano de 1922, e cujo lugar foi tomado em 1967 pelo *Imposto sobre Circulação de Mercadorias* (ICM) – baseado no modelo francês de 1954 da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA) – tendo sido este o primeiro tributo no país a empregar o método do valor adicionado, a fim de suprimir efeitos negativos da cumulatividade. Já o atual ICMS teve previsão a partir da promulgação da Constituição, em outubro de 1988⁵⁶⁵⁵⁶⁶⁵⁶⁷.

Tem como características ser um imposto geral sobre o consumo, indireto, não-cumulativo⁵⁶⁸, prioritariamente seletivo⁵⁶⁹ e cobrado conforme um sistema comum (estabelecido pelo Governo Central), proporcionalmente ao preço dos bens e serviços e em

⁵⁶¹ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁵⁶² Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁵⁶³ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁵⁶⁴ SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Luís: Resistência Cultural, 2015. p. 93.

⁵⁶⁵ REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, n.º 10. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getúlio Vargas, 2009. p. 5.

⁵⁶⁶ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

⁵⁶⁷ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁵⁶⁸ Assim como no IPI e PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, a não-cumulatividade do ICMS se dá pela metodologia de *crédito físico*, i. é, se permite o crédito do tributo apenas em relação à entrada de bens destinados à revenda, a se incorporar fisicamente ao produto ou serviço vendido ou a se consumir ou utilizar no processo de produção, fabricação ou comercialização do bem ou serviço. (APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: *Revista Interesse Nacional*. Ano 8, n. 31, out.-dez. 2015. São Paulo: AIN, 2015. p. 49-67; LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with..., cit. p. 85-105; ARAÚJO, Sônia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.).

⁵⁶⁹ A seletividade decorre da essencialidade das mercadorias e dos serviços. É preferível, portanto, que o ICMS tenha taxas menores para as mercadorias e serviços considerados essenciais para o ser humano e taxas maiores para os bens e serviços menos essenciais e supérfluos (Artigo 155.º, § 2.º, inc. III da Constituição de 1988).

todos os estádios de produção e distribuição, incluindo comércio a retalho, agricultura e pecuária, até ao consumidor final⁵⁷⁰⁵⁷¹.

Tão importante quanto a magnitude arrecadatória desse imposto é a imensa quantidade de legislação que se lhe aplica. O ICMS tem um regramento complexo, a reunir diversas espécies de normas, emitidas por diferentes pessoas de Direito Público, (Governo Central e cada um dos 26 Estados federados e o Distrito Federal)⁵⁷².

Afora a minuciosa regulamentação prevista na Constituição Federal de 1988 (artigo 155.º, § 2.º e seus 12 incisos), duas leis emitidas pelo Governo Central regem nacionalmente o imposto: (a) Lei Complementar n.º 87/1996 – trata de normas gerais do ICMS, nomeadamente, contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local das operações, incidências, não-incidências e regimes especiais para combustíveis, gás natural e lubrificantes⁵⁷³, e; (b) Lei Complementar n.º 24/1975, a regular o modo como os Estados e do Distrito Federal devem deliberar sobre concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, e também sobre o órgão colegiado de representação dos Estados para isso (Confaz)⁵⁷⁴.

Ainda a nível de Governo Central, o Senado da República fixa, por resolução, as taxas do ICMS para as *operações externas* (interestaduais⁵⁷⁵⁵⁷⁶ e de importação⁵⁷⁷⁵⁷⁸) e de serviços de transporte⁵⁷⁹⁵⁸⁰.

Para além das normas federais, os 26 Estados federados e mais o DF editam suas próprias regras do imposto, regras estas que circunscrevem-se exclusivamente aos

⁵⁷⁰ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

⁵⁷¹ PUROHIT, Mahesh Chandra. *Harmonizing taxation of ...*, cit. p. 169-179.

⁵⁷² ARAÚJO, Sônia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁵⁷³ BRASIL. *Lei Complementar n.º 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. [21 fev. 2017].

⁵⁷⁴ BRASIL. *Lei Complementar n.º 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. [21 fev. 2017].

⁵⁷⁵ BRASIL. *Resolução Senado Federal n.º 22*, de 19 de maio de 1989. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/l_egislaao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875. [21 fev. 2017].

⁵⁷⁶ Fixa a taxa interestadual geral do ICMS em 12% e cria a taxa interestadual especial de 7% para transações realizadas a partir de Estados do Sul e do Sudeste (excetuado o Espírito Santo) com destino a Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (incluído o Espírito Santo).

⁵⁷⁷ BRASIL. *Resolução Senado Federal n.º 13*, de 25 de abril de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. [21 fev. 2017].

⁵⁷⁸ Estabelece a taxa de 4% de ICMS para importação de bens do exterior (Resolução da “Guerra dos Portos”).

⁵⁷⁹ BRASIL. *Resolução Senado Federal n.º 95*, de 13 de dezembro de 1996. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=95&tipo_norma=RSF&data=19961213&link=s. [21 fev. 2017].

⁵⁸⁰ Estabelece a taxa de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

limites de territoriais de cada ente. Nelas fixam-se as taxas das *operações internas* do ICMS, as obrigações tributárias acessórias⁵⁸¹, isenções, benefícios fiscais, dentre outras regras especiais⁵⁸².

Tantas normas aplicáveis fazem o sistema do ICMS brasileiro ter um alto custo de *compliance*, de tal sorte que as empresas que atuam em diferentes Estados do Brasil necessariamente devem conhecer a legislação da cada ente subnacional em particular⁵⁸³⁵⁸⁴.

Com uma base tributária mais abrangente do que a do antecessor ICM, o ICMS tem por hipótese de incidência a circulação de mercadorias⁵⁸⁵⁵⁸⁶ e a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação⁵⁸⁷.

Importante ressaltar, portanto, que a base de cálculo do ICMS não é extensiva a todos os serviços⁵⁸⁸, uma vez que o Imposto sobre Serviços (ISS), da competência dos Municípios (cidades), é que onera a grande maioria dos serviços⁵⁸⁹⁵⁹⁰.

São sujeitos passivos do imposto, que arcarão com o ônus do pagamento do ICMS: o contribuinte⁵⁹¹ ou o responsável⁵⁹²⁵⁹³.

⁵⁸¹ *Obrigações acessórias* têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, a serem feitas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que não envolva o pagamento de tributo.

⁵⁸² SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais...*, cit. p. 95.

⁵⁸³ SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais...*, cit. p. 95.

⁵⁸⁴ ARAÚJO, Sônia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁵⁸⁵ O que caracteriza a *circulação da mercadoria*, para fins de ICMS, é a existência de um negócio jurídico cujo objetivo é a transferência dos direitos de propriedade de uma mercadoria apta ao comércio, com o intuito de mercancia, decorrente da habitualidade ou do volume e finalidade típicos de comércio (SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 344-345; MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal...*, cit. p. 74).

⁵⁸⁶ O hipótese de incidência mais relevante do ICMS, sem sombra de dúvida, é a circulação de mercadorias. É esse aspecto que se dará maior ênfase no presente trabalho, a partir deste ponto, uma vez que o estudo que se está a fazer análise dos pontos críticos de maior relevância do imposto, nomeadamente o *princípio misto* de origem/destino nas operações interestaduais e os benefícios fiscais causadores da denominada guerra fiscal entre Estados.

⁵⁸⁷ Todos os demais serviços estão fora do escopo de incidência do ICMS, sendo objeto de tributação cumulativa pelo Imposto sobre Serviços (ISS), imposto de competência municipal.

⁵⁸⁸ Como visto anteriormente, as mercadorias e todos os serviços fazem parte da base de incidência das contribuições sociais da União.

⁵⁸⁹ PUROHIT, Mahesh Chandra. *Harmonizing taxation of ...*, cit. p. 169-179.

⁵⁹⁰ LONGO, Carlos Alberto. *Federal problems with VAT in Brazil*. In: *Revista Brasileira de Economia*, v. 48, 1994. Rio de Janeiro: FGV/EPGE, 1994. p. 85-105.

⁵⁹¹ Contribuinte é qualquer pessoa, singular ou coletiva, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações relacionadas às incidências. O importador de bens ou serviços, pessoa singular ou coletiva, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, também enquadra-se como contribuinte do imposto (Artigo 4.º da Lei Complementar Federal n.º 87/96. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. [21 fev. 2017]).

⁵⁹² Responsável é o terceiro não contribuinte a quem a lei atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS e acréscimos legais (Artigos 5.º e 6.º da da Lei Complementar Federal n.º 87/96. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. [21 fev. 2017]).

⁵⁹³ A atribuição, pela lei, a pessoa diversa do contribuinte, da responsabilidade pelo pagamento do imposto serve-se a facilitar e tornar mais eficiente o controle do Fisco bem ainda a reduzir a sonegação (VARSAÑO,

No que toca ao aspecto quantitativo, abaixo algumas considerações sobre a base de cálculo, as taxas aplicáveis e o *diferencial de alíquota* (taxa).

Tem-se que a base de cálculo do ICMS é, de regra, (a) o valor da operação, em se tratando de circulação de mercadorias, incluídos neste as despesas recebidas do adquirente (a exemplo do valor do frete e despesas acessórias pagos pelo adquirente), excluídos os descontos condicionais, ou; (b) o preço do serviço, em se tratando de transporte interurbano e interestadual e comunicação⁵⁹⁴⁵⁹⁵.

Quanto às taxas do ICMS, há que estratificá-las didaticamente em quatro: (a) internas; (b) interestaduais; (c) de exportação, e; (e) de importação.

A taxas *internas* ou *intraestaduais* são aplicadas às operações e prestações em que vendedor e comprador estão localizados dentro de um mesmo Estado federado ou ambos dentro do Distrito Federal⁵⁹⁶. Essas taxas são determinadas pelos próprios Estados e DF, mediante lei estadual e distrital, não podendo ser inferior às taxas interestaduais. Geralmente são diversas taxas internas para cada Estado/DF⁵⁹⁷, mas giram em torno de 17% ou 18%, aplicando-se algumas taxas diferenciadas em razão do produto ou serviço⁵⁹⁸.

As taxas *interestaduais* são, por sua vez, empregadas nas operações e prestações que destinem bens e serviços a contribuinte de ICMS ou a consumidor final não contribuinte⁵⁹⁹⁶⁰⁰ do ICMS localizados em Estados federados diferentes⁶⁰¹. Existem apenas duas taxas interestaduais, estabelecidas pelo Senado da República: uma geral e outra especial.

Ricardo. *A tributação do...*, cit. p. 30).

⁵⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 375.

⁵⁹⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. 329.

⁵⁹⁶ Por exemplo, uma venda de peça de um automóvel em que o vendedor se localiza na cidade de Petrópolis (estado do Rio de Janeiro) e o comprador na cidade do Rio de Janeiro (também no estado do Rio de Janeiro).

⁵⁹⁷ Artigo 155.º, § 2.º, inciso VI da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [6 mar. 2017].

⁵⁹⁸ DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. *Overview of the Brazilian tax system.*, 2010, 6 p. Disponível em: http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Overview_of_the_Brazilian_system.pdf. [8 mar. 2017].

⁵⁹⁹ Bom ressaltar que até 1 de janeiro de 2016 não era aplicável taxa interestadual em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. Até aquela data, impunha-se a taxa interna do Estado de origem, que recebia integralmente o imposto. Contudo, a partir da edição do Convênio ICMS n.º 93, de 17 de setembro de 2015, as taxas interestaduais passaram a ser observadas também quanto a não contribuintes, inicialmente de forma diferenciada, com uniformização a partir do ano de 2019.

⁶⁰⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS n.º 93, de 17 de setembro de 2015*. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15. [7 mar. 2017].

⁶⁰¹ Por exemplo, uma venda de um automóvel em que o vendedor se localiza no estado de São Paulo e o comprador no estado do Rio de Janeiro.

A taxa interestadual *especial* – de 7% – é utilizada para transações com origem nos Estados produtores e economicamente mais ricos das regiões Sul e Sudeste (excetuado o Estado do Espírito Santo) e destino aos Estados consumidores e economicamente mais pobres das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (incluído o estado do Espírito Santo). A outra é a taxa interestadual *geral* – de 12% – que aplica-se a todas as demais operações interestaduais⁶⁰².

Relativamente às operações que destinam bens ou serviços ao exterior do país, cumpre afigurar que são, desde 19 de dezembro de 2003, objeto de imunidade do imposto. Portanto, a partir daquela data, não há mais que cogitar cobrança do ICMS na exportação de bens e nem, conseqüentemente, aplicação da respectiva taxa de exportação⁶⁰³.

Enfim, a taxa de importação é a mesma taxa interna do Estado federado em que está situado o destinatário jurídico da mercadoria importada do exterior⁶⁰⁴. Dessa maneira, para os efeitos da taxa de importação, independem as taxas internas de ICMS dos Estados onde ocorrem o desembaraço aduaneiro da mercadoria ou de destinação física desta⁶⁰⁵.

Ainda no estudo do aspecto quantitativo do ICMS, um tema de grande relevância é o relacionado ao uso do *princípio misto* (ou *híbrido*) no comércio interestadual – uma mistura dos princípios da origem e do destino – cujo elemento essencial é o *diferencial de alíquota (taxa)*⁶⁰⁶⁶⁰⁷.

O princípio misto efetua a repartição do ICMS entre os dois Estados envolvidos em operações interestaduais com bens e serviços⁶⁰⁸. É instituto tributário de hierarquia constitucional⁶⁰⁹ dos “mais polêmicos do sistema tributário vigente, em razão dos perversos efeitos que as distorções da atual sistemática vêm produzindo e dos poderosos interesses ligados à questão”⁶¹⁰.

⁶⁰² BRASIL. Resolução Senado Federal n.º 22, de 19 de maio de 1989. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/l_egislaao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875. [6 mar. 2017].

⁶⁰³ BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 42*, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. [6 mar. 2017].

⁶⁰⁴ É a este Estado que se destina a receita do imposto.

⁶⁰⁵ BRASIL. Pernambuco. Secretaria de Fazenda. *Comércio exterior*. Importação, exportação e operações interestaduais com produtos importados. Atual. em 08/07/2016. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/COMÉRCIO%20EXTERIOR.pdf>. [7 mar. 2017].

⁶⁰⁶ ARAÚJO, Sônia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁶⁰⁷ Sobre princípios de origem e destino: vide Capítulo I do presente estudo.

⁶⁰⁸ LONGO, Carlos Alberto. *Federal problems with...*, cit. p. 85-105.

⁶⁰⁹ Artigo 155.º, inciso VIII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁶¹⁰ FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. *Tributação interestadual do...*, cit. p. 18.

Pela aplicação do princípio, ao Estado de origem da mercadoria ou serviço caberá o imposto relativo à taxa interestadual, geral ou especial (12% ou 7%, respectivamente), enquanto ao Estado do destinatário caberá o imposto resultante do *diferencial de alíquota (taxa)*, isto é, a diferença entre a taxa interna (do Estado de destino) e a taxa interestadual⁶¹¹.

Exemplificando.

Num primeiro exemplo, tem-se uma venda de um veículo, em que o vendedor é estabelecido no Estado do Rio de Janeiro (RJ) e o comprador no Estado de São Paulo (SP). Ambos os entes subnacionais são Estados ricos e desenvolvidos (produtores), aplicando-se a *taxa interestadual geral*, de 12%.

Nesse caso, o vendedor fica com um débito de ICMS perante o Estado do Rio de Janeiro (RJ) (origem) relativamente a 12% do valor da operação (taxa interestadual geral). Por sua vez, o comprador fica com débito de ICMS perante o Estado de São Paulo (SP) (destino) no valor de imposto resultante da aplicação do *diferencial de alíquota (ou taxa)*, ou seja, da diferença entre a taxa interna do Estado de destino, São Paulo (SP) (18%) e a taxa interestadual aplicável na operação (12%), i. é, 6% do valor da mercadoria⁶¹².

Conclusão um: nas operações entre dois Estados economicamente desenvolvidos e produtores⁶¹³, o Estado de origem leva maior vantagem fiscal. O Estado de destino, além de ter que suportar financeiramente o crédito de imposto a que tem direito o comprador em razão da compra advinda de outro Estado (12%), ainda recebe um ICMS⁶¹⁴ a uma taxa menor que a do Estado produtor (diferencial de alíquota com a taxa interestadual geral).

Hipoteticamente, veja-se um segundo exemplo de operação interestadual, sendo, porém, o comprador estabelecido no Estado de Sergipe (SE), um Estado pobre e consumidor. Uma operação com origem em Estado rico e destino a um Estado pobre, deve utilizar a *taxa interestadual especial*, de 7% (uma taxa inferior à do primeiro exemplo).

No exemplo dois, o vendedor fica com débito de ICMS em face ao Rio de Janeiro (RJ) (origem) de 7% do valor da operação (taxa interestadual especial). O

⁶¹¹ LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with..., cit. p. 85-105.

⁶¹² Neste caso, o comprador ainda fica com crédito de ICMS perante São Paulo, de 12% do valor da operação de compra, quando for apurar o valor de imposto a pagar.

⁶¹³ O mesmo vale para operações efetuadas entre dois Estados pobres (consumidores).

⁶¹⁴ Quando da venda da mercadoria.

comprador⁶¹⁵, de sua vez, fica com débito de imposto diante do Estado de Sergipe (SE) (destino) resultante da aplicação do *diferencial de alíquota (ou taxa)*, isto é, da diferença entre a taxa interna de Sergipe (18%) e taxa interestadual aplicável à operação (7%): portanto, 11% do valor da operação.

Conclusão dois: nas operações originadas em um Estado rico e o destinadas a um Estado subdesenvolvido ou pobre, o Estado de origem (rico) tem desvantagem fiscal. O Estado de destino (pobre) suporta financeiramente – a uma taxa menor (7%, ao invés de 12%) – os créditos de imposto a que têm direito o comprador em razão da compra advinda de outro Estado e ainda recebe um imposto a uma taxa maior (diferencial de alíquota com taxa interestadual especial). Essa é *regra dos desiguais* que busca privilegiar fiscalmente o Estado mais pobre quando consome do mais rico.

Fato é que o Brasil tenta – equivocadamente – fazer distributividade financeira com o ICMS, repartindo a receita do imposto entre Estados desenvolvidos e não desenvolvidos, com a finalidade de diminuir as desigualdades regionais e amparar financeiramente estes últimos. Todavia, o IVA não é o tributo adequado às finalidades redistributivas⁶¹⁶.

Não à toa, o atual modelo do ICMS vem sendo duramente criticado por estudiosos e governantes dos Estados mais pobres, no sentido de que – apesar do diferencial de alíquota – o sistema do ICMS reveste-se por intensa concentração na origem⁶¹⁷⁶¹⁸⁶¹⁹⁶²⁰, o que resulta agravamento ainda maior das desigualdades regionais de renda, já acentuadas no Brasil, uma vez que transfere “receita dos Estados basicamente consumidores para os Estados produtores”⁶²¹, ao invés de concentrar as receitas exclusivamente no destino.

E não é só.

O *princípio misto* (ou *híbrido*) no comércio interestadual também dá causa à

⁶¹⁵ O comprador se creditará de 7% perante o Estado de Sergipe (SE), onde é estabelecido.

⁶¹⁶ REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, n.º 10. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getúlio Vargas, 2009. p. 9.

⁶¹⁷ O modelo atual concentra-se, portanto, na produção, onde localizam-se os Estados federados mais ricos e desenvolvidos do país, em detrimento dos Estados mais pobres, predominantemente consumidores das mercadorias produzidas nos primeiros.

⁶¹⁸ LONGO, Carlos Alberto. *Federal problems with...*, cit. p. 85-105.

⁶¹⁹ ARAÚJO, Sónia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁶²⁰ PUROHIT, Mahesh Chandra. *Harmonizing taxation of...*, cit. p. 169-179.

⁶²¹ FONSECA, Ricardo Coelho da. BORGES, Djalma Freire. *Tributação interestadual do...*, cit. p. 18.

guerra fiscal do ICMS⁶²²⁶²³⁶²⁴, um conflito federativo em que Estados executam disputas fiscais entre si⁶²⁵⁶²⁶, através “de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas”⁶²⁷, concedendo isenções e incentivos⁶²⁸ de ICMS – de forma generalizada, inconstitucional⁶²⁹⁶³⁰ e em descumprimento à Lei Complementar n.º 24/1975⁶³¹ – com o fim de atrair empresas para o seu território, de modo que o ente federado que obtém os ganhos⁶³²⁶³³ causa, grande parte das vezes, um prejuízo financeiro a outro(s) Estado(s)⁶³⁴⁶³⁵.

⁶²² VARSANO, Ricardo. *A tributação do...*, cit. p. 38.

⁶²³ REZENDE, Fernando. ICMS: como era..., cit. p. 9.

⁶²⁴ VARSANO, Ricardo. Sub-national taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution. In: S. J. Burki, G. Perry, et al. *Decentralization and accountability of the public sector*. Proceedings of the annual bank conference on development in Latin America and the Caribbean. Washington: The World Bank, 2000. p. 339–355.

⁶²⁵ A ausência do Governo Central para, a nível nacional, promover e ordenar o desenvolvimento igualitário de todas as regiões do país é também o grande causador da generalização da guerra fiscal entre os Estados da federação brasileira (ARRETCHE, Marta. Federação brasileira: crise ou construção. *Revista Teoria e Debate*, v. 12, n.º 41. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 1999. p. 21 a 26).

⁶²⁶ A guerra fiscal surge como a única opção aos Estados subdesenvolvidos para atrair a indústria instalada nos Estados das regiões Sul e Sudeste (mais desenvolvidos economicamente) e fazer – pela sua própria iniciativa, ainda que desordenadamente e em detrimento da arrecadação fiscal de outros Estados, uma redistribuição da renda no país (ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Campinas: UNICAMP, 2001. p. 106).

⁶²⁷ FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, n.º 148. Brasília: Senado Federal, 2000. p. 6.

⁶²⁸ Exemplos de outros benefícios: anistia, remissão, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, guerra dos portos, benefícios financeiros, etc. Sobre o tema: COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

⁶²⁹ Conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal, por violação ao pacto federativo.

⁶³⁰ Muitas ações de inconstitucionalidade sobre a concessão de benefícios fiscais do ICMS em sede de guerra fiscal já foram julgadas procedentes pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Tendo em vista a recorrência dos casos, foi publicada a proposta n. 69 de Súmula Vinculante, que leva a seguinte redação: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”. A proposta obteve aprovação pelo parecer do Procurador Geral da República, mas ainda carece de aprovação do plenário do STF.

⁶³¹ O artigo 1.º da Lei Nacional Complementar n.º 24/75 determina que os benefícios fiscais do ICMS somente sejam concedidos depois de aprovação unânime dos Estados, em convênio celebrado no âmbito de um órgão colegiado representativo desses entes subnacionais, o CONFAZ. Contudo, os benefícios de ICMS em guerra fiscal vem sendo efetuados à revelia da aprovação dos demais Estados federados no Confaz, em frontal violação da lei.

⁶³² A concessão de incentivos fiscais de ICMS, além de atrair a instalação de novas empresas no território do Estado, faz incrementar: (a) os investimentos de expansão das empresas já ali instaladas; (b) o produto interno bruto do Estado; (c) a geração de empregos e da renda da população regional; e, (d) arrecadação de ICMS em razão de investimentos paralelos à atividade principal incentivada (*empresas satélite*) (GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. *A efetividade da reforma tributária no combate à guerra fiscal entre os estados*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2008. p. 15).

⁶³³ A atração de novos empreendimentos é politicamente favorável aos governantes, uma vez que estes dependem do voto direto da população local para se eleger aos cargos públicos (VIOL, Andréa Lemgruber *apud* GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. *A efetividade da...*, cit. p. 15).

⁶³⁴ VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde?* Brasília: IPEA, 1997. p. 18.

⁶³⁵ PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS: evolução recente e guerra fiscal*. Texto para

A guerra fiscal do ICMS gera evasão, elisão, triangulações de empresas para o pagamento de menos impostos e fraudes fiscais (por ex. “passeio da nota fiscal”⁶³⁶). Ainda afeta a neutralidade de imposto, alterando a alocação normal de recursos e a instalação da produção⁶³⁷. Além disso, as características de ilegalidade e inconstitucionalidade da guerra fiscal do ICMS sobrecarregam o Poder Judiciário com demandas e causam grande insegurança jurídica às empresas, diante da possibilidade de invalidação de leis estaduais e da cobrança de impostos dispensados outrora pelos Estados⁶³⁸⁶³⁹.

Além dos problemas acima explanados, outros dois defeitos do ICMS merecem menção.

Um deles é que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, o que se denomina de *cálculo por dentro*.

Assim, por exemplo, o senso comum nos indicaria que uma mercadoria com valor de custo mais lucro de \$1000,00 e a taxa de imposto 18% seria onerada de ICMS pelo valor de \$180,00, correto? Não, para o ICMS, o cálculo é equivocado.

Explica-se. É que o valor de \$1000,00 não corresponde à base de cálculo do imposto, mas sim ao valor da subtração da base de cálculo pelo valor do imposto (i. é: 100% - 18%). Assim os \$1000,00 correspondem apenas a 82% da base de cálculo do ICMS, de modo que o ICMS incidente sobre a operação é de \$219,51 (e não de \$180).

O resultado disso é a falta de transparência ao consumidor, uma vez que a taxa efetiva (real) do imposto é superior à taxa nominal que consta da fatura fiscal. Verifica-se a seguir, as principais taxas reais do ICMS.

discussão n.º 402. Brasília: Instituto de Pesquisas Econômicas e Aplicadas, 1996. p. 22.

⁶³⁶ Que guarda grande semelhança com a “fraude carrossel” do IVA europeu.

⁶³⁷ Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. Regime tributário do..., cit. p. 22.

⁶³⁸ CASTILHO, Fábio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do...*, cit. p. 154.

⁶³⁹ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

Quadro 2.6 – Principais taxas nominais e efetivas do ICMS

Taxas do ICMS	
Nominal	Efetiva
7%	7,527%
12%	13,636%
17%	20,482%
18%	21,951%
25%	33,333%

Outro defeito a ser apontado refere-se ao fato de o ICMS integrar a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Mais uma vez a ocorrência do efeito *tributo sobre tributo*⁶⁴⁰⁶⁴¹⁶⁴² no Brasil, ainda mais a se tratar de três tributos de grande repercussão econômica.

Assim, com tantos defeitos, a doutrina é praticamente unânime em afirmar que o ICMS é, senão o pior, um dos piores IVAs do mundo e um “exemplo do que não deve ser feito em matéria de tributação”⁶⁴³. Nas palavras de Richard Bird, o Brasil tem, com o ICMS, o “pior dos dois mundos”⁶⁴⁴, quando não só tem dificuldades com as transações interestaduais como também tem os problemas de custos excessivos administrativos e de conformidade, de distorção da localização dos empreendimentos e de competição fiscal⁶⁴⁵⁶⁴⁶.

Por isso, urge a reforma do imposto, a fim de atrair mais investimentos e garantir crescimento econômico acelerado, constante e sustentado do país⁶⁴⁷⁶⁴⁸.

⁶⁴⁰ Quando um tributo está incluído dentro da base de cálculo de outro tributo diverso.

⁶⁴¹ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 10.

⁶⁴² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 59.

⁶⁴³ VARSANO, Ricardo. *A tributação do...*, cit. p. 50.

⁶⁴⁴ BIRD, Richard. *Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment*. Working paper of International Monetary Fund. Washington: IMF, 1999. p. 19.

⁶⁴⁵ BIRD, Richard. *Rethinking subnational taxes...*, cit. p. 19.

⁶⁴⁶ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

⁶⁴⁷ VARSANO, Ricardo. *A tributação do...*, cit. p. 50.

⁶⁴⁸ COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do...*, cit. 76 p.

2.6.4 Tributo indireto municipal: ISS

O ISS – *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza* – é da competência tributária dos Municípios (cidades) e do Distrito Federal⁶⁴⁹, tendo sido originariamente instituído pelo artigo 15.º da Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/1965 (à Constituição de 1946) para substituir o antigo IIP (*Imposto sobre Indústrias e Profissões*). Encontra previsão, atualmente, no artigo 156.º, inciso II da atual Constituição de 1988⁶⁵⁰.

Trata-se do oitavo tributo em relevância no Brasil, a corresponder a 3,01% da arrecadação total do país, com um montante arrecadado de R\$ 58.083.520.000,00 (€ 15.643.285.752,76⁶⁵¹) no ano de 2015⁶⁵², equivalente a 0,98% do PIB nacional⁶⁵³.

O ISS é um imposto cujas regras gerais são definidas pelo Governo Central através da Lei Complementar n.º 116/2003. No entanto, cada um dos mais de 5.000 Municípios tem competência para editar normas locais específicas, que cuidam de fixar alíquotas aplicáveis e base de cálculo, isenções, obrigações fiscais acessórias, dentre outros assuntos relacionados ao imposto. Portanto, também no ISS, há proliferação e exagero de medidas normativas e regulatórias.

Trata-se também de tributo cumulativo, a incidir sobre prestações de serviço⁶⁵⁴ ao longo de toda cadeia produtiva, até o consumidor final.

Para haver tributação pelo ISS, contudo, é preciso que os serviços estejam previstos na lista anexa à lei federal que rege o imposto⁶⁵⁵ e fora do âmbito de competência do ICMS (transporte intermunicipal e interestadual e comunicação)⁶⁵⁶.

A referida lista é extensa e sempre atualizada pelo Poder Legislativo, a ponto de tentar abranger a grande generalidade dos serviços da atualidade, como por exemplo os

⁶⁴⁹ WÓJTOWICZ, Katarzyna. Decentralizing value added taxes - appearance or reality? In: *Managing intellectual capital and innovation for sustainable and inclusive society [Elektronski vir]: proceedings of the MakeLearn and TIIM Joint International Conference, 27–29 May 2015, Bari, Italy*. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/scripts/search.pf?ft=WÓJTOWICZ>. [15 mar. 2017]. p. 1291-1302.

⁶⁵⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário...*, cit. p. 298.

⁶⁵¹ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁶⁵² Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁶⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

⁶⁵⁴ O imposto incide inclusive sobre serviços provenientes do exterior do País, contudo não há incidência de ISS sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

⁶⁵⁵ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁵⁶ Art. 156.º, inciso III da Constituição de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. [14 mar. 2017].

serviços de *streaming* (música e vídeo, v.g.: *Spotify* e *Netflix*) e de fornecimento de aplicações (*apps*) para dispositivos telemóveis (v.g. *Android* e *iOS*), de modo que nela se discriminam 40 categorias diferentes de serviços, cada qual dividida em subitens.

Destacam-se, dentre outros, como serviços tributáveis pelo ISS: informáticos, saúde (inclusive animal), estética, atividades físicas, de engenharia, urbanismo e arquitetura, educação (inclusive treinamento), hospedagem (inclusive marítima, *residence-service* e *suite service*), turismo, intermediação, agenciamento, representação, guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância, diversões e lazer, fotografia, cinematografia e reprografia, serviços relativos a bens de terceiros (lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, instalação, manutenção, etc.), bancários e financeiros⁶⁵⁷ (inclusive administração de fundos, consórcio, cartão de crédito ou débito, etc.), transporte municipal, de administração, advocacia, contabilidade (inclusive assessoria e consultoria) e outras atividades intelectuais⁶⁵⁸, propaganda e publicidade, *franchising*, de seguros, inspeção e avaliação de riscos, de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres, portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários, de registros públicos, cartorários e notariais, de exploração de rodovia, serviços funerários, de *mailing* e *courrier*, avaliação de bens e serviços de qualquer natureza, de comissários e despachantes e congêneres, de meteorologia, de artistas, atletas, modelos e manequins, de ourivesaria e lapidação, de obras de arte sob encomenda⁶⁵⁹.

Relevante observar que a lista do ISS, prevista na Lei Complementar n.º 116/2003, é taxativa, de tal sorte que tributáveis serão apenas os serviços nela expressamente mencionados, comportando, entretanto, interpretação ampla e analógica para cada categoria e subitem⁶⁶⁰⁶⁶¹. Assim, é vedado “incluir na lista categoria que nela

⁶⁵⁷ O ISS não incide sobre o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras, conforme artigo 156.º, inciso III da Lei Complementar n.º 116/2003.

⁶⁵⁸ O ISS incide no prestação das atividades de nível intelectual, desde que não exista vínculo por relação de emprego e nem por exercício de gerência, diretoria e composição de conselhos consultivo e fiscal de sociedades e fundações, conforme artigo 156.º, inciso II da Lei Complementar n.º 116/2003.

⁶⁵⁹ Lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁶⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p.172.

⁶⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 390.

inexiste. Mas o que existe nela pode ser interpretado de forma ampla”⁶⁶².

No aspecto pessoal, o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei local, podem atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do imposto, desde que vinculada ao fato gerador⁶⁶³.

No aspecto quantitativo. Tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço⁶⁶⁴. Por sua vez, a taxa do imposto é definida por cada Município, desde que figure entre os limites mínimo e máximo estabelecidos pelo Governo Central, respectivamente, de 2% e 5%⁶⁶⁵⁶⁶⁶. Ainda pode ser criado um adicional de taxa de até 0,5% sobre serviços supérfluos, para o financiamento do Fundo Municipal de Combate à Pobreza⁶⁶⁷.

Cabe uma adenda para mencionar que o valor do ISS integra o conceito de *receita bruta*, de modo que o imposto está incluso na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, fazendo incidir mais uma vez o nocivo efeito *tributo sobre tributo*⁶⁶⁸⁶⁶⁹.

Em tempo.

A sistemática de tributação do ISS se dá, em geral, no local do estabelecimento prestador (e não no local da prestação do serviço), consoante artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03⁶⁷⁰, o que abre a possibilidade para que se criem, em Municípios de menores taxas, estabelecimentos meramente formais e pouco funcionais (chamados “estabelecimentos de papel” ou “caixas postais”) para prestar serviços em cidades com taxas maiores do imposto⁶⁷¹.

⁶⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro...*, cit. p. 391.

⁶⁶³ Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁶⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁶⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁶⁶ DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. *Overview of the...*, cit. 6 p.

⁶⁶⁷ Art. 82º, § 2º da Constituição Federal de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [10 mar. 2017].

⁶⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1330737/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 10/06/2015, *DJe 14/04/2016*.

⁶⁶⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos...*, cit. p. 59.

⁶⁷⁰ A interpretação destes artigos pelo Superior Tribunal de Justiça do Brasil é no sentido de que o ISS é, de regra, devido no local do estabelecimento prestador, sendo que o “simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1060210/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, *DJe 05/03/2013*).

⁶⁷¹ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, n.7, dez.2006. Brasília: ESAF, 2006. p. 5-29.

Tal sistemática em conjunto com a possibilidade de concessão de estabelecimento da taxa no limite inferior de 2% fornecem incentivos à instituição e perpetuação de guerra fiscal entre Municípios para atração de empresas⁶⁷².

Para repelir as práticas de guerra fiscal de algumas cidades, os Municípios prejudicados alteram os próprios critérios de sujeição passiva e continuam a cobrar o ISS. Na prática há exigibilidade dupla do tributo – com imposição fiscal por dois Municípios para um mesmo mesmo serviço prestado (bitributação) – o que gera insegurança jurídica dos contribuintes e incremento de contencioso no âmbito do Poder Judiciário⁶⁷³.

Em dezembro de 2016, com objetivo de reduzir a guerra fiscal do ISS, o Governo Central – que detém poderes para harmonizar o imposto – publicou a Lei Complementar n.º 157/16, vedando a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros que resultem em carga tributária inferior à decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, sob pena de nulidade da lei municipal, de restituição do valor de imposto pago sob a égide da lei nula (quando serviço for prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador) e de responsabilização do gestor (prefeito) por ato de improbidade administrativa⁶⁷⁴, com perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 a 8 anos e pagamento de multa de até três vezes o valor do benefício indevidamente concedido⁶⁷⁵.

Trata-se de um avanço que melhora mas não contorna uma série de outros problemas do ISS.

⁶⁷² CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da..., cit. p. 5-29.

⁶⁷³ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da..., cit. p. 5-29.

⁶⁷⁴ Daniel Correa muito bem explica as sanções da nova lei, de sorte que sua interpretação sobre o tema merece integral reprodução, *litteris*: “Em suma, se o município reduz ilegalmente a alíquota mínima para serviço prestado exclusivamente em seu território — ou seja, causa um prejuízo apenas para si — a sanção ficará circunscrita ao agente público. Se o serviço for prestado a tomador ou intermediário localizado em outro município — ou seja, o prejuízo extrapola os seus limites territoriais para atingir municípios vizinhos — haverá sanção também aos cofres do município incentivador que restituirá integralmente o tributo pago pelo contribuinte, sem prejuízo da aplicação da pena de improbidade ao agente público” (SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas medidas relacionadas à guerra fiscal de ISS. In: *Revista Consultor Jurídico*, 26 jan. 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidas-relacionadas-guerra-fiscal-iss#author>. [14 mar. 2017]).

⁶⁷⁵ BRASIL. *Lei Complementar n.º 157*, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm#art2. [14 abr. 2017].

2.6.5 Simples Nacional

Com previsão na Constituição de 1988 (art. 146.º, inciso III, alínea *d*⁶⁷⁶) e regulamentação na Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006⁶⁷⁷, o Simples Nacional não é um tributo, mas sim um regime compartilhado pelo Governo Central, Estados, DF e Municípios para a arrecadação, cobrança e fiscalização unificada de 8 tributos, a saber: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

É aplicável exclusivamente às *microempresas* e *empresas de pequeno porte*, grande maioria dos estabelecimentos do Brasil, que, para participarem, devem optar pelo regime (é, portanto, facultativo) no início do exercício fiscal ou das atividades, o que se lhes permitirá recolher todos os tributos abrangidos mediante um único documento de arrecadação (DAS) e uma única declaração mensal simplificada de informações socioeconômicas e fiscais.

No aspecto quantitativo, o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das taxas (constantes de tabelas anexas à lei de regência⁶⁷⁸), sobre a base de cálculo, que consiste na receita bruta, considerada como tal, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos⁶⁷⁹.

Muito embora seja um regime cuja sistemática busca simplificar e reduzir obrigações fiscais do contribuinte, o Simples Nacional tem um grande defeito: a cumulatividade dos impostos que abrange.

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional pagam um montante de tributo sobre a venda de bens e prestação de serviços, representados pelo IPI, ICMS, PIS/PASEP e COFINS, mas não podem aproveitar os

⁶⁷⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

⁶⁷⁷ BRASIL. *Lei Complementar n.º 123*, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. [15 mar. 2017].

⁶⁷⁸ As taxas variam de 4% a 22,45% e são determinadas em função da receita bruta.

⁶⁷⁹ Artigo 3.º, § 1.º c/c artigo 18.º da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

créditos desses tributos sobre os *inputs* (compras de insumos), do mesmo modo que seus clientes (compradores) não podem se creditar dos tributos relacionados as importâncias pagas. Nessa hipótese, o IPI, ICMS e PIS/PASEP e COFINS não dedutíveis representam um custo adicional para as empresas, um tanto mais gravoso quanto maior for a cadeia produtiva, o que será naturalmente acrescido ao preço final do produto ou serviço⁶⁸⁰.

2.7 As imperfeições do sistema de tributação indireta do Brasil

2.7.1 Gerais

Em suma, é de se concluir pela grande complexidade da tributação do Brasil, tanto no aspecto histórico quanto atual, na fiscalidade direta e, especialmente, na indireta.

O sistema de tributação indireta caracteriza-se por ser fragmentado (i. é, composto por diversidade de incidências), de viés cumulativo e com incidência do efeito *tributo sobre tributo*. Para mais, tem excessivo número de normas, regimes especiais, taxas e obrigações acessórias, causadores de um alto custo administrativo e de *compliance* e de favorecimento à fraude e evasão.

E as imperfeições gerais e específicas da fiscalidade indireta, abaixo esmiuçadas, são sobretudo, além de um resumo crítico do presente Capítulo II, fundamentos da necessidade premente de implementação de uma ampla reforma do sistema de fiscalidade indireta no Brasil.

2.7.1.1 Fragmentariedade

A fragmentariedade do sistema de fiscalidade indireta brasileiro é representada pela multiplicidade de incidências.

São ao todo 6 tributos indiretos diferentes, abrangendo 2 IVAs (um federal – IPI – e outro estadual – ICMS), 3 tributos cumulativos (dois federais – PIS/PASEP e COFINS⁶⁸¹ – e outro municipal – ISS) e 1 tributo monofásico (CIDE-Combustíveis). Além destes, há regime unificado de arrecadação para micro e pequenas empresas – o Simples

⁶⁸⁰ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 10.

⁶⁸¹ Como visto alhures, PIS/PASEP e COFINS são parcialmente cumulativos.

Nacional – que acaba por trazer cumulatividade a tributos não-cumulativos (PIS/PASEP e COFINS⁶⁸², IPI e ICMS)⁶⁸³.

Não há, portanto, uma base tributável comum⁶⁸⁴.

Muito embora todos os seis tributos incidam sobre consumo, cada qual é quantificado sobre bases de cálculo distintas⁶⁸⁵, o que origina falta de clareza e organização do sistema indireto como um todo. Sobre o tema discorre a Dra. Katarzyna Wójtowicz, *litteris*:

In the case of Brazil, unlike that of many federation, there is no common tax base, because the subjects of taxes assigned to each tiers of government are different (i. e.: industrial product - for IPI, goods and telecommunication and transport services - for ICMS and Services for - the ISS)⁶⁸⁶.

2.7.1.2 Cumulatividade

A cumulatividade – na espécie de multiplicidade de incidências do mesmo tributo ao longo dos sucessivos estádios da cadeia de produção e circulação de bens e serviços – é extremamente danosa, particularmente nos casos do PIS/PASEP, COFINS, ISS e do sistema do Simples Nacional, em razão da importância e volume desses tributos/sistema.

Tributos cumulativos causam redução da eficiência do investimento e da produção e provocam verticalização das empresas, com desestímulo à terceirização e à criação de empresas especializadas na fabricação de insumos e produtos intermediários para a indústria⁶⁸⁷.

A cumulatividade causa também perda de competitividade dos produtos brasileiros tanto na exportação e como no mercado interno (em relação a produtos importados^{688,689}).

⁶⁸² Como visto alhures, PIS/PASEP e COFINS são parcialmente não-cumulativos.

⁶⁸³ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁶⁸⁴ WÓJTOWICZ, Katarzyna. Decentralizing value added..., cit. p. 1291-1302.

⁶⁸⁵ Ainda que o sistema indireto tenha alguns tributos com similaridade de bases de cálculo (a exemplo do PIS/PASEP e COFINS e Simples Nacional), eles diferem entre si quanto a outros elementos do critério quantitativo, como taxas, abatimentos, isenções e uma série de outros fatores que alargam ou restringem a base de cálculo, em completa falta de harmonização.

⁶⁸⁶ WÓJTOWICZ, Katarzyna. Decentralizing value added..., cit. p. 1291-1302.

⁶⁸⁷ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 9 a 11.

⁶⁸⁸ Os produtos importados do exterior já industrializados entram no Brasil onerados apenas uma única vez, enquanto os produtos brasileiros são onerados pelos tributos cumulativos ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.

Ainda não bastasse, o tributo indireto incide sobre outros tributos indiretos (efeito *tributo sobre tributo*). “São incidências tributárias cujos fatos geradores se sobrepõem”⁶⁹⁰, com reflexo na formação dos preços de bens e serviços e na carga tributária total. Trata-se de fenômeno que faz parte do conceito de cumulatividade, que, entretanto, no Brasil, exerce malefícios significantes, diante do incremento do gravame tributário decorrente de tributação de multi-incidência⁶⁹¹.

Não sem motivo que o ex-secretário do Ministério da Fazenda, Bernard Appy, afirma que “o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo”⁶⁹² a induzir “uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade”⁶⁹³.

2.7.1.3 Excesso de normas e obrigações acessórias

A fragmentariedade na tributação indireta brasileira faz surgir um excessivo número de normas⁶⁹⁴, porque cada tributo precisa ser instituído e regulamentado por leis, regulamentos, decretos, portarias, entre tantos outros atos normativos. A situação fica um tanto mais proeminente quanto aos impostos ICMS e ISS, nos quais têm-se, respectivamente, 27 legislações estaduais e 5.570 legislações municipais, todas diferentes, pois para cada nível subnacional autônomo há (no mínimo) um código de imposto, uma base de cálculo e taxas próprios⁶⁹⁵.

Além disso, Governo Central, Estados, DF e Municípios impõem aos contribuintes uma avalanche de obrigações acessórias custosas e complicadas⁶⁹⁶⁶⁹⁷. São inúmeras declarações fiscais a preencher e enviar aos diversos Fiscos, como por exemplo, DCTF⁶⁹⁸, DACON⁶⁹⁹, DIRF⁷⁰⁰, DIMOB⁷⁰¹, DOI⁷⁰², DIMOF⁷⁰³, DCIDE⁷⁰⁴, DECRED⁷⁰⁵,

⁶⁸⁹ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 9 a 11.

⁶⁹⁰ ELONIKE. João Eloi. Transparência tributária a serviço da sociedade. In: *Revista Governança Tributária*. n. 3. Ago/2013. Curitiba: IBPT, 2013. p. 16-20.

⁶⁹¹ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 9 a 11.

⁶⁹² APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: *Revista Interesse Nacional*. Ano 8, n. 31, out.-dez. 2015. São Paulo: AIN, 2015. p. 49-67.

⁶⁹³ APPY, Bernard. Por que o..., cit. p. 49-67.

⁶⁹⁴ ARAÚJO, Sônia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁶⁹⁵ ARAÚJO, Sônia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁶⁹⁶ ARAÚJO, Sônia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁶⁹⁷ ELONIKE. João Eloi. Transparência tributária a..., cit. p. 16-20.

⁶⁹⁸ Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

⁶⁹⁹ Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

⁷⁰⁰ Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte.

ECD⁷⁰⁶, EFD Fiscal⁷⁰⁷, EFD Contribuições⁷⁰⁸, FCONT⁷⁰⁹, Sintegra⁷¹⁰, PGDAS⁷¹¹, DASN-SIMEI⁷¹², GIA-ST⁷¹³, GIVA-ICMS⁷¹⁴, GIM⁷¹⁵, DS-ISS⁷¹⁶, etc.

É preciso ainda emitir notas fiscais-fatura, DANFES⁷¹⁷, cupons fiscais e guias de pagamento de impostos, além de manter disponível aos Fiscos toda a documentação comprobatória das informações prestadas, pelo prazo mínimo de 5 anos, para todos os seis impostos indiretos⁷¹⁸.

Em vista disso, imprescindível simplificar o sistema tributário indireto, extinguindo e harmonizando tributos, o que, conseqüentemente, reduzirá o número de normas e obrigações acessórias.

2.7.1.4 Alto custo administrativo e de conformidade

Inevitavelmente, altos custos administrativos e de *compliance* fiscal⁷¹⁹ advêm pela multiplicidade de incidências, com o excesso normativo e com o amplo espectro obrigacional tributário⁷²⁰.

Das 2.038 horas gastas pelo contribuinte por ano para se conformar às regras tributárias do Brasil, mais da metade são despendidas na apuração e pagamento dos tributos indiretos, o que equivale a 1.189 horas por empresa por ano para se conformar ao

⁷⁰¹ Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias.

⁷⁰² Declaração sobre Operações Imobiliárias.

⁷⁰³ Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira.

⁷⁰⁴ Declaração de Dedução de Parcela da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre a Importação e a Comercialização de Combustíveis das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

⁷⁰⁵ Declaração de Operações com Cartões de Crédito.

⁷⁰⁶ Escrituração Contábil Digital.

⁷⁰⁷ Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI.

⁷⁰⁸ Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita.

⁷⁰⁹ Controle Fiscal Contábil de Transição.

⁷¹⁰ Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – ICMS..

⁷¹¹ Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

⁷¹² Declaração Anual do Simples Nacional - Microempreendedor Individual.

⁷¹³ Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST.

⁷¹⁴ Guia de Informação sobre o Valor Adicionado ICMS.

⁷¹⁵ Guia de Informação Mensal do ICMS.

⁷¹⁶ Declaração de Serviços Prestados e Tomados - ISS.

⁷¹⁷ Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica de ICMS.

⁷¹⁸ ZOCCUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 124.

⁷¹⁹ O custo de conformidade fiscal (*compliance cost*) pode ser entendido como o custo direto incorrido pelas empresas para o cumprimento das obrigações legais e regulamentares impostas pelo sistema tributário, excluindo os custos dos próprios tributos (EVANS, Chris; TRAN-NAM, Binh. *Tax compliance costs in New Zealand: an international comparative evaluation*. Wellington: Victoria University of Wellington, 2014. p. 7).

⁷²⁰ ARAÚJO, Sónia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

sistema fiscal indireto⁷²¹. E essa conta é apenas a relacionada ao custo do trabalho interno (*internal labour costs*)⁷²².

O *compliance* fiscal ainda envolve outros dispêndios, como os custos de trabalho externo (planejamento tributário e outros serviços contratados de terceiros), custos recorrentes (serviços públicos, internet, etc.), de capital (por ex.: computadores usados para cumprir obrigações fiscais em detrimento da atividade principal), custos psicológicos (associados ao estresse e ansiedade vividos pelos empresários e indivíduos ao lidar com impostos e outras regulamentações⁷²³) e custos sociais e econômicos⁷²⁴.

Diante de tantos tributos, regras e obrigações, os Fiscos também se desdobram para auditar as contas dos contribuintes, com mobilização de pessoal qualificado, material e recursos públicos.

Desta sorte, a implementação de uma tributação indireta mais simples resultará ganhos positivos também ao setor público, pela redução dos custos e aumento da eficiência da *máquina administrativa arrecadadora*⁷²⁵.

2.7.1.5 Complexidade, falta de transparência e sonegação fiscal

Um sistema de tributação indireta, com diversidade de tributos e regramentos adiciona complexidade, reduz a transparência e dificulta a gestão fiscal, mas, especialmente, induz à sonegação e evasão.

Um estudo das Nações Unidas chegou à conclusão de que, de modo geral, a evasão fiscal das empresas brasileiras chega a 27,5% do total que elas deveriam pagar em tributos⁷²⁶.

Grosso modo, é afirmar que, não houvesse evasão, ao invés arrecadar em torno R\$ 960.000.000.000,00⁷²⁷28 (€ 260.000.000.000,00⁷²⁹) com tributos indiretos, o Brasil

⁷²¹ WORLD BANK. *Paying taxes 2017...*, cit. 145 p.

⁷²² EVANS, Chris; TRAN-NAM, Binh. *Tax compliance costs...*, cit. p. 6-10.

⁷²³ Esses custos são particularmente sentidos por pequenas empresas e já que estes têm capacidade operacional limitada para cumprir com as obrigações fiscais.

⁷²⁴ EVANS, Chris; TRAN-NAM, Binh. *Tax compliance costs...*, cit. p. 6-10.

⁷²⁵ CLEARY, Duncan; MASTERS, Andrew; LEMGRÜBER, Andrea. *Understanding revenue administration*. An initial data analysis, using the revenue administration fiscal information tool. Washington: International Monetary Fund, 2015. p. 22.

⁷²⁶ SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Tax structure and tax evasion in Latin America*. Santiago: UN/CEPAL, 2012. p. 15.

⁷²⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no...*, cit. 51 p.

deveria arrecadar mais de R\$ 1.300.000.000.000,00 (€ 350.000.000.000,00)! Um diferença considerável, em se tratando de valores absolutos.

Na mesma seara, estudos brasileiros estimam que, em matéria de sonegação, haja perdas em torno de 33,4% para IPI⁷³⁰, de 22,13% para COFINS e PIS/PASEP⁷³¹, de 27,14% para ICMS⁷³² e de 25,02% para ISS⁷³³.

Ainda que haja alguma discrepância entre os estudos⁷³⁴, fato é que a evasão e a sonegação reduzem a disponibilidade dos recursos aos Governos para os fins de estabilização econômica e social, provisão de serviços e infraestrutura públicos e redistribuição de renda⁷³⁵.

Imprescindível, pois – a fim de desestimular a sonegação e evasão – reduzir a complexidade do sistema de tributação, especialmente por três motivos.

Primeiro é que um sistema fiscal simples e menos prolixo favorece o controle do Fisco, tanto na auditoria como no tempo de fiscalização dos contribuintes, permitindo a identificação e repressão mais eficiente dos desvios praticados⁷³⁶⁷³⁷⁷³⁸.

Em segundo. Um sistema fiscal simples favorece a transparência, permitindo à sociedade como um todo o exercício pleno dos direitos de cidadania, quando, na espécie, cada consumidor sabe exatamente quanto está a pagar de tributo nas aquisições de bens e serviços, o que fortalece a cobrança do Estado para fornecer a contrapartida social dos impostos recebidos, sob a forma de serviços públicos e de infra-estrutura⁷³⁹. E ainda, o

⁷²⁸ Os valores de arrecadação referem-se ao exercício fiscal de 2015, atualizados monetariamente para setembro de 2016.

⁷²⁹ Câmbio mediano do mês de setembro de 2016: R\$ 3,7130/€ 1,00 (Fonte: <https://br.investing.com/currencies/eur-brl>).

⁷³⁰ PAES, Nelson Leitão. O hiato tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados. Evidências setoriais. In: *Revista Brasileira de Economia de Empresas*, v. 11. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2011. p. 39-51.

⁷³¹ DO AMARAL, Gilberto Luiz *et al.* *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. Curitiba: IBPT, 2009. p. 5.

⁷³² DO AMARAL, Gilberto Luiz *et al.* *Estudo sobre sonegação...*, cit. p. 5.

⁷³³ DO AMARAL, Gilberto Luiz *et al.* *Estudo sobre sonegação...*, cit. p. 5.

⁷³⁴ Verifica-se alguma discrepância ao se comparar os resultados do estudo da ONU (JIMÉNEZ; SABAINI) e do Brasil (PAES e DO AMARAL). Provavelmente, a diferença reside nas metodologias utilizadas, já que os estudos brasileiros basearam-se apenas em dados oficiais, desconsiderando o mercado informal, enquanto o estudo internacional baseou-se em estimativas macroeconômicas, que capturam o mercado informal.

⁷³⁵ SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Tax structure and...*, cit. p. 31.

⁷³⁶ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 9.

⁷³⁷ KEEN, Michael. *VAT attacks!* Washington: International Monetary Fund, 2007. p. 365-381.

⁷³⁸ SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Tax structure and...*, cit. p. 45.

⁷³⁹ Segundo pesquisa do IBOPE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), 90% da população brasileira deseja saber o quanto paga de impostos, para que possam cobrar dos governos a utilização adequada desses recursos arrecadados em benefícios para a sociedade (ELONIKE. João Eloi. *Transparência tributária a...*, cit. p. 16-20).

consumidor se torna mais consciente na relação com as empresas, exigindo documentos e faturas fiscais, evitando parceria na sonegação⁷⁴⁰⁷⁴¹.

Terceiro motivo. Um sistema mais simples favorece o cumprimento das obrigações fiscais, uma vez que as empresas não precisarão contratar um número exagerado de profissionais especialistas em fiscalidade somente para conseguir calcular quanto devem recolher de impostos. Fato é que muitas empresas acabam entrando no campo da ilegalidade simplesmente por não saber exatamente como funciona o complexo sistema de tributação indireta⁷⁴²⁷⁴³.

2.7.1.6 Falta de cooperação entre os diversos níveis de governo

Com permissivo da Constituição de 1988, o Governo Central passou a criar e a cobrar cada vez mais contribuições sobre o consumo, a fim de evitar partilhar suas receitas com Estados e Municípios (como acontece com os impostos federais, em que essa partilha é obrigatória)⁷⁴⁴. Tais contribuições da União violam o princípio federativo, invadem a competência tributária dos entes subnacionais (pela superposição ao ICMS e ISS), são de viés cumulativo e carecem de transparência à sociedade⁷⁴⁵.

Além disso, a competição fiscal *vertical* entre o Governo Central e os subnacionais, uma vez que disputam uma base tributária similar (consumo), gera externalidade negativa a estes últimos pela redução da carga tributária destes, que reagem com o aumento dos seus tributos.

Também, como visto, os Estados e Municípios travam disputas fiscais (horizontais) em relação, respectivamente, ao ICMS e ao ISS, buscando atrair empresas para seus territórios, em claro prejuízo às finanças públicas dos demais entes federativos e da arrecadação do país como um todo⁷⁴⁶.

Atribuir exclusivamente aos Estados e Municípios a responsabilidade pela guerra fiscal é, contudo, simplificar a análise do problema, que, na essência, é causada pela omissão do Governo Central. Nesse sentido que a reestruturação da sistemática do

⁷⁴⁰ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 9.

⁷⁴¹ ELONIKE, João Eloi. *Transparência tributária a...*, cit. p. 16-20.

⁷⁴² DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 9.

⁷⁴³ ELONIKE, João Eloi. *Transparência tributária a...*, cit. p. 16-20.

⁷⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 413.

⁷⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito...*, cit. p. 413.

⁷⁴⁶ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da...*, cit. p. 5-29.

ICMS e ISS é importante e necessária, mas deve ser acompanhada de medidas outras, nomeadamente à implementação de planos nacionais e regionais de promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país⁷⁴⁷.

2.7.2 Problemas específicos mais relevantes de cada tributo

No Brasil, a tributação dos bens e serviços difere do resto do mundo, uma vez que a tributação indireta é realizada não por um, mas por seis tributos desarmonizados entre si, todos eles sem uma base abrangente.

Cada um dos tributos indiretos se reveste de sérios problemas, cujos principais serão abaixo sucintamente listados, e que, em conjunto, tornam o sistema ineficiente, dispendioso e de complexidade exagerada, o que causa enormes prejuízos à economia do país e dos entes federativos.

Quanto ao IPI, embora não seja um tributo cumulativo, há que se relatar alguns defeitos.

O primeiro deles é a complexidade na determinação de múltiplas taxas aplicáveis⁷⁴⁸, uma vez que estas estão discriminadas em um extensa listagem (TIPI), associadas a uma classificação de produtos, o que dá lugar a problemas de interpretação da norma entre contribuinte e Fisco, aquando da apuração do imposto. Além disso, o IPI onera apenas a fase de industrialização, há uma zona de dúvida acerca da definição jurídica de onde acaba a fase industrial (IPI) e onde se inicia a fase comercial e de distribuição (ICMS). Ambos os defeitos citados geram discussão e contencioso administrativo e judicial, além de insegurança jurídica aos contribuintes⁷⁴⁹.

Outra desvantagem do IPI refere-se à existência de diversos regimes especiais e diferenciados de tributação, que causam ainda mais complexidade ao imposto e lhe retiram neutralidade⁷⁵⁰⁷⁵¹.

No que diz respeito ao ICMS, PIS/PASEP, COFINS e IPI dois problemas são comuns aos quatro tributos.

⁷⁴⁷ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da..., cit. p. 5-29.

⁷⁴⁸ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of ..., cit. p. 169-179.

⁷⁴⁹ LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with..., cit. p. 85-105.

⁷⁵⁰ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁷⁵¹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura...*, cit. p. 32.

Um deles é a não-cumulatividade através da metodologia de *crédito físico*, que somente permite o creditamento do imposto pago na aquisição de *insumos*, i.é, de bens ou serviços destinados à revenda, a se incorporar fisicamente ao produto ou serviço vendido ou a se consumir ou utilizar no processo de produção, fabricação ou comercialização⁷⁵²⁷⁵³. Essa metodologia impede a recuperação (abatimento) de parte do tributo pago ao longo da cadeia de produção e comercialização, o que equivale a uma incidência cumulativa, com todos os seus problemas. Além disso, o *crédito físico* gera contencioso (administrativo e judicial), diante da controvérsia acerca da abrangência do conceito de *insumo* para o motivo de apropriação de crédito de tributo⁷⁵⁴⁷⁵⁵.

O outro problema conjunto do ICMS, PIS/PASEP, COFINS e IPI é a prejudicialidade do fenômeno *tributo sobre tributo*, uma vez que alguns destes tributos estão incluídos na base de cálculo dos outros, o que reduz a transparência do sistema indireto e faz aumentar a carga tributária geral, pois, quando um desses tributos é aumentado, a consequência é o aumento na arrecadação dos demais⁷⁵⁶⁷⁵⁷.

Há também problemas específicos de cada um destes tributos.

No caso do PIS/PASEP e COFINS, o principal problema é a existência de dois regimes de incidência (um não-cumulativo e outro cumulativo). Fato é que a maioria das empresas, especialmente do setor de serviços, está abrangida pelo regime da nociva cumulatividade, uma vez que há inúmeras exceções legais do regime não-cumulativo, a causar verticalização das operações e deformidade do mercado⁷⁵⁸⁷⁵⁹.

No ICMS, o principal problema é o uso do *princípio misto* (ou *híbrido*) no comércio interestadual, uma mistura dos princípios da origem e do destino, que tem forte concentração na origem, ou seja, na produção⁷⁶⁰⁷⁶¹. Esse princípio é gerador da *guerra fiscal de ICMS* entre Estados e DF, porque estimula os Estados ao uso do imposto para atrair empresas ao seu território por meio de desonerações e incentivos fiscais, o que fere frontalmente a Constituição da República de 1988 e a Lei Complementar n.º 24. Muito

⁷⁵² PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁷⁵³ ARAÚJO, Sónia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

⁷⁵⁴ APPY, Bernard. Por que o..., cit. p. 49-67.

⁷⁵⁵ LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with..., cit. p. 85-105.

⁷⁵⁶ APPY, Bernard. Por que o..., cit. p. 49-67.

⁷⁵⁷ MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos...*, cit. p. 10.

⁷⁵⁸ CHAVES, Hélder Silva. Contribuições para o..., cit. p. 35-81.

⁷⁵⁹ DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens...*, cit. p. 22.

⁷⁶⁰ PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of..., cit. p. 169-179.

⁷⁶¹ ARAÚJO, Sónia et al. *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

embora inconstitucional e ilegal, esse procedimento se tornou habitual em muitos Estados do Brasil, especialmente os menos desenvolvidos, causando deformações alocativas e insegurança jurídica tanto aos investidores nacionais como estrangeiros, diante da possibilidade de revisão e anulação pelo Poder Judiciário das benesses fiscais concedidas pelos Estados⁷⁶².

Também no ICMS há uma enorme quantidade de taxas e regimes especiais para setores ou produtos específicos, especialmente em razão da ampla liberdade legislativa aos Estados e DF, o que causa ainda mais complexidade ao sistema, com deterioração da produtividade do país⁷⁶³.

Por fim, quando o assunto é ISS, tem-se um tributo cumulativo⁷⁶⁴, que traz consigo todos os problemas já discorridos sobre a cumulatividade. Além disso, o imposto dá ensejo à *guerra fiscal de ISS* entre Municípios, especialmente causada pelo uso do local do estabelecimento prestador como o local onde, de regra, é devido o imposto e também pela grande amplitude entre as taxas máxima (5%) e mínima (2%)⁷⁶⁵.

2.8 Considerações finais do capítulo

Diante de todo o exposto, não resta sombra de dúvida que a solução para os problemas da tributação indireta no Brasil passa pela simplificação e racionalização do sistema⁷⁶⁶.

E, a melhor forma de fazê-lo é buscar na experiência de outros países e continentes as melhores práticas e modelos para se poder fazer uma reforma tributária abrangente no país, tendo a consciência de que, para tanto, é preciso considerar as peculiaridades do Brasil, evitando fazer mero traslado de sistemas jurídicos estrangeiros, uma vez que o princípio “NOSFA” (*no one size fits all*) nos ensina que

Tax design in particular may be useful when critically evaluating the reception by a country of a statutory solution through implementation of the same or similar legislation which often takes the form of "rough and ready" legislative reforms that adopt the extreme "copy versions" of policy transfer. Finally, tax design would also help to show that any tax transplant may be "hybridised" by

⁷⁶² APPY, Bernard. Por que o..., cit. p. 49-67.

⁷⁶³ APPY, Bernard. Por que o..., cit. p. 49-67.

⁷⁶⁴ LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with ..., cit. p. 85-105.

⁷⁶⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da..., cit. p. 5-29.

⁷⁶⁶ ARAÚJO, Sónia *et al.* *OECD Economic Surveys...*, cit. 52 p.

local processes.⁷⁶⁷

No estudo, os modelos-referência – eleitos como base para a reforma fiscal indireta do Brasil – são os sistemas do IVA Europeu e Canadano, a serem abordados em maior detalhe no Capítulo III.

⁷⁶⁷ GARBARINO, Carlos. Tax transplants and circulation of corporate tax models. In: *British Tax Review*, n. 2/2011. London: Sweet & Maxwell, 2011. p. 186.

3 OS SISTEMAS EUROPEU DO IVA E CANADIANO DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA

3.1 O porquê da escolha dos dois sistemas

Nos dias atuais, a grande maioria dos países utilizam a tributação indireta como importante fonte de receita. Além de outros impostos indiretos, mais de 150 instituíram IVAs ao redor do mundo⁷⁶⁸.

Por isso, a escolha de um, dois ou vários sistemas tributários para basear uma reforma da fiscalidade indireta no Brasil leva em consideração fatores de ordem técnica e acadêmica, portanto, não aleatórios. Daí porque a opção do presente estudo se dar sobre apenas dois sistemas: do IVA europeu e de tributação indireta canadiano.

Selecionar um número maior de *modelos tributários* poderia ampliar demasiado o espectro da pesquisa, irrazoável a um trabalho acadêmico. Ao reverso, restringir a apenas um *modelo*, tornaria a pesquisa carente de elementos necessários a uma conclusão satisfatória.

Quais os motivos para a escolha do sistema europeu do IVA?

A União Europeia, apesar de operar através de um sistema misto de intergovernamentalismo⁷⁶⁹ e supranacionalismo⁷⁷⁰, tem, na essência, as características de um sistema jurídico federal⁷⁷¹, o que revela semelhança com a organização político-administrativa do Brasil.

Dotada de um sistema jurídico-normativo robusto capaz de gerir mais de 500 milhões de cidadãos europeus e 28 Estados-Membros em questões sociais, econômicas, ambientais, políticas, etc., é o Direito Europeu que confere o arcabouço normativo e a segurança jurídica para a implementação, consolidação e aperfeiçoamento do Imposto

⁷⁶⁸ Sobre a expansão do IVA no mundo, vide Capítulo I, subitem “*Imposto plurifásico não-cumulativo (IVA)*”.

⁷⁶⁹ O intergovernamentalismo trata os Estados-Membros como os principais atores do processo integrativo.

⁷⁷⁰ O supranacionalismo consiste numa forma de união política em que os Estados-Membros delegam autoridade a uma entidade institucionalizada. Reveste-se por duas facetas: o supranacionalismo normativo (são as relações de hierarquia entre as políticas e medidas da União e as políticas e medidas dos Estados-Membros, pelo lado da dimensão executiva) e o supranacionalismo decisório (é a dimensão legislativo-judicial, pela qual a tomada de decisão é iniciada, promulgada, debatida e formulada).

⁷⁷¹ KELEMEN, Roger Daniel. Built to last? The durability of EU federalism? In: *Making History: State of the European Union*, v. 8, ed. Sophie Meunier and Kate McNamara. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 51-66.

sobre Valor Adicionado. Esse sistema jurídico da União Europeia deve ser levado em consideração para o tributação no Brasil.

Quando o assunto é fiscalidade, o sistema do IVA europeu é longo. Nele se identifica uma relevante evolução histórica de harmonização e de melhoria técnica do imposto, consequência de intensos estudos, muitos debates, empirismo e negociações políticas.

O IVA europeu também encontrou dificuldades e passou por escolhas que fizeram aflorar as características atuais do imposto, que – analisadas criticamente, especialmente quanto à estrutura de taxas e isenções – oferecem contribuições úteis ao esboço de um modelo de tributação indireta para o Brasil.

E, o por quê da escolha do sistema canadiano de tributação indireta?

O Canadá guarda grande semelhança com o Brasil. É um país federalista, de dimensões continentais, em que entes subnacionais são detentores de autonomia tributária.

Além disso, a experiência canadense é extremamente rica e oferece quatro modelos *sui generis* de tributação indireta, muito diversos entre si, fundados no princípio de destino e estruturados em paralelo a um IVA federal de boa qualidade.

No Canadá, o *dual VAT*, é um modelo de tributação em que a base do IVA subnacional é substancialmente harmonizada com a do IVA federal, o que mais se aproxima a um imposto nacional integrado sobre vendas, concluindo que a coexistência de um IVA nacional e de IVA um regional é tecnicamente possível e politicamente aceitável, além de gerar boa receita para governos Federal e Provincial⁷⁷².

Além do *dual VAT*, há outras três formas de tributação que podem servir ao estudo, total ou parcialmente.

Enfim, a partir da análise dos dois sistemas de eleição – feita no presente Capítulo 3 – se buscará uma solução para a implementação de um sistema tributário menos complexo e mais racional, justo e isonômico para o Brasil.

⁷⁷² BIRD, Richard. Decentralizing value added taxes in federations and common markets. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, nov. 2013. Amsterdam: IBFD, 2013. p. 655-672.

3.2 Sistema europeu do IVA

3.2.1 Estrutura normativa e proteção jurídica como elementos facilitadores da manutenção do sistema do IVA europeu

3.2.1.1 Considerações iniciais

Preliminarmente importa esclarecer que cumpre aos governos nacionais dos Estados-Membros – e não à UE – determinar as taxas e efetuar a cobrança dos tributos, uma vez que aqueles detêm soberania para planejar e implementar seus sistemas tributários de acordo com as suas respectivas prioridades. Nesse contexto, cabe à União Europeia a missão de supervisionar as regras nacionais em matéria fiscal, para assegurar à UE o crescimento econômico, o emprego, a não discriminação e a livre circulação de bens, serviços e capitais no mercado único⁷⁷³.

Para tanto, os EMs acordaram em realizar um alinhamento geral das regras aplicáveis à fiscalidade indireta (IVA e impostos especiais de consumo), o que é feito através da unanimidade dos vinte e oito Estados-Membros, levando em consideração os interesses de cada país e a partir de uma estrutura que compõe a ordem jurídica do Direito da União Europeia⁷⁷⁴.

É sobre essa estrutura que se assenta o sistema do IVA europeu, um contexto jurídico de princípios, normas, órgãos e entidades, todos essenciais à manutenção e aperfeiçoamento deste imposto.

3.2.1.2 As fontes do Direito da União Europeia

As fontes do direito da UE podem ser divididas em duas principais: *direito primário* e *direito derivado*⁷⁷⁵.

⁷⁷³ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation*. Promoting the internal Market and economic growth. 12 p. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_internal_market_en.pdf. [10 ago. 2016].

⁷⁷⁴ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation*. Promoting the..., cit. 12 p.

⁷⁷⁵ Para além dos direitos *primário* e *derivado*, a doutrina enumera outras fontes do Direito da UE, v.g.: (a) acordos internacionais da UE; (b) princípios gerais de Direito; (c) acordo entre os Estados-Membros; (d) direito consuetudinário. Sobre o tema, vide: BORCHARDT, Klaus-Dieter. *The ABC of European Union law*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010.

As fontes de direito primário são os tratados que criaram a União Europeia, nomeadamente os tratados de Maastricht (1993), Amsterdam (1999), Nice (2001) e Lisboa (2009), bem ainda seus aditivos, protocolos, anexos e alterações. Podem ser denominados de *carta constitucional de base* da UE⁷⁷⁶, uma vez que estabelecem as regras jurídicas fundamentais relacionadas aos objetivos, à organização e ao funcionamento da UE e têm supremacia sobre toda e qualquer outra norma europeia. Tais fontes ainda prestam-se a oferecer às instituições comunitárias um arcabouço jurídico para o exercício de suas competências⁷⁷⁷⁷⁸.

De outro lado, usualmente denominados por fontes de direito *derivadas* ou *secundárias* da UE, os *regulamentos*, *diretivas* e *decisões* são o Direito produzido pelas instituições comunitárias a partir do exercício das competências atribuídas pelos tratados⁷⁷⁹.

O regulamento, de caráter geral, é obrigatório em todos os seus elementos e tem aplicabilidade direta e imediata a todos os Estados-Membros, pessoas singulares e coletivas⁷⁸⁰. Trata-se de ato jurídico que permite às instituições da UE intervir com mais intensidade nos ordenamentos jurídicos nacionais, uma vez que seu caráter comunitário faz a norma ter vigência e aplicabilidade uniforme e integral em todos os Estados-Membros da UE, que a ela ficam obrigados, significando dizer que o regulamento, desde sua aplicabilidade⁷⁸¹, faz parte dos sistemas legais nacionais sem a necessidade de nenhuma medida administrativa ou legislativa dos países comunitários para isso⁷⁸². Portanto, o regulamento “é diretamente aplicável na ordem jurídica dos Estados-Membros e confere aos particulares direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais devem salvaguardar”⁷⁸³.

A diretiva, por seu turno, obriga o Estado-Membro relativamente ao resultado a ser alcançado, dando certo grau de discricionariedade às instâncias nacionais para definir a forma e os meios a serem utilizados⁷⁸⁴. Diferentemente do regulamento, a diretiva não

⁷⁷⁶ TJUE. *Acórdão 'Les Verts'*, de 23 abr. 1986, C 294/83, EU:C:1986:166.

⁷⁷⁷ SCHERMERS, Henry; WAELBROECK, Denis. *Judicial protection in the European Union*. 6. ed. Haia: Kluwer Law International, 2001. p. 7.

⁷⁷⁸ Sobre fontes primárias do Direito da União Europeia, vide: CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text, cases and materials*. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 1-36.

⁷⁷⁹ SCHERMERS, Henry; WAELBROECK, Denis. *Judicial protection in...*, cit. p. 8.

⁷⁸⁰ Artigo 288.º TFUE.

⁷⁸¹ O regulamento, assim como a diretiva, têm força cogente a partir da data nelas especificada ou, em caso de inexistência de data, no vigésimo dia da publicação (artigo 297.º, números 1 e 2 do TFUE).

⁷⁸² CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 83-84.

⁷⁸³ TJUE. *Acórdão Variola SpA*, de 10 out. 1973, C 34-73, EU:C:1973:101.

⁷⁸⁴ Artigo 288.º TFUE.

precisa ser endereçada a todos os países da UE, podendo sê-lo apenas a um ou alguns deles. O instrumento legislativo busca convergir o objetivo de harmonização do Direito da União Europeia com as diversas especificidades nacionais dos Estados-Membros. Assim, a diretiva não tem escopo, como o regulamento, na unificação do direito e sim numa aproximação das legislações dos Estados-Membros, com a finalidade de eliminar as incoerências e as diferenças, legais ou administrativas, de modo a que sejam criadas nos diversos Estados-Membros, o quanto possível, condições homogêneas. Portanto, a diretiva é particularmente útil quando o objetivo é harmonizar as leis em uma determinada matéria ou introduzir mudanças legislativas complexas. Essencial portanto à consecução do mercado interno⁷⁸⁵.

Por fim, a decisão tem três características essenciais. Primeira: é vinculativa em todos os seus elementos, quanto ao resultado, aos meios e à forma, diferentemente da diretiva, que vincula o Estado-Membro destinatário somente quanto ao resultado a alcançar. Segunda: tem aplicabilidade individual aos destinatários, desde que sejam claramente identificados, sendo obrigatória tão somente para estes, que podem ser Estados-Membros ou outras pessoas da ordem jurídica interna destes. A última característica: tem aplicabilidade direta aos destinatários⁷⁸⁶⁷⁸⁷⁷⁸⁸.

Tanto o regulamento, como a diretiva e a decisão têm caráter vinculativo e devem ser fundamentados⁷⁸⁹.

3.2.1.3 A proteção da ordem jurídica do Direito da União Europeia

Os instrumentos legislativos acima referidos não são capazes de, isoladamente, assegurar a implementação e a manutenção do sistema do IVA.

Carece de realizar o direito da UE dentro do âmbito das ordens jurídicas nacionais de forma cooperativa⁷⁹⁰, o que deve ser assegurado pelos sistemas nacionais (órgãos estatais legislativos, executivos e judiciários dos EMs) e pelas instituições europeias, a partir da aplicação de mecanismos de proteção jurídica, garantes do princípio

⁷⁸⁵ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law*. Text..., cit. p. 85.

⁷⁸⁶ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law*. Text..., cit. p. 86.

⁷⁸⁷ Artigo 288.º TFUE.

⁷⁸⁸ DE QUADROS, Fausto. *Direito da União Europeia*. Direito constitucional e administrativo da União Europeia. Coimbra: Almedina, 2004. p. 365-366.

⁷⁸⁹ Artigo 296.º TFUE.

⁷⁹⁰ Princípio da cooperação leal, previsto no artigo 4.º, n. 3 do TFUE.

da eficácia do direito da UE no sentido amplo (doutrina do *effet utile*), segundo o qual a legislação da UE, se judicialmente aplicável, coloca de lado quaisquer disposições de direito nacional e de tratados entre EMs (e entre estes e países terceiros) que, de alguma forma, venham a contrariar a completude de efeito da norma comunitária⁷⁹¹.

Nem poderia ser diferente. A autonomia da ordem jurídica europeia significa essencialmente que os direitos nacionais não podem desconsiderar o direito da UE e devem ser aplicados de maneira uniforme em todos os EMs. Nesse sentido, existe um viés de *federalismo* jurídico comunitário, a exigir primazia, aplicação direta e interpretação e apreciação de validade uniformes das normas comunitárias.

3.2.1.3.1 A primazia do Direito Europeu sobre as leis nacionais (de qualquer nível) e sobre os tratados entre EMs e entre estes e países, ou o Princípio do Primado

A doutrina da primazia do Direito Europeu não encontra previsão expressa nos tratados, tendo sido desenvolvida a partir de uma interpretação teleológica⁷⁹² do Tratado pelo TJUE, que ponderou sobre a importância de uma *nova ordem jurídica* para a edificação de uma Europa unida e repleta de grandes esperanças e objetivos, dentre eles o de estabelecer um mercado comum uniforme entre diferentes EMs⁷⁹³.

Negar a primazia e superioridade do Direito da UE frente aos direitos nacionais seria equivalente a negar própria existência⁷⁹⁴ e comprometer o futuro da comunidade criada pelos Tratados de Roma e de Paris. Nesse sentido é que, em um primeiro acórdão sobre o tema, o TJUE definiu que a resolução de um conflito entre a legislação da UE e a legislação nacional de um EM deve feita com base na ordem jurídica da primeira, constituindo o princípio do primado do direito da União sobre o direito nacional dos EMs. Para o Tribunal de Bruxelas, o tratado de constituição da CE inaugurou uma nova ordem legal, de natureza específica, que faz parte (e se integra) automaticamente aos sistemas legais nacionais e foi criada pelos próprios EMs, que transferiram reais poderes de

⁷⁹¹ TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *European tax law*. 4. ed. The Hague: Kluwer Law International, 2005. p. 79.

⁷⁹² FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and material on European Union law*. 4. ed. London: Cavendish Publishing Limited, 2003. p. 80.

⁷⁹³ TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *European tax law...*, cit. p. 80.

⁷⁹⁴ Michel Virally apud CRUZ, Julio Baquero; MONTERO, Carlos Closa. *European integration from Rome to Berlin: 1957-2007*. History, law and politics. Brussels: P.I.E. Peter Lang, 2009. p. 87.

limitação de suas soberanas às instituições comunitárias⁷⁹⁵⁷⁹⁶.

O TJUE veio esclarecer que a primazia do Direito da UE independe do *status* ou do nível da norma nacional, de tal sorte que nem os direitos fundamentais das normas constitucionais dos EM⁷⁹⁷ e nem o menor ato administrativo específico e individual⁷⁹⁸ poderiam ser invocados para desafiar a supremacia da lei comunitária. No mesmo sentido, a prevalência se dá seja a norma nacional posterior ou anterior à comunitária⁷⁹⁹⁸⁰⁰ e pode ser declarada por qualquer juiz⁸⁰¹.

As jurisdições nacionais acabaram aceitando o princípio da primazia do Direito da UE, verificadas reservas por parte de alguns países, a exemplo de França, Alemanha, Reino Unido e Polónia, no que toca às normas de nível constitucional, especialmente as que tratam de direitos fundamentais⁸⁰²⁸⁰³⁸⁰⁴.

Assim, a aplicação do princípio do primado traz duas consequências, a saber: (a) o preceito nacional incompatível com disposição da União Europeia deixa de ser aplicável; e, (b) não devem ser criadas novas disposições nacionais contrárias à legislação da UE⁸⁰⁵⁸⁰⁶.

Muito embora não constitua uma federação e não haja um regra explícita para solução de conflitos normativos, a União Europeia guarda algo assemelhado a um *federalismo jurídico* em que os particulares, juízes e órgãos e entidades públicos dos Estados-Membros estão submetidos, em simultâneo, a duas ordens jurídicas distintas – à ordem jurídica interna ou nacional do próprio EM⁸⁰⁷ e à ordem jurídica comunitária⁸⁰⁸ – de modo a não restar dúvida quanto à aplicação do princípio do primado na hipótese de

⁷⁹⁵ Vide: TJUE. *Acórdão Flamingo Costa/Enel*, de 15 jul. 1964, C-6/64, EU:C:1964:66; e, *Acórdão van Gend en Loos*, de 5 fev. 1963, C-26/62, EU:C:1963:1

⁷⁹⁶ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 344-378.

⁷⁹⁷ TJUE. *Acórdão Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle*, de 17 dez. 1970, C-11/70, EU:C:1970:114.

⁷⁹⁸ TJUE. *Acórdão Ciola*, de 29 abr. 1999, C-224/97, EU:C:1999:212.

⁷⁹⁹ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 347.

⁸⁰⁰ TJUE. *Acórdão Simmenthal*, de 9 mar. 1978, C-106/77, EU:C:1978:49.

⁸⁰¹ *Ibid.*

⁸⁰² FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and...*, cit. p. 87-90.

⁸⁰³ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 353-377.

⁸⁰⁴ CAMPOS, João Mota de. *Manual de direito comunitário*. Lisboa: Fundacao Calouste Gulbekian, 2000. p. 377.

⁸⁰⁵ FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and...*, cit. p. 87-90.

⁸⁰⁶ BORCHARDT, Klaus-Dieter. *The ABC of European Union law*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010. p. 134.

⁸⁰⁷ Equivalente às leis dos entes subnacionais em uma federação.

⁸⁰⁸ Equivalente às leis federais (ou nacionais ou do Governo Central) em uma federação.

conflito entre elas⁸⁰⁹⁸¹⁰.

3.2.1.3.2 Aplicabilidade direta, auto-execução ou princípio do efeito direto

A auto-execução permite aos particulares invocar diretamente, perante os tribunais ou autoridades públicas, as disposições dos Tratados e dos atos normativos europeus para a resolução de seus casos individuais, desde que preenchidas determinadas condições⁸¹¹.

Na busca pela garantia de aplicabilidade e eficácia do Direito da UE nos Estados-Membros, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) implementou o princípio por intermédio de interpretação judicial. A jurisprudência foi inaugurada em 1963, no *acórdão Van Gend en Loos*.

No *decisum* o Tribunal afirmou que a nova ordem jurídica comunitária impõe obrigações e atribui direitos não somente aos Estados-Membros, mas também aos particulares em geral, de sorte que esses últimos podem invocá-los perante qualquer tribunal ou autoridade pública nacional, sempre que assim entenderem⁸¹². E estabeleceu as condições iniciais a serem cumpridas antes de um artigo do Tratado⁸¹³ ser considerado como tendo efeito direto⁸¹⁴.

No *acórdão Marshall*⁸¹⁵, o TJUE densificou o âmbito de aplicação do efeito direto, distinguindo-o quanto a dois aspectos: horizontal e vertical. O *efeito direto vertical* é exercido na relação em que o particular invoca norma europeia em relação a Estado-Membro. Já no *efeito direto horizontal* a norma europeia é invocada na relação entre particulares. Assim, uma norma europeia pode ter efeito direto *completo* – i. é, possuir, cumulativamente, o efeito direto horizontal e vertical – ou pode ter efeito direto *parcial*, quando detém apenas efeito direto vertical⁸¹⁶.

Sem embargo, o efeito direto também pode variar consoante a espécie de ato

⁸⁰⁹ O princípio do primado equivale ao brocardo “o direito federal prevalece sobre o direito dos estados-federados” ou “droit fédéral passe droit du pays” em uma federação.

⁸¹⁰ CAMPOS, João Mota de. *Manual de direito...*, cit. p. 375-376.

⁸¹¹ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 268.

⁸¹² TJUE. *Acórdão van Gend en Loos*, de 5 fev. 1963, C-26/62, EU:C:1963:1.

⁸¹³ O acórdão referido tratou apenas de efeito direto vertical de norma comunitária primária, especialmente do artigo 12.º do Tratado CEE.

⁸¹⁴ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 275.

⁸¹⁵ TJUE. *Acórdão Marshall*, de 26 fev. 1986, C-152/84, EU:C:1986:84.

⁸¹⁶ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 284-287.

européu que está em evidência⁸¹⁷.

Em se tratando de direito primário europeu, o princípio do efeito direto é aplicável desde que a obrigação seja precisa, clara, incondicional e sem necessidade de medidas complementares⁸¹⁸⁸¹⁹.

Se os atos são de direito derivado, o efeito direto depende do tipo de ato. Os regulamentos detêm efeito direto completo⁸²⁰⁸²¹⁸²². As diretivas, por sua vez, têm efeito direto vertical para resguardar os direitos dos particulares⁸²³, desde que suas disposições sejam incondicionais e suficientemente claras e precisas⁸²⁴, e quando o Estado-Membro da UE não tenha efetuado a transposição da diretiva no prazo previsto⁸²⁵⁸²⁶, ou, mesmo que a tenha feito no prazo, não a tenha aplicado na prática⁸²⁷. Demais ainda, as decisões que têm Estado(s)-Membro(s) por destinatário(s) possuem efeito direto vertical⁸²⁸. Por fim, os pareceres e recomendações, por não serem vinculativos, não têm efeito direto⁸²⁹.

3.2.1.3.3 Interpretação da lei nacional conforme o Direito Europeu (interpretação consistente)

A fim de obstar um conflito de normas nacionais e comunitárias, consoante a regra da primazia, as autoridades administrativas e judiciais nacionais dos EMs devem se utilizar da interpretação consistente⁸³⁰.

Pelo referido princípio, o intérprete do Direito deve conferir à lei nacional o sentido, a abrangência e os termos constantes da norma comunitária, utilizando-se, dentre os vários métodos de hermenêutica disponíveis para o sistema jurídico do EM, aquele que

⁸¹⁷ Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and material on European Union law*. 4. ed. London: Cavendish Publishing Limited, 2003. p. 173.

⁸¹⁸ FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and...*, cit. p. 173.

⁸¹⁹ TJUE. *Acórdão van Gend en Loos*, de 5 fev. 1963, C-26/62, EU:C:1963:1.

⁸²⁰ Vide artigo 288.º do TFUE.

⁸²¹ FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and...*, cit. p. 173.

⁸²² Vide: TJUE. *Acórdão Politi s.a.s.*, de 14 dez. 1971, C-43/71, EU:C:1971:122; e, TJUE. *Acórdão Muñoz and Superior Fruiticola SA*, de 17 set. 2002, C-253/00, EU:C:2002:497.

⁸²³ Portanto, as diretivas têm apenas efeito direto vertical.

⁸²⁴ TRIDIMAS, Takis. *The general principles of EC law*. Oxford: Oxford University Press, 2000. p. 166.

⁸²⁵ Nesse caso, depois de expirado o tempo limite sem transposição da diretiva pelo EM, segundo o TJUE, o ato produz efeitos similares aos regulamentos.

⁸²⁶ TJUE. *Acórdão Van Duyn*, de 4 dez. 1974, C-41/74, EU:C:1974:133.

⁸²⁷ TJUE. *Acórdão Marks & Spencer*, de 11 jul. 2002, C-62/00, EU:C:2002:435.

⁸²⁸ TJUE. *Acórdão Grad*, de 6 out. 1970, C-9/70, EU:C:1970:78.

⁸²⁹ Artigo 288.º do TFUE.

⁸³⁰ BETLEM, Gerrit. The doctrine of consistent interpretation - Managing legal uncertainty. In: *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 22, Issue 3, 1 September 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/ojls/22.3.397>. [2 fev. 2018]. p. 397-418.

conceda maior compatibilidade com o teor do texto e a finalidade da norma da UE⁸³¹.

O TJUE, pela primeira vez no acórdão *Mazzalai*, assentou entendimento ainda incipiente de que o princípio da interpretação consistente visa a “garantir que a lei adotada para a aplicação da referida diretiva [...] deve ser aplicada de forma conforme com os requisitos e exigências do direito comunitário”⁸³².

Depois, em 1984, no âmbito do processo *Von Colson e Kamann*⁸³³, o TJUE sedimentou o entendimento, decidindo que compete às cortes nacionais interpretar uniformemente a legislação nacional à luz da letra e do propósito de uma Diretiva, a fim de concretizar seus resultados desejados.

O processo em tela relacionava-se à determinação do valor de indenização a ser paga por causa de dano decorrente de discriminação de duas mulheres no recrutamento para o trabalho social, que foram preteridas em relação a candidatos homens, mesmo estando nos primeiros lugares da lista classificatória.

Enquanto a norma germânica previa apenas uma mera compensação de reembolso das despesas incorridas pelas candidatas em razão da quebra de confiança, a Diretiva 76/207/CEE exigia efetiva sanção⁸³⁴ pela prática de discriminação de gênero no acesso ao labor.

No caso analisado, portanto, a norma nacional não concretizou a Diretiva. O TJUE – ao invés de decretar a ilegalidade da legislação alemã em face da norma da UE, revogando a norma nacional e, conseqüentemente, eventual fundamento da Corte Nacional para a definição do caso – decidiu que a norma nacional continuava vigente, mas devia ser interpretada no sentido de garantir uma efetiva sanção da discriminação pelo gênero.

Para o TJUE, a interpretação consistente fundamenta-se no princípio da cooperação leal, previsto no artigo 4º, número 3 do TUE, segundo o qual a UE e os EMs devem respeitar-se e assistir-se de forma mútua a fim de cumprir as missões e obrigações decorrentes dos Tratados, de modo que os EMs devem facilitar o cumprimento da missão da UE evitando tomar medida que possa eventualmente colocar em risco a realização dos

⁸³¹ BETLEM, Gerrit. *The doctrine of...*, cit. p. 397–418.

⁸³² TJUE. *Acórdão Mazzalai*, de 20 mai. 1976, C-111/753, EU:C:1976:68.

⁸³³ TJUE. *Acórdão von Colson & Kamann*, de 11 abr. 1984, C-14/83, EU:C:1984:153.

⁸³⁴ Nesse caso, os Estados-Membros eram livres para escolher entre as diferentes soluções que penalizassem a violação da regra contra a discriminação de gênero para o acesso ao trabalho. Estes, contudo, não poderiam escolher qualquer solução, mas aquela mais adequada, com o fim de realizar o objetivo proposto pela norma comunitária (Diretiva).

objetivos da União⁸³⁵.

Contudo, o Tribunal de Justiça reconhece que a interpretação consistente não pode questionar a legitimidade da legislação nacional e nem tampouco permitir incorporação forçada das normas comunitárias nos ordenamentos jurídicos dos EMs, porque

encontra os seus limites quando tal interpretação leva a impor a um particular uma obrigação numa diretiva não transposta ou, por maioria de razão quando leve a determinar ou a agravar, com base na diretiva e na falta de uma lei adotada para sua aplicação, a responsabilidade penal daqueles que atuem em violação das disposições⁸³⁶.

3.2.1.3.4 O sistema de proteção jurídica da UE e a responsabilização dos Estado-Membro por violações do Direito da UE

Como acima visto, a criação da União Europeia resultou também na instituição de uma nova ordem jurídica comunitária, autônoma em relação às ordens jurídicas dos Estados-Membros.

A autonomia da ordem jurídico-legal europeia acaba por limitar e vincular os EMs e seus nacionais, sendo necessária à própria manutenção da UE, uma vez que é ela que assegura que o Direito Europeu será aplicado uniformemente em todos os EMs e não deturpado pela influência da aplicação dos direitos nacionais⁸³⁷.

Exatamente por conta da autonomia do Direito da UE que a determinação dos conceitos jurídicos é realizada em última análise pelo Tribunal de Justiça Europeu, sempre de acordo com o Direito e os objetivos comunitários, a evitar que cada EM possa dar um interpretação própria e não uniforme sobre um mesmo tema⁸³⁸.

Em que pese tal autonomia, contudo, os ordenamentos jurídicos nacionais e da UE se intercomunicam, são interdependentes e cooperativos entre si, formando um todo indissolúvel dedicado ao cumprimento de propósitos comuns⁸³⁹.

Demais disso, o sistema jurídico da UE, apesar de autônomo, necessita recorrer aos sistemas nacionais para se efetivar e completar. São os EMs que devem ter em consideração os Tratados e demais normas da UE e aplicá-las uniformemente conforme o

⁸³⁵ UNIÃO EUROPEIA. *Tratado da União Europeia* (versão consolidada). Disponível em: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF. [2 fev. 2018].

⁸³⁶ TJUE. *Acórdão* Kolpinghuis Nijmegen, de 8 out. 1987, C-80/86, EU:C:1987:431.

⁸³⁷ HANLON, James. *European community law*. London: Sweet & Maxwell, 1998. p. 41 et seq.

⁸³⁸ HANLON, James. *European community law...*, cit. p. 41 et seq.

⁸³⁹ HANLON, James. *European community law...*, cit. p. 41 et seq.

direito nacional dentro de seus territórios⁸⁴⁰.

Para que esse mister seja concretizado é que existe todo um sistema de proteção jurídica do Direito da UE, que prevê, inclusive, responsabilização dos Estados-Membros pela sua violação.

Essa proteção é garantida pela jurisdição da União Europeia, especialmente pelo Tribunal de Justiça da UE (TJUE) e é desempenhada através de uma variedade de expedientes, dentre eles, a ação por incumprimento dos tratados, a proteção jurídica provisória e o pedido de decisão prejudicial⁸⁴¹.

a) Ação por incumprimento dos tratados

A *ação por incumprimento dos tratados* é cabível quando um Estado-Membro, por qualquer dos seus órgãos ou agentes, descumpra as obrigações advindas por imposição do Direito da UE⁸⁴².

Em razão da seriedade da denúncia, cumpre-se um procedimento preliminar, em que se possibilita ao EM a oportunidade para retificação do comportamento irregular bem como para oferecer suas considerações sobre a acusação. Não havendo resolução do conflito nesta fase pré-contenciosa, a Comissão ou outro EM tomam a iniciativa para recorrer ao TJUE, órgão ao qual caberá a instrução e o julgamento do processo⁸⁴³.

Se o acórdão do TJUE for pela existência de incumprimento, o EM será notificado para adotar as providências indispensáveis à rápida conformação do país ao Direito da UE⁸⁴⁴.

Caso a Comissão considere que o EM não adotou as medidas para adequar-se ao acórdão do Tribunal, poderá imputá-lo consequências financeiras, indicando montante de quantia fixa ou de sanção pecuniária compulsória a ser paga pelo descumpridor⁸⁴⁵.

⁸⁴⁰ HANLON, James. *European community law...*, cit. p. 41 et seq.

⁸⁴¹ BEBR, Gerhard. *Development of judicial control of the European Communities*. London: Martinus Nijhoff and Kluwer, 1981. p. 19 et seq.

⁸⁴² BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 278-340.

⁸⁴³ BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 278-340.

⁸⁴⁴ BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 278-340.

⁸⁴⁵ Artigo 260º do TFUE.

b) Proteção jurídica provisória

As ações intentadas e os recursos interpostos para o TJUE não têm efeito suspensivo. Contudo, em casos específicos, o Tribunal pode ordenar as providências temporárias e a suspensão provisória da execução de um ato impugnado.

A finalidade da proteção jurídica provisória é de assegurar a inteira eficácia da decisão final futura, impedindo que ocorra uma interrupção da proteção jurídica garantida pelo Direito da UE⁸⁴⁶.

Para que tais medidas provisórias sejam adotadas é necessária a concorrência de três requisitos: 1) *fumus boni juris*; 2) urgência, e; 3) ponderação dos interesses. Nesse sentido a jurisprudência do Tribunal:

Assim, a suspensão da execução e as medidas provisórias podem ser concedidas [...] se se demonstrar que, a primeira vista, a sua concessão é justificada de facto e de direito (*fumus boni juris*) e que as mesmas são urgentes no sentido de que é necessário, para evitar um prejuízo grave e irreparável dos interesses do requerente, que sejam decretadas e produzam os seus efeitos antes da decisão do processo principal.⁸⁴⁷

O *fumus boni juris* consiste na avaliação, *prima facie*, à primeira vista, da seriedade e da consistência dos fundamentos do requerente, de tal sorte que o juízo se convença da probabilidade e da verossimilhança de existência do direito alegado e da grande possibilidade de que venha a ser deferido no processo principal⁸⁴⁸.

A urgência, por sua vez, busca aferir a necessidade da medida judicial para que se evite um prejuízo resultante de dano grave e irreparável à parte que solicita a medida provisória⁸⁴⁹.

Já a ponderação dos interesses consiste em equilibrar as inconveniências da adoção ou não da medida provisória em relação aos interesses do recorrente, da União

⁸⁴⁶ TJUE. *Ordem do Presidente do TJUE de 3 de mar. 1996. Alemanha contra Comissão Europeia*, C-399/95, ECLI:EU:C:1996:193.

⁸⁴⁷ TJUE. *Acórdão República Francesa contra Comissão Europeia*, de 9 set. 2011, T-257/07, ECLI:EU:T:2011:444.

⁸⁴⁸ TJUE. *Ordem do Presidente de 3 de mar. 1996. Alemanha contra Comissão Europeia*, C-399/95, ECLI:EU:C:1996:193.

⁸⁴⁹ TJUE. *Acórdão Mareile Tziovas e Gabriella Schettini contra Parlamento Europeu*, de 14 jul. 1988, C-23/87, ECLI:EU:C:1988:406.

⁸⁵⁰ TJUE. *Acórdão Pfizer Animal Health contra Conselho*, de 18 nov. 1999, C-329/99 P(R), ECLI:EU:C:1999:572.

Europeia e de terceiros⁸⁵¹.

c) Reenvio prejudicial

Previsto no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o *reenvio prejudicial* ou *pedido de decisão prejudicial (preliminary ruling)* é um processo que se desenvolve perante o Tribunal de Justiça da União Europeia, mas, diferentemente dos demais, não é litigioso ou contencioso, uma vez que não tem a finalidade de impugnar um ato europeu ou nacional.

Serve-se para solucionar uma dúvida de uma jurisdição nacional de um Estado-Membro quanto à aplicação do Direito Europeu a um caso concreto nacional, de modo a permitir uma união ativa de esforços entre as jurisdições dos EM e o TJUE para a interpretação uniforme do Direito Europeu em todo o espaço comunitário. O pedido de decisão prejudicial também é utilizado para controle de validade de ato jurídico das instituições da UE⁸⁵².

O pedido de reenvio tem natureza jurídica de um *encaminhamento de juiz para juiz*, já que tem por legitimados ativos os órgãos jurisdicionais nacionais dos EMs e por destinatário o Tribunal de Justiça da UE⁸⁵³.

Qualquer jurisdição de um Estado-Membro pode promover o reenvio prejudicial ao TJUE, se considerar que, na solução de um litígio nacional, haja necessidade de solucionar dúvida acerca da aplicação e interpretação da norma europeia, exceto quando (a) a questão não for essencial ao julgamento do litígio principal; (b) houver jurisprudência consolidada ou pronunciamento firme do TJUE sobre a matéria, ou; (c) interpretação inequívoca da norma, que não enseja dúvidas pela clareza e evidência de sentido (*theory of the acte clair*)⁸⁵⁴⁸⁵⁵.

São duas as espécies de reenvios prejudiciais.

A primeira espécie refere-se ao reenvio para a interpretação da norma primária ou derivada de Direito Europeu. Nesse caso, o expediente tem por efeito a suspensão da

⁸⁵¹ TJUE. *Ordem do Presidente de 3 de mar. 1996. Alemanha contra Comissão Europeia*, C-399/95, ECLI:EU:C:1996:193.

⁸⁵² BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 427-453.

⁸⁵³ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law. Text...*, cit. p. 460-501.

⁸⁵⁴ TJUE. *Acórdão Cilfit de 6 de out. 1982. Cilfit e Lanificio di Gavardo SpA contra Ministero della Sanità*, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335.

⁸⁵⁵ BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 427-453.

instância no processo nacional até que o TJUE resolva a dúvida aventada pelo juízo nacional⁸⁵⁶.

A segunda diz respeito ao reenvio para controle de validade de uma norma derivada de Direito Europeu. Na espécie, a declaração da invalidade do ato pelo TJUE, surte efeitos a todos os demais atos daquele decorrentes, os quais serão também invalidados e gera um dever aos órgão competentes da UE de eliminação ou alteração do ato no ordenamento jurídico europeu⁸⁵⁷⁸⁵⁸.

Enfim, a decisão do TJUE sobre o reenvio – formalizada através de acórdão – é *ex-tunc* e vinculativa em relação às conclusões e à fundamentação, surtindo efeitos para todos os Estados-Membros, e não apenas àquele EM cujo juízo tenha formulado o reenvio prejudicial⁸⁵⁹.

d) Responsabilização dos Estados-Membros pela violação do Direito da União Europeia

A responsabilização dos Estados-Membros em razão de violação do Direito da UE foi reconhecido pela jurisprudência do TJUE quanto aos mais diversos aspectos, especialmente como instrumento de concretização dos princípios do primado e da aplicabilidade direta na União Europeia.

Nos acórdãos C-46/93 e C-48/93, o TJUE definiu que cabe ao Estado-Membro a reparação adequada do prejuízo causado ao particular por ocasião de violação do Direito da UE, inclusive no que refere aos lucros cessantes, de modo tal que o acesso e a extensão da indenização sejam fixados em moldes não menos favoráveis que as indenizações baseadas no direito interno⁸⁶⁰.

Do mesmo modo, o Estado-Membro tem responsabilidade por atos normativos e suas respectivas omissões, pois que resta obrigado a indenizar prejuízos causados a particulares por ocasião de não transposição ou transposição tardia de Diretiva que atribua

⁸⁵⁶ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law*. Text..., cit. p. 460-501.

⁸⁵⁷ Tribunal Justiça da união Europeia. *Acórdão Quellmehl de 6 de out. 1982. Interquell Stärke-Chemie contra Comunidade Económica Europeia*, C-261/78, ECLI:EU:C:1982:329.

⁸⁵⁸ CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law*. Text..., cit. p. 460-501.

⁸⁵⁹ BEBR, Gerhard. *Development of judicial...*, cit. p. 427-453.

⁸⁶⁰ Tribunal Justiça da união Europeia. *Acórdão Brasserie du Pêcheur SA de 5 de mar. 1996. Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland e The Queen contra Secretary of State for Transport*, C-46/93, ECLI:EU:C:1996:79.

direitos identificáveis⁸⁶¹.

E não só. O Estado-Membro também há que ser responsabilizado pela violação do Direito Europeu pelos Poderes Judiciais nacionais, desde que tal violação seja consequência de “uma decisão de um órgão jurisdicional, decidindo em última instância”⁸⁶².

Em todas essas hipóteses, existem três condições para o ressarcimento do prejuízo. A primeira é que a regra de Direito Europeu violada seja conferidora de direitos identificáveis aos particulares. Em segundo, é preciso que haja uma violação suficientemente caracterizada. Por fim, um nexo de causalidade entre a violação estatal e o prejuízo experimentado pelo particular configura a terceira condição para a indenização⁸⁶³⁸⁶⁴.

Em última análise, todos os expedientes aqui apresentados servem para garantir a primazia e uniformidade do Direito Europeu, fazendo valer um arcabouço jurídico e legal que serve de substrato ao IVA da UE.

3.2.2 *A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*

O presente estudo não pode deixar de retratar, ainda que resumidamente, a vasta experiência da Europa na harmonização do IVA, que pode ser dividida didaticamente em três fases⁸⁶⁵.

A primeira fase inicia com os estudos preliminares⁸⁶⁶ visando ao mercado comum e à criação de um sistema comum de IVA. Nessa etapa, destacou-se o estudo do Relatório Neumark, conclusivo pela substituição dos então vigentes impostos cumulativos

⁸⁶¹ Tribunal Justiça da união Europeia. *Acórdão Brasserie du...*, cit.

⁸⁶² TJUE. *Acórdão Köbler, de 30 set. 2003*. Gerhard Köbler contra Republik Österreich. C-224/01, ECLI:EU:C:2003:513.

⁸⁶³ TJUE. *Acórdão Kobler...*, cit.

⁸⁶⁴ TJUE. *Acórdão Brasserie du...*, cit.

⁸⁶⁵ Para aprofundamento do assunto que concerne às diversas fases de harmonização do IVA europeu, vide: DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 48 et seq.

⁸⁶⁶ Os estudos preliminares mais relevantes foram realizados pelo *Grupo de Trabalho n.º 1*, que editou um relatório, conclusivo no sentido de que "a manutenção da diversidade dos sistemas fiscais aplicados à época nos diferentes Estados-Membros era prejudicial ao mercado comum e sendo necessária uma harmonização das diferentes legislações no que refere aos impostos sobre o volume de negócios" (DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 48).

dos Estados-Membros por um único imposto sobre valor acrescentado geral⁸⁶⁷ e harmonizado, o que veio a resultar no denominado *primeiro sistema comum do IVA*, composto pelas Primeira e Segunda Diretivas do IVA.

A segunda fase de harmonização do IVA tem como marco a edição da Sexta Diretiva, pela qual sedimentou-se o princípio do destino e a uniformização⁸⁶⁸ e ampliação⁸⁶⁹ da base tributária do IVA da União Europeia⁸⁷⁰.

A terceira fase de harmonização do IVA foi marcada pelas conclusões do Livro Branco, no sentido de utilizar o *princípio da origem*⁸⁷¹ combinado a um mecanismo de *clearing*, o que se denominou de *regime definitivo* do IVA.

O tema sofreu oposição tão severa dos Estados-Membros que foi necessária a edição da Diretiva do Conselho de n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991, para introduzir um regime transitório do IVA, diverso do propagado pelo Livro Branco e fundado no *princípio do destino*. É exatamente esse regime transitório⁸⁷² que se encontra vigente até os dias de hoje, com ampla harmonização e aperfeiçoamento.

Em seguida à terceira fase de harmonização, a Comissão edita um convite⁸⁷³

⁸⁶⁷ Sobre o IVA geral: vide Capítulo I, subitem “A extensão do IVA, segundo o número de operações gravadas”.

⁸⁶⁸ A ideia de uniformização da base tributária do IVA é fruto da Decisão do Conselho a 21 de abril de 1970, que modificou os recursos de financiamento comunitário, para substituir simples contribuições voluntárias dos Estados-Membros por recursos próprios compulsórios de não mais que 1% (um por cento) da base tributável uniforme do IVA de cada Estado-Membro (PALMA, Clotilde Celorico. A harmonização comunitária do imposto sobre valor acrescentado. In: *Revista ISCAP*, n. 5. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2005. p. 8).

⁸⁶⁹ A Sexta Diretiva ampliou a base do IVA europeu, fazendo incidir a tributação sobre a grande maioria dos serviços (antes apenas parcialmente na incidência do imposto) e sobre o setor de retalho (cuja incidência era opcional de acordo com cada EM), limitando também a concessão de isenções pelos Estados-Membros.

⁸⁷⁰ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 53.

⁸⁷¹ Cabe esclarecimento de que a terminologia utilizada pela Comissão Europeia para a definição dos *princípios da origem e do destino* não é suficientemente clara e diverge da doutrina majoritária, porquanto não relaciona os termos *origem* e *destino* com *produção* e *consumo*, em respectivo, e sim com o país em que se dá a cobrança e arrecadação do imposto.

Pelo (equivocadamente denominado) *princípio da origem*, a cobrança e recolhimento do IVA são efetuados pelo Estado-Membro de origem e se transfere o imposto – consoante uma câmara de compensação – para o Estado-Membro de destino (consumo), que usufruirá do montante tributário. Não se trata, pois, de um princípio de origem, segundo o conceito escorreito. É, essencialmente, um princípio “[...] equivalente ao princípio do destino [...] com tributação na origem” (LOCKWOOD; MEZA; MYLES), uma vez que privilegia o Estado-Membro do consumo.

Já o princípio do destino, atualmente vigente na UE, tem, de regra, a cobrança, o recolhimento e o usufruto do IVA pelo e no Estado-Membro de destino (consumo).

(LOCKWOOD, Ben; MEZA, David de; MYLES, Gareth. On the European Union VAT proposals: the superiority of origin over destination taxation. *Fiscal Studies*, v. 16, Issue 1. Londres: Institute for Fiscal Studies, 1995. p. 1 a 17; e, DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 60).

⁸⁷² A professora Doutora Rita de la Feria critica a denominação *regime transitório*, uma vez que este se prolongou no tempo de tal forma a perder a característica de temporariedade.

⁸⁷³ Comunicação da Comissão n.º COM(2010) 695, de 1º de dezembro de 2010.

aos Estados-Membros e partes interessadas, com a finalidade de discutir o futuro do IVA europeu.

O resumo das discussões e entendimentos ficou assentado no *Livro Verde*⁸⁷⁴, que definiu um planeamento para um novel sistema de IVA para a União Europeia, baseado no princípio do destino⁸⁷⁵, na simplicidade⁸⁷⁶, na eficácia⁸⁷⁷ e na robustez⁸⁷⁸.

Durante as discussões, houve severa oposição à ideia da necessidade de mudança do IVA europeu. Os Estados-Membros não quiseram colocar em risco a possibilidade de diminuição da arrecadação somente para melhorar a qualidade do imposto⁸⁷⁹. Na mesma linha, os detentores de isenções, derrogações e taxas reduzidas de IVA buscaram apenas a manutenção e o incremento dos benefícios que lhes favoreciam⁸⁸⁰. Nesse contexto, o Livro Verde concluiu que a mudança do IVA somente seria exequível a longo prazo⁸⁸¹.

Desse modo, resta incontestemente a importância da harmonização do IVA europeu para os fins do presente estudo.

Primeiro para ressaltar que a harmonização do IVA favorece à “consolidação das finanças públicas e ao crescimento econômico sustentável”⁸⁸² dos Estados-Membros.

Segundo para ter em mente que o processo de harmonização do IVA ao longo dos anos não foi e nem está sendo simples. Muito ao contrário, é deveras dificultoso, pois envolve diversos fatores de natureza política, econômica, cultural e social.

⁸⁷⁴ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre o futuro do IVA para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, n.º COM(2011) 851 final.

⁸⁷⁵ As discussões do Livro Verde chegaram à conclusão de que o princípio da origem é *pertinente*, porém, *politicamente irrealizável* (Comunicação da Comissão n.º COM (2011) 851 final).

⁸⁷⁶ A simplicidade do sistema de IVA está fundada na adoção de um balcão único, na informação de boa qualidade para as empresas, inclusive sobre a interpretação das normas do IVA na UE e na padronização das obrigações tributárias (Comunicação da Comissão n.º COM (2011) 851 final).

⁸⁷⁷ A eficácia do sistema de IVA passa pela ampliação da base do imposto, incluindo organismos públicos e serviços de transporte e financeiros, reduzindo isenções (o que evita distorções de mercado e a falta de neutralidade), restringindo as taxas reduzidas e informando no portal da UE sobre estruturas de taxas de cada EM (Comunicação da Comissão n.º COM (2011) 851 final).

⁸⁷⁸ A robustez do IVA revela-se pela resistência e rapidez de reação a fraudes (Comunicação da Comissão n.º COM (2011) 851 final).

⁸⁷⁹ Em 2009, o IVA representou 784.000 milhões de euros, em média 21% das receitas tributárias dos EM (Comunicação da Comissão n.º COM (2011) 851 final).

⁸⁸⁰ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre o futuro do IVA para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, n.º COM(2011) 851 final.

⁸⁸¹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. Working paper series. WP 14/13. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2014. 32 p.

⁸⁸² Vide Comunicação da Comissão n.º COM(2011) 851 final e n.º COM(2010) 695.

Em terceiro, a harmonização do IVA europeu serve para compreender um pouco mais sobre os motivos da resistência dos Estados-Membros à mudança: a) a harmonização do IVA interfere diretamente na soberania estatal, imiscuindo-se nas nuances do poder político, da autonomia nacional e do poder de legislar, especialmente porque os tributos são a base de tal soberania, consoante o brocardo *there are no politics without means*⁸⁸³⁸⁸⁴, e; b) os Estados-Membros têm receio de ficar sem a possibilidade de uso da tributação como meio de execução de políticas públicas outras, diferentes da política fiscal. Por exemplo: (i) para defender setores produtivos específicos; (ii) para atrair investimentos; (iii) para favorecer produtos ou serviços de mérito social (livros, cultura, saúde, etc.); (iiii) redistribuição de renda.

Em quarto, a experiência europeia indica que a regra de unanimidade para a decisão das disposições relacionadas à tributação indireta na UE – conforme prediz o artigo 113.^{o885} do TFUE – é um fator complicador e retardante das melhorias do IVA, já que a obtenção de consenso entre 28 Estados-Membros é tarefa extremamente árdua e difícil⁸⁸⁶⁸⁸⁷.

Mais duas importantes lições a comentar.

A lição um. O processo de harmonização tributária sempre terá interesses opostos em questão e ganhadores e perdedores ao final, sendo que, para a obtenção de acordo político, as discussões devem envolver não apenas abordagens econômicas pragmáticas (aumento de arrecadação, redução do custo de *compliance*, etc.), mas também outros argumentos, nos mais diversos aspectos⁸⁸⁸.

A dois. A experiência europeia dá indícios de que o *parcelamento* das reformas do IVA – i. é, a implantação gradual no tempo e dividida por temas de interesse – vem obtendo maior rejeição dos agentes envolvidos, de tal sorte que uma reforma rápida e

⁸⁸³ Tradução livre: “não há política sem meios financeiros”.

⁸⁸⁴ KNÖDEL, Jean. *Indirect taxation within the EU – Harmonisation vs. Competition*. Munique: Grin Verlag, 2008. p. 1.

⁸⁸⁵ Art. 113.^o O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

⁸⁸⁶ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 91.

⁸⁸⁷ A regra da unanimidade como a responsável pela inércia da Comissão e do Conselho europeus nas últimas décadas no domínio fiscal (RAPOSO, Maria Emília. *A harmonização tributária...*, cit. p.87).

⁸⁸⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

abrangente pode vir a ser mais efetiva⁸⁸⁹.

Por fim, harmonização das regras de tributação indireta na Europa permitem que as políticas econômicas, a livre circulação de mercadorias e serviços e a neutralidade sejam alcançados de forma substancial. Para tanto, contudo, é preciso que haja uma vigorosa coordenação central institucionalizada com o fim de impedir os desequilíbrios internos e a competição predatória entre os EMs bem como para balancear os interesses dos agentes envolvidos⁸⁹⁰.

3.2.3 Aspectos atuais do IVA europeu: uma visão crítica

Decorridas mais de quatro décadas da Primeira Diretiva, o sistema europeu do IVA caracteriza-se atualmente pela vastidão, complexidade e detalhismo extremo⁸⁹¹. Grande parte disso porque o processo legislativo europeu do IVA continua a exigir unanimidade nas votações. Com isso, a obtenção da aprovação de uma Diretiva impõe um ‘consenso’ dos Estados-Membros, que somente é atingido pela introdução de uma série de exceções, derrogações, opções⁸⁹² e regimes especiais⁸⁹³.

A complexidade do sistema influencia negativamente a arrecadação dos Estados-Membros (e da própria União Europeia), aumenta os custos administrativos e de *compliance*, limita a eficiência econômica e desvirtua a concorrência intra-UE⁸⁹⁴.

E mais. O atual sistema constitui forte obstáculo à progressão do funcionamento do mercado interno, na forma como desejado pelo Tratado CE originariamente. Eis o entendimento da professora Dr.^a Rita de la Feria sobre o assunto:

As it currently stands, the system causes difficulties to national administrations and traders alike. It prevents Member States from fulfilling their full revenue potential, and consequently – due to the Community’s own resources system – the Community’s full revenue potential. It increases administration and compliance costs, diminishing economic efficiency. In some cases it distorts competition within the Community, and represents an obstacle to intra-community trade. Ultimately, it will be proved that the current system constitutes an obstacle to the establishment, and the functioning of the internal market as defined by the EC Treaty.⁸⁹⁵

⁸⁸⁹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁸⁹⁰ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁸⁹¹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 100

⁸⁹² *Opt in e Opt out* (opção), oportunidade, dentro do processo legislativo europeu, em que se pode fazer uma opção em relação à matéria veiculada na Diretiva, consoante as situações específicas do Estado-Membro.

⁸⁹³ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 91.

⁸⁹⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 100-101.

⁸⁹⁵ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 100.

Apesar disso, a implantação e manutenção do IVA na União Europeia é uma história de sucesso, uma experiência de extrema relevância na tributação mundial, tanto no aspecto técnico, como econômico e político⁸⁹⁶.

Tanto assim que o IVA europeu serve, no estudo presente, como modelo-base à reforma da tributação indireta do Brasil, através não só das suas melhores características, mas da experiência percorrida ao longo de décadas e de uma visão crítica dos atuais problemas.

3.2.3.1 As taxas do IVA europeu

Ao redor do mundo é comum a diferenciação de taxas nos países que utilizam impostos sobre valor agregado. A Nova Zelândia é exceção, uma vez que utiliza uma única taxa. A Austrália também é um bom exemplo já que prevê apenas duas taxas – uma geral e outra reduzida⁸⁹⁷.

A União Europeia, contudo, tem maior diferenciação de taxas de IVA do que a grande maioria dos países. Historicamente, essa multiplicidade de taxas adveio com a introdução do IVA na Europa comunitária, nos anos de 1960, uma vez que esse imposto substituiu os tributos sobre o volume de negócios de cada país, mas acabou por manter algumas regras destes, relacionadas à diferenciação de taxas⁸⁹⁸.

Em seguida, durante a vigência da Primeira e Segunda Diretivas do IVA, em 1967 até 1977, os EMs tinham discricionariedade para determinar sua própria estrutura de taxas, tanto quanto ao número delas como ao percentual de cada uma. A Sexta Diretiva (1977) manteve a abordagem das Primeira e Segunda Diretivas⁸⁹⁹.

Em 1987, a Comissão apresentou uma ambiciosa proposta⁹⁰⁰ de uniformização das taxas do IVA, em que os Estados-Membros ficariam significativamente limitados quanto à liberdade de determinação das próprias estruturas de taxas. As dificuldades na negociação foram tamanhas que em 1989 a Comissão Europeia reconheceu a

⁸⁹⁶ SANTOS, Antônio Carlos. The european common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2008, n. 3. Coimbra: Almedina, 2008. p. 74.

⁸⁹⁷ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁸⁹⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁸⁹⁹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁰⁰ Comunicação Global da Comissão n.º COM(87) 320 final/2 de 26 ago. 1987, sobre a “Realização do Mercado Interno: aproximação das taxas dos impostos indiretos e harmonização da estrutura dos impostos indiretos”.

impossibilidade de sua aprovação, logo apresentando uma proposta alternativa⁹⁰¹, bem mais moderada e menos ambiciosa, que foi objeto de acordo político em 1991, no sentido de levar a efeito, em etapas, a abolição das fronteiras fiscais, com um estágio de transição de 1993 até a adoção do *regime definitivo do IVA*⁹⁰².

Em 1992, como parte do *regime transitório do IVA*, foi editada a Diretiva que buscava a aproximação das taxas⁹⁰³, prevendo o sistema tributário com cinco taxas: um taxa básica (ou padrão) de no mínimo 15%; três taxas reduzidas de no mínimo 5% (em teoria, pois na prática não há mínimo), aplicáveis a 22 itens, e; taxa zero. Contudo, desde a edição da Diretiva, as taxas não convergiram como esperado pela Comissão⁹⁰⁴.

De 1996 até 2008, antes da crise econômica e financeira, havia um sistema de taxas múltiplas, sujeito a algumas regras básicas, em que os Estados-Membros tinham liberdade significativa para estabelecer a própria estrutura tarifária, resultando alto nível de discrepância e de diferenciação das taxas do imposto⁹⁰⁵. As taxas, entretanto, não aumentaram tanto nesse período⁹⁰⁶.

Com a crise instalada, de 2008 em diante, 21 Estados-Membros aumentaram as taxas padrão de IVA e 13 elevaram as taxas reduzidas, em que pese os níveis de diferenciação de taxas tenham reduzido um pouco nessa fase, mas que atualmente ainda são considerados altos⁹⁰⁷.

Tais afirmações demonstram claramente que os países da UE recorreram à política de IVA para se salvaguardar da crise.

Nesse caso, os EMs se utilizaram da política fiscal como instrumento de intervenção macroeconômica⁹⁰⁸, especialmente por causa de déficits orçamentários e baixo (ou negativo) crescimento econômico. E é sabido que, na seara da política fiscal, a política de IVA é uma fonte confiável e estável de receita. Além disso, a política de IVA é

⁹⁰¹ Comunicação da Comissão ao Conselho e Parlamento Europeu de 14 de junho de 1989 (COM (89) 260 final), sobre a “Conclusão do Mercado Interno e a aproximação dos impostos indiretos”.

⁹⁰² DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁰³ Diretiva do Conselho n.º 92/77/CEE.

⁹⁰⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁰⁵ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 131.

⁹⁰⁶ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁰⁷ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁰⁸ Segundo Easson, “Dos três principais instrumentos de política econômica, os Estados Membros logo abandonarão todo o controle sobre a política de taxas de câmbio e gradualmente, ao longo dos próximos cinco anos, perderão muito controle sobre a política monetária. Assim, serão deixados apenas com a política fiscal” (EASSON, Alex. *Taxation in the European Community*. European Community Law Series. London: The Athlone Press, 1993. p. 18)

causadora de menos distorções e favorece o crescimento econômico⁹⁰⁹.

De outro lado, está explícito que os motivos para a diferenciação de taxas na UE ou são históricos (como visto alhures) ou são sociais e redistributivos (equidade vertical⁹¹⁰, externalidades positivas⁹¹¹ e aumento de emprego)⁹¹².

Olhando, contudo, de modo crítico, essas razões simplesmente não se justificam.

Teoricamente, assume-se que a redução das taxas de IVA reverbera nos preços ao consumidor final, reduzindo-os. Mas, evidências empíricas⁹¹³ denunciam que os preços ao consumidor não são influenciados pela taxa do imposto, e sim pela oferta, demanda e elasticidade do produto ou serviço. Existe, portanto, grande probabilidade da implementação de uma taxa reduzida do IVA não favorecer o consumidor, mas sim as empresas, que aumentarão suas margens⁹¹⁴.

Ademais, é cediço que o IVA é um instrumento muito pouco efetivo para alcançar objetivos sociais e de redistribuição de renda. Para tais objetivos as contribuições para a seguridade social, o imposto sobre a renda de pessoas singulares, as *excise taxes* e os subsídios são muito mais eficazes⁹¹⁵.

Para além disso, as taxas reduzidas geram perda de receita do imposto, provocam aumento dos custos administrativos e de conformidade⁹¹⁶, causam distorções da concorrência e motivam o planejamento fiscal agressivo⁹¹⁷.

A conclusão a que se chega, pois, é que a utilização de taxas reduzidas do IVA europeu têm custos relevantes e benefícios incertos, de modo que um IVA ideal há que ter

⁹⁰⁹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹¹⁰ A *equidade vertical* diz respeito à aplicação de taxas reduzidas a produtos mais relevantes às famílias de baixa renda (energia, saúde, educação, alimentação, transporte, etc.) reduziriam o impacto da regressividade do IVA nestas famílias.

⁹¹¹ As *externalidades positivas* indicam que as taxas reduzidas tornariam maior o consumo de bens de mérito (livros, jornais, revistas, atividades culturais, esportivas e artísticas, etc.).

⁹¹² DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹¹³ Por exemplo o experimento dos serviços de mão-de-obra intensiva (Diretiva n.º 1999/85/CEE, de 22 de Outubro de 1999), experimento de academias de ginástica (ginásios) em Portugal e experimento com hotelaria na Alemanha (concludentes no sentido de que não se confirmaram as expectativas de repasse da redução do IVA aos preços dos serviços).

⁹¹⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹¹⁵ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹¹⁶ Dentre eles o problema de definição e interpretação quanto à aplicação de determinada taxas reduzidas a diferentes produtos (“zonas cinzentas de interpretação”), a exemplo da diferenciação na taxação entre bolos e biscoitos, no caso *Marks & Spencer (Jaffa Cakes)*, e entre batatas fritas e outros *snacks*, no caso *Pringles*.

⁹¹⁷ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

uma base o mais ampla possível em que todo o consumo se sujeite a uma única taxa⁹¹⁸, maximizadora da receita⁹¹⁹.

Um estudo feito a pedido da Comissão Europeia destaca que se houver uma diminuição de 50% na dissimilaridade em estruturas de taxas de IVA entre os Estados-Membros resultaria em incrementos de 9,8% no comércio intra-UE e de 1,1% do PIB real da UE⁹²¹. Além disso, quando as taxas de IVA são consideravelmente diferenciadas, os índices de fraude se elevam, especialmente pela classificação incorreta dos produtos ou serviços ou pela geração fraudulenta de direitos de reembolso (produtores compram insumos a taxas altas de IVA e produzem produtos sujeitos a taxa baixa)⁹²².

Contudo, caso um IVA ideal de taxa única não seja viável para a UE, para que se obtenha uma estrutura de taxas melhor, mais eficiente e mais neutra que a atual, um estudo da Prof. Dra. Rita de la Feria sugere a supressão das taxas reduzidas relacionadas a externalidades positivas e a manutenção das taxas reduzidas relacionadas a equidade vertical e às atividades de uso intensivo de mão-de-obra ou essenciais à recuperação econômica (caso a eliminação da taxa reduzida nesses casos tenha impacto grave). Em conjunto, a autora sugere a racionalização das categorias de bens e serviços aos quais se aplicam as taxas reduzidas, com a erradicação das distinções dentro das categorias⁹²³.

3.2.3.2 As isenções do IVA europeu

Assim como nas taxas, as isenções configuram uma área problemática do IVA europeu, uma vez que também promovem erosão da base do imposto.

⁹¹⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹¹⁹ A taxa maximizadora de receita, segundo a curva e os estudos de Laffer e conforme a própria nomenclatura indica, é a taxa máxima de imposto que consegue gerar a maior receita possível de IVA, e a partir da qual a existência de qualquer aumento de taxa levará ao decréscimo da arrecadação (o que é denominado de “intervalo proibitivo da Curva de Laffer”), pela redução do consumo, elisão e evasão (economia informal). Evidências indicam a existência de duas curvas de Laffer para o IVA, uma para períodos de normalidade econômica e outra para períodos de baixo crescimento econômico. Para UE-27 estima-se que, no período de 2000 a 2010, a taxa maximizadora de receitas de IVA era equivalente a 22,5%, de modo que taxas acima disso gerariam diminuição das receitas (COSTA, Leonardo; OLIVEIRA, Francisca. *The VAT Laffer curve and business cycle*. Economics Working Paper n. 02/2013. Porto: Catholic University of Portugal, 2013. 15 p.)

⁹²⁰ COSTA, Leonardo; OLIVEIRA, Francisca. *The VAT Laffer...*, cit. 15 p.

⁹²¹ COMISSÃO EUROPEIA. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT System - Final report*, Taxud/2010/De/328, Fwc n. Taxud/2010/Cc/104, 1 Dec. 2011. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_evaluation_vat.pdf. [29 mar. 2018]. 616 p.

⁹²² KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done? In: *National Tax Journal*, v. 59(4). Washington: National Tax Association, 2006. p. 861-887.

⁹²³ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

As jurisdições de fora da União Europeia, de modo geral, têm um número reduzido de isenções de IVA. Contrariamente, na Europa as isenções se proliferaram.

Para o IVA, de forma geral, o termo *isenção* é utilizado para designar um bem ou serviço que não suporta o imposto à jusante (fornecimento ou *output*)⁹²⁴, mas também não dá direito a crédito de imposto ao destinatário (do bem ou serviço isento) relativamente à compra (*inputs*)⁹²⁵, quando das operações subsequentes⁹²⁶.

Entretanto, a isenção é um paradoxo terminológico⁹²⁷.

Na perspectiva das empresas registradas no IVA, o fornecimento de um produto isento pela lei é, na essência, um fornecimento ‘tributável’, enquanto o fornecimento de um produto tributável pela lei é um fornecimento ‘isento’⁹²⁸.

Explica-se.

No caso da aquisição de um produto ou serviço isento, o adquirente não terá direito a crédito de IVA. Então, o custo do imposto desse produto deveria ser suportado pela empresa adquirente. Contudo, há repasse desse custo ao consumidor, que é embutido no preço do produto, na operação subsequente⁹²⁹.

Da mesma forma, a aquisição de um produto tributável é ‘isento’ de IVA para o consumidor empresarial, simplesmente porque é recuperado nas operações subsequentes pelo crédito do imposto relativo ao *input*⁹³⁰.

Em resumo, há o ônus da tributação indireta tanto nas operações com bens tributáveis como naquelas com bens isentos. Esse ônus é suportado pelos consumidores finais, embora em níveis diferenciados, sendo que o imposto é explicitamente cobrado nas operações tributáveis, mas é ‘embutido’ (implicitamente cobrado) nas operações isentas.

⁹²⁴ O fornecedor não precisa cobrar ou remeter ou pagar qualquer imposto relativo ao fornecimento.

⁹²⁵ Bom que se mencione, de antemão, que, na isenção, é exatamente essa vedação ao crédito de IVA nos *inputs*, notadamente nas operações B2B, que dá origem à tributação em cascata, às distorções competitivas e aos problemas de neutralidade. Além disso, cria um viés que favorece o auto-fornecimento de insumos, o que leva à ineficiência na utilização de recursos econômicos e a custos maiores (AUJEAN, Michel. *Financial Services & VAT*. Disponível em: <http://bruegel.org/wp-content/uploads/imported/events/Aujean.pdf>. [28 mar. 2018]. Bruxelas: Taj Societè Ltda, 2012. 9 p.).

⁹²⁶ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction. In: *Intertax*, v. 37, issue 3. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. p. 148-165.

⁹²⁷ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹²⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹²⁹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹³⁰ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

Nestas últimas a oneração fiscal ao consumidor é menor do que nas primeiras, mas nem por isso o consumidor deixa de pagar o imposto⁹³¹.

Portanto, o que está claro aos estudiosos de tributação, confunde os consumidores finais, que se enganam com a terminologia, a pensar que se beneficiam de isenções⁹³².

As isenções de IVA na União Europeia têm principalmente duas as razões: as razões meritórias e as razões técnicas.

Primeiramente, há isenções que têm motivação meritória (social e redistributiva). São as isenções para os organismos regidos pelo Direito Público – onde estes desenvolvem atividades ou transações como autoridades públicas⁹³³ (como por ex.: correios, saúde, educação, assistência social⁹³⁴) – e para as instituições de caridade, fundações privadas e associações⁹³⁵.

As isenções de mérito foram introduzidas originariamente na Europa para replicar as isenções que existiam nos anteriores impostos sobre volume de negócios dos Estados-Membros aquando da substituição destes pelo IVA comunitário. Estão mantidas até hoje na UE, extensivamente, erodindo porção da base do imposto, por razão de equidade vertical e das externalidades positivas⁹³⁶.

Mas, aplicar isenções de mérito realmente funciona? Existem benefícios na sua aplicação?

A ideia é que tais isenções deveriam refletir na redução dos preços ao consumidor final. No entanto, a realidade é de que as isenções representam custos significantes aos fornecedores, ora repassados ao preço do produto. Se as isenções não conseguem reduzir os preços dos bens e serviços, elas simplesmente não atingem os objetivos sociais e redistributivos⁹³⁷.

⁹³¹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹³² DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹³³ Há quatro exceções à regra geral de isenções para o setor público, que não serão tratados aqui por fugirem ao escopo do trabalho.

⁹³⁴ Quatro décadas atrás esses serviços eram prestados quase que exclusivamente pelo setor público, mas, atualmente, também são realizados em sua maioria pelo setor privado.

⁹³⁵ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹³⁶ As isenções de mérito existem em quase todos os países, porém, fora da UE há maiores limitações na aplicação destas, sendo que a Nova Zelândia não as aplica.

⁹³⁷ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

A conclusão, pois, é de que as isenções meritórias são um método problemático de redução da carga tributária das pessoas mais pobres, porque além da dificuldade de estabelecer externalidades positivas para produtos específicos, os preços ficam mais elevados⁹³⁸⁹³⁹.

Ainda que as isenções de mérito consigam atingir objetivos sociais e redistributivos, estas geram efeitos colaterais perversos para o sistema do IVA, sob as perspectivas legal e econômica. São problemas como dificuldade na definição e interpretação das normas isentivas, planejamento fiscal agressivo⁹⁴⁰, aumento de custos administrativos e de *compliance*, terceirização, tributação em cascata⁹⁴¹, perda de neutralidade e distorções da concorrência⁹⁴², perda potencial de receita, etc.⁹⁴³

Desse modo, uma criteriosa análise de custo-benefício das isenções de mérito é preciso ser feita e, sendo uma relação particularmente negativa, para um IVA pós-moderno, o ideal é que se tribute integralmente os bens e serviços de mérito⁹⁴⁴⁹⁴⁵.

Na União Europeia existem também as isenções de IVA por razões técnicas,

⁹³⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions..., cit. p. 3-36.

⁹³⁹ GENDRON, Pierre-Pascal. VAT treatment of nonprofits and public-sector entities. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011. p. 239-256.

⁹⁴⁰ Para as pessoas coletivas isentas total ou parcialmente de IVA, em face da realidade indedutibilidade do imposto referente aos *inputs* (compras), há dois métodos para reduzir o custo do tributo: (a) minimizar a compra de bens/serviços sujeitos a IVA, reduzindo imposto a pagar, e; (b) maximizar a venda de bens/serviços tributáveis e com isso aumentando também o percentual de insumos (*inputs*) dedutíveis. Muito embora o TJUE tenha admitido a possibilidade de planejamento fiscal nos *casos Gemeente Leusden (C-487/01)* e *Holin Groep (C-7/02)*, o uso dos métodos anteriormente citados podem ser classificados como planejamento fiscal agressivo, a depender do contexto em que sejam utilizados (DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 148-165).

⁹⁴¹ A tributação em cascata se dá quando o bem ou serviço isento está em uma fase intermediária da cadeia produtiva, uma vez que o IVA cobrado até então se torna um custo oculto, devido à impossibilidade de ser deduzido como crédito de imposto nas operações subsequentes (DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *The EU VAT...*, cit. p. 148-165).

⁹⁴² Nesse sentido o Advogado Geral Jacobs: "It is inherent in the existence of exceptions to the VAT system that they will interfere to some extent with the application of the principles of neutrality and of equality treatment. Whatever the merits of the decision to treat public sector bodies as final consumers, it forms an integral part of the Directive. In that in comparable situations, the treatment of taxable persons and persons excluded from the VAT system will inevitably be different." (TJUE. *Opinião do Advogado Geral no caso Waterschap Zeeuws Vlaanderen v Staatssecretaris van Financiën*, de 18 nov. 2004, C-378/02. ECLI:EU:C:2004:726.)

⁹⁴³ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction. In: *Intertax*, v. 37, issue 3. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. p. 148-165.

⁹⁴⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2013. p. 3-36.

⁹⁴⁵ GENDRON, Pierre-Pascal. VAT treatment of..., cit. p. 239-256.

especialmente quanto aos denominados serviços *too-difficult-to tax*⁹⁴⁶. São (a) as operações com imóveis; (b) os *pooling services* (como por exemplo, seguros, jogos de azar e loterias), e; (c) os serviços financeiros. A inclusão dessas isenções no IVA europeu deveu-se basicamente à necessidade de obter aceitação política à implementação do sistema do IVA na Europa, já que são mera reprodução de isenções dos impostos sobre volume de negócios, anteriormente vigentes nos Estados-Membros⁹⁴⁷.

Os fornecimentos de unidades imobiliárias na União Europeia, tanto comerciais como residenciais, são tratados como isentos de IVA.

Contudo, os modernos sistemas de IVA, inclusive de boa parte dos países não europeus da OCDE, vêm optando por tributar os fornecimentos de imóveis comerciais⁹⁴⁸ e dar tratamento diferenciado aos residenciais⁹⁴⁹, levando em conta que os compradores de imóveis residenciais não são registrados em IVA e não efetuam fornecimentos sujeitos a imposto.

Os *pooling services* também são isentos de IVA na UE por razões técnicas. São contratos em que um prestador de serviços recolhe valores de pessoas interessadas, reunindo-os em um fundo, e depois distribui a reserva desse fundo a determinados participantes selecionados (ganhadores ou perdedores, a depender do serviço).

São, por exemplo, os jogos de azar⁹⁵⁰, as loterias e os serviços de seguros⁹⁵¹.

⁹⁴⁶ Dificuldade de obter o valor acrescentado (serviços de jogo, financeiros e seguros) e dificuldade de obter o valor dos bens de capital (propriedade imobiliária).

⁹⁴⁷ CNOSSEN, Sijbren. What rate structure for a value-added tax? In: *National Tax Journal*, v. 35(2), jun. 1982. Washington: National Tax Association, 1982. p. 205-214.

⁹⁴⁸ A tributação dos fornecimentos de imóveis comerciais tem razoável lógica, uma vez que o adquirente, por ser registrado no IVA, tem direito a um crédito fiscal com a compra do imóvel comercial.

⁹⁴⁹ O tratamento diferenciado dos bens imóveis residenciais consiste na tributação ordinária da venda inicial (bem novo) e na isenção das vendas subsequentes (bem usado), levando a efeito a regra geral das operações com bens duráveis (carros, aviões, iates, etc), segundo a qual, os bens duráveis novos sofrem a tributação do IVA e suas vendas subsequentes não são tributadas. Isso porque se usa a lógica de que na primeira venda (bem durável novo) o fornecedor é geralmente registrado no IVA e nas vendas subsequentes (bens duráveis de “segunda-mão”) o fornecedor é um particular não registrado.

⁹⁵⁰ Bom que se diga, que, além de todas as desvantagens das isenções técnicas, nos serviços de jogos de azar tem havido um incremento substancial na litigância judicial, especialmente de diversos casos levados ao TJUE: *Linneweber* (C-453/02), *Leo-Libera* (C-58/09), *Henfling* (C-464/10), *Rank Group* (C-259/10) e *International Bingo Technology* (C-377/11).

⁹⁵¹ Os serviços de seguros também são objeto de incremento de litigância no TJUE. Vide: Caso C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs and Excise*; Caso C-240/99, *Forsakringsaktiebolaget Skandia*; Caso C-8/01, *Assurandor-Societetet, acting on behalf of Taksatorringenv Skatteministeriet*; Caso C-308/01, *Gil Insurance Ltd, UK Consumer Electronics Ltd, Consumer Electronics Insurance Co. Ltd, Direct Vision Rentals Ltd, Homecare Insurance Ltd, Pinnacle Insurance plc v. Commissioners of Customs and Excise*; Caso C-425/06, *Ministero dell’Economia e delle Finanze v. Part Service Srl*; Caso C-242/08, *Swiss Re Germany Holding GmbH v. Finanzamt München für Körperschaften*; e outros.

Nas loterias e jogos de azar, o prestador agrupa as contribuições dos jogadores e depois distribui aos vencedores. Já em serviços de seguros, o prestador recolhe as contribuições dos segurados e distribui quantias determinadas do fundo aos perdedores, que sofreram sinistro.

O motivo técnico para isentar de IVA os *pooling services* reside na dificuldade de calcular o valor acrescentado, transação a transação.

Contudo, de acordo com as modernas técnicas de um IVA, é possível aferir e apurar o imposto, a nível do prestador de serviços, com base no valor tributável de todos os consumidores reunidos. Considerando que todos os participantes são consumidores finais, não há necessidade de alocar os valores e nem de emitir notas fiscais de forma individual, de modo que o valor do serviço a ser tributado é resultado da diferença entre o valor total das contribuições recebidas e o valor dos prêmios (jogos) ou indenizações (seguro) pagos⁹⁵²⁹⁵³.

Com isso, para um IVA pós-moderno não há razão técnica para isenção dos *pooling services*.

No que diz respeito aos serviços financeiros, duas situações que se verificam.

Primeira situação é quando há uma cobrança de uma tarifa explícita pelo serviço prestado (v.g.: taxa de cartão de crédito, taxa de manutenção de conta-corrente, taxa de operação financeira específica, etc.). Nesses casos, os serviços financeiros são cobrados do mesmo modo que os demais serviços não financeiros, não havendo razão técnica para isenção de IVA⁹⁵⁴.

A segunda situação se dá quando a instituição financeira recebe uma tarifa implícita nas operações, geralmente resultado das intermediações financeiras (*Financial Intermediations – FI*) inerentes ao serviço, a exemplo da margem sobre a compra e venda de produtos financeiros, da margem sobre a taxa de juros de empréstimos e depósitos, etc. Nesses casos, há realmente alguma dificuldade técnica, pois é preciso alocar tal margem individualmente, para cada transação, de modo que o cálculo do IVA resta mais complexo, mas não impossível⁹⁵⁵.

⁹⁵² SCHENK, Alan. Gambling and lotteries. In: *Rick Krever (ed) VAT in Africa*. Pretoria: Pretoria University Law Press, 2008. p 47-70.

⁹⁵³ Alguns autores, a exemplo de Y. Margalioth, argumentam que esse cálculo gera um sub taxação de IVA e que o correto seria tributar o valor total das contribuições.

⁹⁵⁴ AUJEAN, Michel. *Financial Services &...*, cit. 9 p.

⁹⁵⁵ AUJEAN, Michel. *Financial Services &...*, cit. 9 p.

Um elemento dificultador diz respeito à alocação dos créditos relacionados aos *inputs*, uma vez que as instituições financeiras geralmente prestam serviços tributáveis e isentos e é preciso determinar a proporção dos valores dedutíveis, o que atualmente é feito com base em um rateio entre as receitas tributáveis e totais⁹⁵⁶.

Tais distorções e complexidades podem ser abrandadas, entre outras, de duas formas.

Uma. Pela tributação dos serviços cuja cobrança se dá explicitamente, restringindo a isenção de IVA apenas àqueles serviços que geram margem implícita⁹⁵⁷, e, conjuntamente, pela aplicação de taxa-zero nos *inputs* B2B⁹⁵⁸⁹⁵⁹.

Duas. A tributação dos serviços financeiros, na sua integralidade. Neste caso, é preciso definir a forma de avaliar a matéria tributável⁹⁶⁰⁹⁶¹⁹⁶²⁹⁶³⁹⁶⁴.

O que se denota é que as isenções técnicas de IVA são causadoras de dificuldades legais, relacionadas a problemáticas de definição e interpretação legal, à alocação dos créditos de IVA relacionados aos *inputs*, planejamento fiscal agressivo, etc – e econômicas – relacionadas a IVA irre recuperável, ao viés de terceirização, tributação em cascata, perda de receita fiscal e potencial ineficiência de produção⁹⁶⁵.

Por fim, num enfoque pós-moderno para o IVA, o tratamento ideal consiste na extinção das isenções de mérito e técnicas, optando pela taxaço integral⁹⁶⁶⁹⁶⁷.

⁹⁵⁶ MERRIL, Peter. VAT treatment of the financial sector. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011. p. 163-185.

⁹⁵⁷ Esse modelo é utilizado por Singapura, Nova Zelândia, África do Sul e Índia.

⁹⁵⁸ Esse modelo é utilizado por Singapura, Nova Zelândia, Québec (Província canadense, no imposto QST) e Austrália (permite crédito de 75% de *inputs* específicos usados na prestação de serviços financeiros objeto de isenção).

⁹⁵⁹ AUJEAN, Michel. *Financial Services &...*, cit. 9 p.

⁹⁶⁰ O maior problema de aplicar um IVA a serviços financeiros reside na dificuldade de aferir o valor agregado, que, teoricamente, consiste na soma das tarifas (explícita e implícita) recebidas pelos serviços financeiros menos o custo dos *inputs* destinados à prestação de tais serviços.

⁹⁶¹ Dois métodos que são cogitados para a medição do valor agregado de serviços financeiros são o *cash-flow* e o TCA. O *cash-flow* é atrativo teoricamente, contudo é um método truncado, que pode gerar uma série de dificuldades e questões administrativas. Uma das problemáticas do método é a alocação das tarifas implícitas aos negócios não financeiros, a fim de evitar tributação em cascata. Não há relato de utilização do método *cash-flow* no mundo. Já o método TCA – atualmente considerado pela Comissão Europeia para implementação na UE – é uma promessa para a resolução dessa problemática do método *cash-flow*, mas origina um pesado encargo para as instituições financeiras (EDWARDS, Chris; MERRILL, Peter. *Cash-flow taxation of...*, cit. p. 487-500).

⁹⁶² EDWARDS, Chris; MERRILL, Peter. *Cash-flow taxation of...*, cit. p. 487-500.

⁹⁶³ AUJEAN, Michel. *Financial Services & VAT...*, cit. 9 p.

⁹⁶⁴ MERRIL, Peter. *VAT treatment of...*, cit. p. 163-185.

⁹⁶⁵ KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT fraud and...*, cit. p. 861-887.

⁹⁶⁶ MERRIL, Peter. *VAT treatment of...*, cit. p. 163-185.

⁹⁶⁷ GENDRON, Pierre-Pascal. *VAT treatment of...*, cit. p. 239-256.

3.2.4 O IVA europeu e as lições para o Brasil

A experiência europeia com o IVA fornece uma série de lições para a reforma do sistema de tributação indireta no Brasil.

Primeiramente, a União Europeia desenvolveu ao longo de décadas uma ordem jurídica sólida e consistente, fundamento essencial à salvaguarda dos mais de 500 milhões de cidadãos europeus e à manutenção da paz, liberdade e dos princípios da livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais. Um ordenamento jurídico inestimável, de viés federativo, supranacional, que soluciona conflitos políticos, econômicos e sociais e que confere direitos e obrigações quer aos cidadãos europeus quer aos Estados-Membros.

É esse sistema robusto de proteção jurídica da União Europeia – composto por instrumentos, instituições e princípios próprios – que permitiu a implementação de um IVA tal como o atual e que reúne as garantias de manutenção e aperfeiçoamento desse imposto.

Portanto, para a reforma da tributação brasileira, se faz necessário um arcabouço jurídico-protetivo similar ao existente na União Europeia, para que se alcance uma novel ordem jurídica da tributação indireta no Brasil.

No que refere à estrutura de taxas e isenções do IVA na UE e suas lições ao Brasil, observou-se que a diversidade de taxas e isenções são nocivas ao sistema do IVA europeu, contudo há dificuldades para modificação do *status quo*, no sentido de harmonização e melhorar tecnicamente o imposto.

Assim, a implementação de um IVA pós-moderno com base ampla, taxa única (ou pouca diferenciação de taxas) e sem isenções (ou muito poucas) certamente sofrerá forte oposição de ordem prática e política no Brasil, assim como vem sofrendo na UE. Também há o papel da mídia, geralmente contrária a impostos sobre consumo⁹⁶⁸⁹⁶⁹. E ainda: geração de incerteza e ganhadores⁹⁷⁰ e perdedores⁹⁷¹.

Com tantas nuances, é preciso buscar o convencimento dos agentes envolvidos

⁹⁶⁸ A exemplo do posicionamento da mídia no Reino Unido, contrária à implementação *pasty tax*, uma taxa de 20% de IVA sobre comida quente para *takeaway*.

⁹⁶⁹ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁷⁰ Os ganhadores (população em geral) são geralmente silenciosos e têm pouco poder de influência política.

⁹⁷¹ Os perdedores são aqueles que geralmente se beneficiam de taxas reduzidas e isenções e têm alto poder de *lobby*, mídia e convencimento.

não só por fundamentos econômicos, mas por meio de outras diversas abordagens. É necessário também atentar para a forma e o momento da reforma, de modo que medidas mais amplas e reformas rápidas terão mais chances de sucesso do que medidas isoladas e reformas que se procrastinam no tempo e nas discussões, como atualmente na UE⁹⁷². Reduzir as incertezas também é importante a partir da existência de informação geral, pública, completa e imparcial.

Por fim, a história da fiscalidade na União Europeia ensina que a implementação e manutenção de um novo sistema de fiscalidade indireta no Brasil: (a) deverá evitar replicar indefinidamente as características ruins do sistema tributário anterior; (b) envolverá fatores diversos de natureza política, econômica, cultural e social, não apenas fiscal; (c) exigirá uma coordenação centralizada, vigorosa e institucionalizada de um ente estatal, provavelmente União Federal; (d) interferirá na liberdade e autonomia dos entes federativos do país; (e) deverá evitar uma regra de unanimidade para as decisões, uma vez que a obtenção de consenso entre as unidades federadas brasileiras seria dificultosa; (f) será mais efetiva se for rápida e abrangente, evitando-se a implantação ou harmonização tributária gradual no tempo e repartida por temas, uma vez que geram maior rejeição dos agentes envolvidos⁹⁷³.

3.3 O sistema canadiano de tributação indireta

3.3.1 O Canadá

O Canadá é uma monarquia constitucional composta de 9 Províncias⁹⁷⁴ e 3 Territórios e formada a partir da união de colônias. Todas eram antigas colônias britânicas, exceto Quebec, uma colônia de origem francesa⁹⁷⁵.

As Províncias e Territórios são unidades administrativas do país. As Províncias possuem autonomia em relação ao Governo Federal, tanto que chamam-nas de “divisões co-soberanas”: têm sua própria Coroa, editam leis, criam impostos provinciais, prestam

⁹⁷² DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁷³ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform...*, cit. 32 p.

⁹⁷⁴ No Canadá, as Províncias são entes subnacionais equivalentes aos “Estados federados” do Brasil.

⁹⁷⁵ UNITED NATIONS. *Canada*. Public administration country profile. New York: Division for Public Administration and Development Management (DPADM), 2006. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan023304.pdf>. [8 set. 2016]. 18 p.

serviços públicos exclusivos, a exemplo de educação e saúde, e têm representação na Câmara dos Comuns e no Senado⁹⁷⁶.

Ao inverso, os Territórios não têm autonomia, porque integram o Governo Federal. Portanto, não têm competência tributária própria e os serviços públicos de atribuição provincial são executados pelo Governo Federal. Se um Território tem competências, estas não advêm da Constituição (como no caso das Províncias), mas de mera delegação do Governo Central⁹⁷⁷.

O Canadá, assim como o Brasil, é uma federação de composição étnica heterogênea⁹⁷⁸ e expressivas desigualdades regionais. Internamente, ressalte-se a existência de rivalidade cultural, política e econômica entre a Província Québec⁹⁷⁹ e as demais Províncias do país⁹⁸⁰⁹⁸¹.

O sistema tributário reflete a natureza federativa do Canadá, contemplando uma elevada descentralização pelos diferentes níveis de governo, detentores de poderes quase plenos para legislar, arrecadar, fiscalizar e apropriar-se das receitas tributárias. As bases tributárias têm enfoque na renda (Governo Federal), no consumo (Províncias) e na propriedade (localmente, nas cidades)⁹⁸². A tributação da renda equivale a 46% do total arrecadado, enquanto a tributação indireta e sobre a propriedade ficam na proporção de, respectivamente, 23% e 12%⁹⁸³.

O Canadá é um dos três países federados com IVAs subnacionais⁹⁸⁴, sendo o único no mundo em que os governos subnacionais tem a discricionariedade de optar por manter seus próprios impostos indiretos ou de impor um imposto do tipo IVA, harmonizado com o Governo Federal⁹⁸⁵⁹⁸⁶.

⁹⁷⁶ UNITED NATIONS. *Canada...*, cit. 18 p.

⁹⁷⁷ UNITED NATIONS. *Canada...*, cit. 18 p.

⁹⁷⁸ A diversidade da sociedade multicultural canadiana advém de quatro elementos básicos: Britânicos, Franceses, indígenas e pessoas oriundas de muitos diferentes países e culturas.

⁹⁷⁹ De língua francesa.

⁹⁸⁰ De língua inglesa.

⁹⁸¹ LI, Peter. *Cultural diversity in Canada: the social construction of racial differences*. Strategic issues series n. rp02-8e. Ottawa: Department of Justice, 2000. Disponível em: www.justice.gc.ca. [24 ago. 2017]. 27 p.

⁹⁸² ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 57-58.

⁹⁸³ OECD. Revenue Statistics 2016 – Canada. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-canada.pdf>. [31 ago. 2017]. 2 p.

⁹⁸⁴ Os outros dois são Brasil e Índia.

⁹⁸⁵ GALE, William; HARRIS, Benjamin. A VAT for the United States: part of the solution. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011. p. 64-82.

⁹⁸⁶ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 25.

3.3.2 Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano

O atual sistema de tributação indireta do Canadá foi projetado, desenvolvido e implementado muito mais por acidente e circunstâncias políticas, do que pela elaboração de um *design* específico para tal.

Foram anos de negociação entre os Governos Central e Subnacionais (num modelo denominado de *federalismo executivo*⁹⁸⁷) para que se pudesse produzir um sistema de tributação indireta substancialmente integrado e harmonizado como modelo atual⁹⁸⁸.

Muito embora tenha surgido sem muito planejamento, quando o assunto é política e administração da fiscalidade indireta, o Canadá é reconhecido pela inovação e ousadia⁹⁸⁹.

Bom que se diga que a doutrina, ao longo de décadas, era assente em afirmar a impossibilidade de um IVA a nível de governo subnacional. O sistema canadiano, contudo, provou exatamente o contrário: o IVA subnacional não apenas pode ser feito, como pode ser bem feito⁹⁹⁰.

E não só. O Canadá demonstra a possibilidade de haver, em um país federal, um bom funcionamento da tributação indireta em dois níveis de governo, em que um IVA do Governo Central coexiste com IVAs e impostos sobre vendas a varejo (RSTs) subnacionais⁹⁹¹.

Assim, o Canadá não apenas inovou, mas promoveu uma revolução da fiscalidade indireta⁹⁹².

A implementação do sistema indireto de tributação canadiano, contudo, não foi fácil, nem rápida e sequer está terminada⁹⁹³.

⁹⁸⁷ No *federalismo executivo*, há um grande nível de descentralização e autonomia dos entes federativos, que discutem, negociam e decidem as matérias conflituosas entre si, sem a existência de um órgão ou entidade institucionalizado para intermediação.

⁹⁸⁸ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21 apr. 2012. Atlanta: International Center for Public Policy, 2012. p. 5.

⁹⁸⁹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Conference on tax Reform Outside the Beltway. Los Angeles: University of California, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>. [21 ago. 2017]. 29 p.

⁹⁹⁰ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a ...*, cit. 29 p.

⁹⁹¹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a ...*, cit. 29 p.

⁹⁹² BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a ...*, cit. 29 p.

⁹⁹³ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a ...*, cit. 29 p.

Em 1991 iniciou-se uma ‘dolorosa’ política de implementação do IVA do Governo Central⁹⁹⁴ – o *Goods and Services Tax* (GST) – para substituir o *Manufacturers Sales Tax* (MST)⁹⁹⁵⁹⁹⁶.

À época, a tributação indireta canadense revestia-se de um alto grau de ajustamento e uniformização: o Governo Central cobrava o *Manufacturers Sales Tax* e as Províncias (exceto uma) cobravam um imposto de vendas a varejo de base bastante semelhante à do imposto federal⁹⁹⁷.

Em um contexto de estabilidade fiscal, mesmo assim o Governo Federal resolveu criar um IVA de sua competência, o GST: *Goods and Services Tax*, com fundamento nos efeitos deletérios da regressividade e do efeito *cascade* do MST. Esperavam ainda uma melhoria da competitividade internacional das empresas de exportação⁹⁹⁸.

Por óbvio, a atitude federal resultou forte resistência das Províncias ao novo *status quo*. Alberta, Ontario e British Columbia intentaram ações judiciais, alegando que o Governo Federal não teria autorização constitucional para introduzir um imposto sobre consumo. Também Québec, sem utilizar a via judicial, insurgiu-se num primeiro momento, manifestando pela inconstitucionalidade do imposto⁹⁹⁹.

Em 1992, contudo, a Suprema Corte definiu o assunto, julgando a favor do Governo Federal, pela constitucionalidade do GST¹⁰⁰⁰.

Muitas foram as negociações acerca da possibilidade de funcionamento conjunto do GST com outros impostos indiretos provinciais. O Governo Central tentou, inicialmente, impor às Províncias a adesão ao *Harmonized Sales Tax* (HST)¹⁰⁰¹, um imposto de competência tributária mista – federal e provincial – de base similar ao GST. Não obteve, a princípio, sucesso no objetivo¹⁰⁰².

⁹⁹⁴ Governo Central, Governo Nacional ou Governo Federal.

⁹⁹⁵ O *Manufacturers’ Sales Tax* (MST) era um imposto de estágio único, adotado desde 1923. Incidia sobre a produção de bens, excluída a tributação dos serviços e das vendas a retalho, cuja taxa geral era 13,5% (RUGGERI, Giuseppe; BLUCK, K. On the incidence of the *Manufacturers’ Sales Tax* and the *Goods and Services Tax*. In: *Canadian Public Policy*, n. 16(4). Montreal: University of Toronto Press, 1990. p. 359-373).

⁹⁹⁶ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

⁹⁹⁷ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

⁹⁹⁸ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

⁹⁹⁹ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 11.

¹⁰⁰⁰ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 11.

¹⁰⁰¹ Tributo da espécie IVA.

¹⁰⁰² BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

Destoando das demais Províncias, Québec firmou acordo¹⁰⁰³ com Governo Central, logo aquando da introdução do GST em nível federal (1991), para substituir o imposto de vendas a varejo (RST) por um IVA provincial: o QST, *Québec Sales Tax*. O acordo referido, que vigora até hoje, definiu que a Província – por intermédio do *Revenu Quebec* (RQ)¹⁰⁰⁴ – deve fiscalizar e arrecadar não somente o QST, mas também o GST federal¹⁰⁰⁵.

Com isso, ao longo de quase duas décadas a província de Québec foi a única jurisdição subnacional do mundo a adotar um IVA baseado no princípio do destino: o QST¹⁰⁰⁶¹⁰⁰⁷.

Em seguida, algumas Províncias canadenses foram substituindo seus impostos sobre vendas no varejo (RST) pelo HST, um IVA com base de incidência similar ao GST. A adesão gradual das províncias ao HST foi ainda mais lenta e dolorosa que a implementação do GST¹⁰⁰⁸. Atualmente, cinco Províncias canadenses adotam o HST, a saber: New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island¹⁰⁰⁹¹⁰¹⁰.

Ainda: três Províncias mantiveram seus impostos sobre vendas a varejo¹⁰¹¹ – o *Provincial Sales Tax* (PST)¹⁰¹². Outras quatro optaram por não cobrar qualquer imposto indireto¹⁰¹³¹⁰¹⁴.

Ao longo da história recente da tributação indireta canadiana, o contribuinte, na maioria das vezes, reagiu negativamente às reformas da fiscalidade¹⁰¹⁵.

¹⁰⁰³ Não estão perfeitamente claros os motivos pelos quais o Governo Federal concordou com os arranjos incomuns impostos por Quebec, mas especula-se que o acordo tenha provavelmente se dado para apaniguar as relações políticas tensas entre Governo Central e a Província, que demandava por mais autonomia política e financeira e também para garantir que pelo menos uma Província adotasse um IVA para estimular as demais a adotar o novo modelo de tributação, baseado no GST (BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p. e BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 11.).

¹⁰⁰⁴ A *Revenu Quebec* (RQ) é o órgão da administração tributária da Província de Quebec.

¹⁰⁰⁵ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰⁰⁶ O VAT subnacional brasileiro (ICMS), muito mais antigo do que o QST canadiano, é baseado predominantemente no princípio da origem.

¹⁰⁰⁷ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰⁰⁸ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰⁰⁹ A província de British Columbia optou inicialmente pela implementação do HST. Contudo, em 2013, voltou atrás na decisão e aboliu o imposto, revertendo-o para um imposto sobre vendas a varejo: o PST.

¹⁰¹⁰ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰¹¹ Sobre os impostos sobre vendas a varejo ou *retail sales taxes* (RST), de forma geral, vide Capítulo I deste estudo.

¹⁰¹² Cobram o PST as seguintes Províncias: British Columbia, Manitoba e Saskatchewan.

¹⁰¹³ Não cobram imposto indireto as seguintes Províncias: Alberta, Northwest Territories, Nunavut e Yukon.

¹⁰¹⁴ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰¹⁵ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

Duas eleições gerais foram perdidas depois de introdução de alterações mais significativas no modelo de tributação indireta. Nas eleições de 1993, por exemplo, ocorridas depois da introdução do GST, o governo federal progressista conservador foi reduzido a apenas dois lugares no parlamento¹⁰¹⁶.

E também, em 2013, depois de forte reação dos contribuintes, o governo recém-eleito da Província da British Columbia cedeu, para substituir o HST (introduzido em 2010) pelo antigo imposto de vendas a varejo (PST), fato um tanto incomum na seara da fiscalidade, já que foi apenas a sexta jurisdição no mundo¹⁰¹⁷ – e a primeira no mundo desenvolvido – a extinguir um imposto tipo IVA depois de instituído¹⁰¹⁸¹⁰¹⁹.

Apesar das diferenças de nomes dos impostos, tanto o IVA federal como os IVAs provinciais utilizam o método subtrativo na modalidade *invoice credit*¹⁰²⁰ para o cálculo do *quantum* tributário, forma mais comum de tributação indireta em todo o mundo¹⁰²¹.

Fato é que o sistema canadiano de tributação indireta funciona bastante bem. Para além disso, o cidadão canadense ainda tem a exata compreensão de quanto paga de impostos indiretos, vez que estes são devidamente discriminados nas faturas e separados do preço do produto¹⁰²². Por isso um sistema similar ou partes dele podem ser aplicados ao Brasil, inclusivamente de forma aprimorada.

Para tanto, abordar-se-ão as principais características¹⁰²³, vantagens e defeitos do sistema de tributação indireta do Canadá, além da interação dos tributos indiretos provinciais, entre si e com o IVA federal.

3.3.3 A incidência geográfica dos impostos indiretos

¹⁰¹⁶ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰¹⁷ Antes da província canadense da Columbia Britânica, em todo o mundo, somente cinco países extinguíram um tributo do tipo IVA: Vietnã, Belize, Gana, Granada e Malta. Todos subsequentemente reintroduziram o imposto.

¹⁰¹⁸ BIRD, Richard. GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. p. 56

¹⁰¹⁹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰²⁰ Sobre o método subtrativo na modalidade *invoice credit*, vide Capítulo I desse estudo.

¹⁰²¹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰²² BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰²³ Minúcias sobre o sistema canadiano não são objeto do presente trabalho, que busca reformar o sistema do Brasil a partir das linhas gerais positivas dos sistemas de IVA da UE e de tributação indireta do Canadá.

Como acima foi visto, existem atualmente no Canadá quatro impostos sobre o consumo: GST (*Goods and Services Tax*), HST (*Harmonized Sales Tax*), QST (*Québec Sales Tax*) e PST (*Provincial Sales Tax*).

Saber qual(is) imposto(s) incidirá(ão) nas vendas de mercadorias/bens e prestações de serviços dependerá exclusivamente de qual Província ou Território se trata.

Nesse sentido, o GST – imposto federal – é cobrado em 8 Províncias, a saber: (a) nas 3 Províncias que *não* acordaram com o Governo Federal em fundir seus regimes fiscais próprios existentes com o GST (para formar o HST)¹⁰²⁴¹⁰²⁵; (b) nas unidades federativas¹⁰²⁶ que não cobram tributos indiretos; e (c) na Província de Quebec.

Por sua vez, o HST, imposto de competência tributaria mista – federal e provincial – é cobrado em 5 Províncias que *acordaram* com o Governo Federal em fundir seus regimes fiscais próprios (anteriormente existentes) com o GST.

O QST – imposto provincial – é cobrado exclusivamente na Província de Quebec.

Enfim, o PST – imposto provincial – é cobrado nas 3 Províncias que *não* acordaram com o Governo Federal em fundir seus regimes fiscais próprios com o GST (para formar o sistema HST).

Assim, a depender de qual Província ou Território em questão, se faz necessário recolher dois impostos separadamente – GST e PST ou GST e QST – ou apenas um isoladamente – ou GST ou HST¹⁰²⁷.

Se o fato gerador ocorre em Alberta, Yukon, Nunavut ou Northwest Territories não há necessidade de recolha de tributos provinciais de consumo¹⁰²⁸, mas apenas do tributo federal indireto, o GST.

¹⁰²⁴ Como dito anteriormente, quando o Governo Federal criou o GST, a ideia era que as Províncias extinguissem seus sistemas próprios de tributação indireta, para se fundirem ao imposto federal GST, formando o HST. Entretanto, nem todas as Províncias aceitaram.

¹⁰²⁵ São as províncias que cobram *retail sales tax* (PST).

¹⁰²⁶ As unidades federativas que não cobram seus tributos indiretos próprios são um Província (Alberta) e os três Territórios (Northwest Territories, Nunavut e Yukon).

¹⁰²⁷ Como alhures dito, HST é um imposto resultante da fusão dos impostos federal (GST) e provincial (PST).

¹⁰²⁸ Nesse caso, as Províncias optaram por não cobrar impostos indiretos, uma vez que já auferem vultosas receitas advindas de royalties de petróleo, jazidas de pedras preciosas e de carvão mineral.

Já onde vigora o *sistema harmonizado* – em Ontario, Nova Scotia, New Brunswick, PEI e Newfoundland and Labrador – ao invés de recolher separadamente GST e o imposto provincial, recolhe-se apenas o HST .

Manitoba, Saskatchewan, British Columbia e Quebec têm impostos provinciais desvinculados do Governo Federal, hipóteses em que se recolhe, separadamente, o imposto indireto da Província e o do Governo Federal. Em Quebec recolhe-se o QST provincial, separadamente do GST federal. E, em Manitoba¹⁰²⁹, Saskatchewan, British Columbia, paga-se PST separadamente do GST.

O quadro abaixo resume geograficamente a incidência dos impostos indiretos no Canadá.

Quadro 3.1 – Distribuição geográfica dos impostos indiretos no Canadá

Província	Imposto
Alberta	GST
British Columbia	GST + PST
Manitoba	GST + PST
New-Brunswick	HST
Newfoundland and Labrador	HST
Northwest Territories*	GST
Nova Scotia	HST
Nunavut*	GST
Ontario	HST
Prince Edward Isl. (PEI)	HST
Québec	GST + QST
Saskatchewan	GST + PST
Yukon*	GST

*Territórios Federais

Como se discorrerá em seguida, o sistema de tributação indireta canadense proporciona uma multiplicidade de situações jurídico-tributárias que despertam grande interesse para a solução dos problemas do Brasil: 1) um IVA federal (GST) e outro IVA

¹⁰²⁹ O PST da Província de Manitoba é denominado de *Retail Sales Taxes* (RST).

provincial (QST), separados, administrados a nível provincial (*Dual VAT* em Québec); 2) um IVA federal e outro IVA provincial, conjugados em um único IVA (HST), administrado a nível federal; 3) um IVA federal e um RST provincial, administrados separadamente em razão da competência tributária de cada ente federado.

3.3.4 O imposto tipo ‘retail sales tax’: PST

O PST é o único imposto indireto do Canadá classificado como *monofásico*, uma vez que os demais (GST, HST e QST) são *plurifásicos não-cumulativos* (IVA)¹⁰³⁰. Portanto, as entradas (*inputs*) de bens e serviços adquiridos por empresas e utilizados para a produção de outros bens e/ou serviços não gera direito a créditos fiscais.

Cada Província aplica suas próprias regras, taxas e isenções¹⁰³¹, que variam significativamente, resultando em um sistema heterogêneo que não interage com os demais VATs do país. Apenas Para exemplificar, o quadro¹⁰³² abaixo apresenta algumas dessas variações dos PSTs.

Quadro 3.2 – Variações de taxas e isenções nos PSTs

Província / Taxa¹⁰³³ / Produto ou Serviço	British Columbia	Saskatchewan	Manitoba
Taxa	7%	6%	8%
Equipamentos de produção	Isento	Tributável	Tributável
Equipamento e material de pesca	Isento	Tributável	Isento
Material escolar	Isento	Tributável	Tributável
Refeições preparadas	Isento	Isento	Tributável

Do mesmo modo que existem diferenças nas isenções, há também semelhanças. Por exemplo, em todas as Províncias: (a) há isenção de bens comprados para

¹⁰³⁰ Sobre a classificação de impostos indiretos: vide Capítulo I.

¹⁰³¹ O detalhamento sobre os três PSTs canadenses não cabe aqui, uma vez que não é o escopo do trabalho e traria excesso de informação sobre os diferentes sistemas jurídicos, sem proveito na formulação da reforma fiscal do Brasil.

¹⁰³² BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “system”. In: *Tax Law Review n. 63 (2010)*. New York: New York University School of Law, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228280890_Sales_taxes_in_Canada_The_GST-HSTQSTRST_sys em. [30 ago 2017]. p. 517-582.

¹⁰³³ A não ser que seja aplicável alguma isenção.

revenda e arrendamento, matéria-prima, equipamentos e suprimentos agrícolas, mantimentos básicos, livros e revistas, roupas para crianças, remédios de prescrição e estacionamento; e, (b) há tributação de venda e arrendamento de bens, reparo e manutenção de bens, serviços de advocacia e telecomunicações¹⁰³⁴.

Muito embora seja referido pela doutrina como um *retail sales tax* (RST)¹⁰³⁵, não significa que o PST incida apenas nas operações realizadas por empresas de varejo, uma vez que o imposto é cobrado sobre todas as vendas de mercadorias/bens e prestações de serviços feitas a retalho, independentemente se efetuada por empresa varejista ou atacadista¹⁰³⁶.

No que refere ao aspecto quantitativo, o PST é calculado levando em conta o preço da venda ou do serviço – sem inclusão do GST – e a taxa aplicável¹⁰³⁷.

Por fim, as empresas estabelecidas nas Províncias British Columbia, Saskatchewan e Manitoba devem nelas se registrar, declarar e recolher o imposto, além de se submeter às auditorias, investigações e interpretações de leis e regulamentos da Autoridade Tributária provincial competente.

A melhor característica do PST canadiano é a de ser um imposto monofásico, a evitar, em tese, a cumulatividade da tributação. Contudo, Charles McLure¹⁰³⁸ aponta que a monofasia é mitigada por isenções de vendas a consumidores finais e por tributação de vendas a empresas produtoras. O autor ainda aponta críticas severas ao PST, no sentido de que o imposto canadiano viola quase todos os princípios da boa tributação indireta, por ser complexo, por desrespeitar o princípio do destino e pela ausência de cooperação entre os Governos Provinciais e Federal¹⁰³⁹.

¹⁰³⁴ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰³⁵ Sobre *Retail Sales Tax*, vide Capítulo I.

¹⁰³⁶ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs..., cit. 11 p.

¹⁰³⁷ As taxas representadas na tabela são as genéricas, havendo taxas outras aplicáveis, de acordo com cada Província.

¹⁰³⁸ Professor do Hoover Institution na Universidade de Stanford.

¹⁰³⁹ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs and GST: lessons for Canada from the Canadian Experience. In: *Tax Notes International* n. 439-442 (Feb. 5, 2007). Disponível em: http://jdi-legacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure_paper.pdf. [30 ago 2017]. 11 p.

3.3.5 Os impostos tipo IVA: GST, HST e QST

Além das vendas a retalho (tributadas pelo PST), o fornecimento da grande maioria dos bens e serviços no Canadá, ao longo de toda a cadeia produtiva e comercial¹⁰⁴⁰, sofre também incidência do GST, QST (em Québec) ou HST (nas Províncias acordantes).

De modo geral, as regras e bases do HST e QST assemelham-se às do GST e existe ampla coordenação e troca de informações entre as Autoridades Tributárias Federal e Provinciais.

Como se trata de IVAs, os contribuintes do GST/HST/QST devem debitar o imposto incidente sobre as vendas tributáveis (*outputs*)¹⁰⁴¹, sendo-lhes permitido abater ou reembolsar os impostos pagos sobre compras de bens e serviços utilizados nas atividades empresariais (*inputs*).

Por questões de ordem política, o modelo canadiano comporta exceções. Algumas transações submetem-se a *taxa zero* e um pequeno número delas é isenta de impostos. Existem também os *rebates*, procedimento que implica redução de taxa nos *inputs* (entradas, compras).

Para os impostos tipo IVA, os bens e serviços submetem-se a *operações tributáveis*, submetidas a *taxa zero* e *isentas*.

As *operações tributáveis* envolvem a grande maioria dos fornecimentos de bens e serviços no Canadá, como por exemplo as vendas de automóveis, imóveis novos, imóveis comerciais, calçados, vestuário e a prestação de serviços de reparação, publicidade, transporte, *franchising*, hotelaria, restaurantes, etc. Nesses casos, debita-se o valor do tributo (venda) – conforme os preços dos fornecimentos e prestações e a taxa aplicável na Província – permitindo-se abater ou recuperar o imposto pago nas compras relacionadas à atividade¹⁰⁴².

Nas operações sujeitas à *taxa zero* – a exemplo de mantimentos alimentícios básicos, produtos agrícolas, medicamentos de prescrição, aparelhos e serviços médicos, produtos vendidos para serem exportados para fora do país ou para fora da província

¹⁰⁴⁰ Retalho e atacado.

¹⁰⁴¹ Excluindo as vendas com taxa zero.

¹⁰⁴² BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

(dentro do país¹⁰⁴³), etc. – não há débito do GST/HST/QST pela venda, com possibilidade de reembolsar o imposto pago em bens e serviços adquiridos para a atividade (compra)¹⁰⁴⁴.

No caso das operações submetidas a *isenção* de GST/HST, como os arrendamentos de longa duração, serviços de saúde, de *baby sitter*, serviços financeiros e de seguros, serviços prestados por órgãos e entidades públicos, entre outros, o contribuinte não debita GST/HST/QST (venda) e geralmente não se pode abater ou reembolsar o imposto pago nas compras relacionadas à atividade empresarial com o bem/serviço isento¹⁰⁴⁵¹⁰⁴⁶.

3.3.5.1 GST

O GST é um IVA geral da competência tributária exclusiva do Governo Federal. Cobrado em 5 Províncias e 3 Territórios do Canadá, é o único imposto indireto da Província de Alberta¹⁰⁴⁷ e dos 3 Territórios. Nas demais 4 Províncias, cobra-se o GST e também um imposto provincial, que pode ser o PST (British Columbia, Manitoba e Saskatchewan) – um *retail sales tax*¹⁰⁴⁸ – ou QST (Québec) – um VAT.

A base tributária consiste no preço do bem ou do serviço, sendo que, nas Províncias em que também é cobrado o PST, calcula-se o GST excluindo o valor daquele imposto. A taxa genérica aplicável é de 5%.

Enumera-se, contudo, 14 diferentes isenções e 5 categorias com classificação taxa zero¹⁰⁴⁹, além de 14 diferentes descontos de taxa (*rebates*), que, embora não caiba serem trazidas no presente estudo, conferem alguma complexidade ao sistema¹⁰⁵⁰. Apesar disso, o GST funciona bem.

O GST é legislado e regulado inteiramente pelo Governo Federal, de modo uniforme em todo o território canadiano.

¹⁰⁴³ Relativamente às vendas destinadas a outras províncias, no que refere ao QST e à parcela provincial do HST.

¹⁰⁴⁴ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁴⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁴⁶ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning the QST and the GST/HST*. Disponível em: www.revenuquebec.ca. [5 set. 2017]. 100 p (p.14).

¹⁰⁴⁷ A Província de Alberta optou por não cobrar tributo indireto provincial.

¹⁰⁴⁸ Nestes casos, as Províncias optaram por manter seus RSTs e não fazer alterações na operação, estrutura e administração de seus impostos, ao invés de adotar um IVA do Governo Federal.

¹⁰⁴⁹ Incluem-se na taxa-zero de GST, como regra, as exportações de bens para fora do país e a prestação de serviços a não-residentes.

¹⁰⁵⁰ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

A arrecadação e a administração do imposto fica a cargo da *Canada Revenue Agency* (CRA), a Autoridade Tributária Federal, exceto na Província de Québec.

Por causa de um acordo com o Governo Federal, a Província de Québec administra – no seu território – além do próprio imposto provincial indireto (QST), o sistema de tributação indireta Federal (GST/HST), por intermédio da Autoridade Tributária provincial – a *Revenu Québec* (RQ) – tarefa pela qual é compensada mediante remuneração¹⁰⁵¹¹⁰⁵². Trata-se do sistema denominado de *Dual VAT*, vigente somente na Província de Québec, a ser tratado mais adiante no presente estudo.

Toda a receita do imposto GST é destinada aos cofres do Governo Federal.

Por fim, de modo geral, o GST é um imposto que conta com as boas práticas tributárias atuais (taxa única, base ampla e isenções limitadas)¹⁰⁵³ e com um quadro administrativo apropriado para sua cobrança e controle.

A implantação do modelo do GST canadiano no âmbito do Governo Federal do Brasil seria de bom proveito. Como o Brasil possui quatro diferentes impostos indiretos federais, a extinção destes para a criação de um único faria reduzir sensivelmente a complexidade do sistema Federal e os custos administrativos e de *compliance* fiscal. A adoção desta medida isoladamente, contudo, não eliminaria os severos problemas da tributação do país.

3.3.5.2 HST

Em 1996, depois de muitas negociações e em troca de um vultoso pagamento compensatório inicial do Governo Federal¹⁰⁵⁴, três das quatro Províncias Atlânticas do Canadá optaram por trocar seus impostos anteriormente vigentes, tipo *retail sales taxes*,

¹⁰⁵¹ A remuneração pelos serviços de administração, fiscalização e arrecadação do sistema GST/HST pela Província de Québec é negociada anualmente com o Governo Federal.

¹⁰⁵² GENDRON, Pierre-Pascal. VAT treatment of nonprofits and public-sector entities. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011. p. 239-247.

¹⁰⁵³ KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and..., cit. p. 861-887.

¹⁰⁵⁴ O pagamento compensatório inicial destinou-se a evitar perda de receita resultante da mudança dos sistemas tributários pelas Províncias aderentes ao HST. O pagamento foi calculado aplicando os seguintes percentuais sobre o valor da perda de receita estimada que exceder 5% das receitas efetivas: 100% nos dois primeiros anos, 50% no terceiro ano e 25% no quarto ano (BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582).

por um novo IVA provincial, harmonizado e agregado ao IVA federal (GST), a formar um único imposto: o HST (*Harmonized Sales Tax*)¹⁰⁵⁵.

Depois disso, mais duas Províncias aceitaram a troca, de modo que, atualmente, o sistema de HST vige nas cinco Províncias seguintes: New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island¹⁰⁵⁶.

O HST é nitidamente um imposto federal-provincial indireto harmonizado e *integrado*, sob administração de uma única Autoridade Tributária (Federal), em que os Governos Federal e Provincial têm taxas próprias, aplicadas simultaneamente à mesma base¹⁰⁵⁷. Desse modo, o *design tributário* canadiano aglutinou os impostos federal (GST) e provincial, gerando um único tributo, denominado de *HST*¹⁰⁵⁸.

Suma síntese, o HST é um imposto proveniente da junção de dois: GST federal e o imposto indireto provincial. Ou, ainda: pode-se afirmar que o HST é o GST com uma sobretaxa provincial.

A base tributária¹⁰⁵⁹ aplicável ao HST é essencialmente a mesma do GST. Nas Províncias *aderentes* ou *participantes*, se um bem ou serviço é tributável ou isento para o GST, via de regra, ele também o será para o imposto indireto provincial, de modo que o HST seja cobrado basicamente da mesma forma que o GST.

Muito embora o GST e o HST sejam muito semelhantes, entre eles há diferenças, que residem no fato de as Províncias terem autonomia para estabelecer – relativamente à fração de HST que lhes cabe – as taxas, os *rebates* (descontos de taxa) e o direito aos créditos e reembolsos decorrentes dos *inputs*.

Ainda a falar sobre o aspecto quantitativo, a taxa é composta da parte Federal – sempre taxa única de 5%, em harmonia com o GST¹⁰⁶⁰ – e da parte Provincial, também única por Província, variável de 8% a 10%¹⁰⁶¹. O quadro abaixo resume as taxas do HST.

¹⁰⁵⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁵⁶ As referidas Províncias são denominadas de '*aderentes*' ou '*participantes*', em virtude de terem aderido à proposta do Governo Federal para alterar seus impostos para o sistema do HST.

¹⁰⁵⁷ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 22.

¹⁰⁵⁸ Por vezes, a terminologia utilizada no Canadá para o imposto federal-provincial combinado é "*GST/HST*", sendo o *GST* equivalente ao IVA Federal e o *HST* ao IVA Provincial. Outras vezes, a terminologia é apenas "HST", à qual subentende-se uma estratificação do imposto em uma porção federal (GST) e outra provincial (PVAT, i. é: Provincial-VAT) (BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582). No presente estudo utiliza-se a segunda terminologia (apenas HST, significando GST + PVAT).

¹⁰⁵⁹ Base tributária ou base de cálculo.

¹⁰⁶⁰ Sempre bom lembrar que o GST e a parte federal do HST (CVAT) são uniformes em todo o território canadense.

¹⁰⁶¹ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

Quadro 3.3 – Taxa única do HST por Província

Província	Taxa Prov.	Taxa Federal	Total
New-Brunswick	10%	5%	15%
Newfoundland and Labrador	10%	5%	15%
Nova Scotia	10%	5%	15%
Ontario	8%	5%	13%
Prince Edward Isl. (PEI)	10%	5%	15%

No referente à administração tributária, o HST é administrado e arrecadado integralmente pela Autoridade Tributária do Governo Federal¹⁰⁶², a *Canada Revenue Agency* (CRA), com o devido repasse da PVAT – porção provincial do HST – sem que haja cobrança pelo serviço¹⁰⁶³¹⁰⁶⁴.

A PVAT é definida de acordo com o princípio do destino. Tratando-se de operações internas¹⁰⁶⁵, a parcela provincial do imposto (PVAT) é coletada juntamente a parcela federal (GST), com posterior distribuição à Província¹⁰⁶⁶. Já nas operações interprovinciais¹⁰⁶⁷, quando a Província de destino não é aderente ao HST, não existe recolhimento nem cobrança da parte provincial do HST (PVAT), uma vez que é operação submetida a *taxa-zero*¹⁰⁶⁸¹⁰⁶⁹.

¹⁰⁶² O fato de a cobrança e arrecadação do HST ser realizada pelo Governo Federal evita sobremaneira os problemas decorrentes das transações interprovinciais.

¹⁰⁶³ Diferentemente do que acontece na Província de Quebec, que recebe remuneração pelo Governo Federal para cobrar o GST dentro dos limites geográficos provinciais, as Províncias aderentes não pagam ao Governo Federal pela administração da sua parcela do HST (PVAT).

¹⁰⁶⁴ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹⁰⁶⁵ Considera-se *interna*, para os fins do sistema HST, a operação cuja origem e destino encontrem-se: a) dentro da fronteira de uma única Província aderente ao HST, ou; b) em Províncias aderentes ao HST.

¹⁰⁶⁶ A porção provincial do HST (PVAT) entra nos cofres do Governo Federal e é distribuída conforme uma fórmula estatística baseada no princípio de destino, acordada individualmente com cada Província e que leva em consideração a taxa da Província de destino. Assim, os repasses não representam exatamente o imposto das operações efetivamente realizadas em cada Província (BUTCHER, Rod; GAUDON, Diane. *Harmonized Sales Tax in Canada*. Ontario Edition. Ontário: Certified General Accountants of Ontario, 2009. Disponível em: <http://www.whtm.ca/HST%20WHTMG.pdf>. [15 set. 2017]. 25 p.).

¹⁰⁶⁷ Considera-se *interprovincial* – para os fins do sistema HST – a operação originada em uma Província aderente ao HST e destinada a Província não participante do HST.

¹⁰⁶⁸ Em se tratando de operação cuja origem seja uma Província não aderente e o destino seja uma participante do HST, é devido o HST integral, incluída a PVAT.

¹⁰⁶⁹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

O HST é um imposto administrativa e economicamente eficiente, de menor complexidade e com reduzidos custos de administração¹⁰⁷⁰ e *compliance* fiscal, especialmente por causa das características seguintes: (a) base muito similar à do IVA Federal (GST); (b) concomitância de cobrança de ambos os impostos (federal e provincial), que se fundem em um único (HST); (c) administração e arrecadação centralizadas em uma única Autoridade Tributária (Governo Central, a CRA).

Essas vantagens exigem, contudo, abdicação de autonomia tributária das Províncias ao Governo Federal. No caso específico do Canadá, as Províncias ficaram especialmente seduzidas pela oferta de ajuda financeira do Governo Federal¹⁰⁷¹ e pela eliminação do custo de administração do imposto indireto¹⁰⁷².

Desse modo, a implantação de um modelo como HST no Brasil seria um tanto problemática, porquanto implica em os Estados e os Municípios renderem sua histórica autonomia tributária ao Governo Federal, no que concerne à administração dos impostos indiretos da competência destes entes subnacionais.

3.3.5.3 QST

O QST é um IVA geral baseado no princípio do destino, a incidir sobre a grande maioria dos bens e serviços produzidos e consumidos em Québec ou importados para a Província. É um imposto substancialmente harmonizado com o GST Federal.

Em 1992, a Província de Québec foi a primeira no Canadá acordar com as diretrizes do Governo Federal para substituir o anterior *retail sales tax* por um novo imposto provincial, o atual QST – *Quebec Sales Tax*¹⁰⁷³.

O acordo federal-provincial determinou que Québec passasse a administrar e arrecadar não apenas o imposto indireto provincial (QST), mas também o imposto indireto federal (GST), através da Autoridade Tributária da Província, a *Revenue*

¹⁰⁷⁰ A cobrança da parte provincial do HST pelo Governo Federal, em nome das Províncias e sem qualquer ônus para elas, alivia do custo de administrar seu próprio imposto indireto (RST ou IVA) autonomamente e em separado.

¹⁰⁷¹ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁷² Exatamente pela necessidade de cessão de autonomia e de pagamento de ajuda aos entes subnacionais na experiência canadiana, a doutrina do Prof. Dr. Sijbren Cnossen prega a utilização, para um mesmo país, do sistema HST para as unidades subnacionais menores mais pobres e a utilização do sistema de QST/GST para as unidades subnacionais politicamente poderosas e ricas (BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? In: *International Tax and Public Finance*. v. 5. iss. 3. Jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>. [8 jan 2018]. p. 429-442).

¹⁰⁷³ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

Québec (RQ)¹⁰⁷⁴. Nesse sentido, Quebec é a única jurisdição subnacional no mundo a empreender com sucesso um sistema tributário dessa espécie, revestido de características muito peculiares¹⁰⁷⁵.

No que refere à *Revenu Québec*¹⁰⁷⁶, compete ao órgão público, além de administrar os impostos provinciais, atuar em todos os assuntos relacionados ao sistema de tributação indireta federal (GST/HST), tais como: admitir, analisar e decidir os pedidos de registro fiscal no GST/HST; definir sobre retornos, remessas, solicitações para *rebates*; realizar auditorias e investigações; interpretar e aplicar leis e regulamentos; atuar em avisos de objeção, cobrança de impostos e retornos ilegais; dentre outros¹⁰⁷⁷.

Ressalte-se, porém, que a RQ não atua ilimitadamente no sistema GST/HST, porque está adstrita às regras estabelecidas pelo Governo Federal, garantidoras da aplicação uniforme do GST/HST em todo o país¹⁰⁷⁸. E ainda: o acordo federal-provincial não transferiu para Québec a competência tributária nem a responsabilidade sobre o sistema GST/HST, que se mantêm dentro do âmbito do Governo Federal¹⁰⁷⁹.

No sistema *Dual VAT*, sempre que ocorre uma operação com bens e serviços tributáveis, há incidência dos dois impostos, o federal (GST) e o provincial (QST), cujos valores são cobrados no momento da venda ou prestação, de acordo com a taxa única de cada tributo (5% para o GST e 9,975% para o QST), e apresentados separadamente na fatura entregue ao consumidor¹⁰⁸⁰.

Ignorando poucas exceções, as exportações de bens (corpóreos ou tangíveis) para fora de Québec, seja para outra Província ou para fora do Canadá, estão sujeitas à *taxa zero*¹⁰⁸¹.

Do mesmo modo, submetem-se à taxa zero as exportações de serviços para não residentes de Québec, exceto: (a) quando a venda de serviço é feita a não-residente da Província, mas que está em Québec no momento da solicitação do serviço, ou; (b)

¹⁰⁷⁴ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁷⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁷⁶ Em relação às empresas estabelecidas na Província de Québec.

¹⁰⁷⁷ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

¹⁰⁷⁸ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

¹⁰⁷⁹ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

¹⁰⁸⁰ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in Canada..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁸¹ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

quando o não residente usufrui do serviço durante sua estadia em Québec. Nestes dois casos vale o princípio da origem e tanto o QST como o GST incidem¹⁰⁸²¹⁰⁸³.

As importações de bens provenientes do exterior do país, todavia, sofrem a incidência dos dois impostos (QST e GST). Bens importados de outras Províncias do Canadá por residentes em Québec pagam QST, sendo que, se o importador for registrado no imposto provincial e os bens importados tiverem uso exclusivo na atividade empresarial, haverá direito a crédito ou reembolso¹⁰⁸⁴¹⁰⁸⁵.

Finalmente, incide QST e GST nas importações não comerciais de serviços prestados (em Québec) por não residentes registrados no QST, de modo que esses fornecedores são os responsáveis pelo recolhimento dos dois impostos¹⁰⁸⁶.

No dual VAT, há uniformidade também no que se refere ao direito de dedução dos impostos pagos nos *inputs*, que podem gerar créditos ou restituições de imposto. Os *inputs* dedutíveis incluem móveis para escritório, sistemas de computador, gastos com contabilistas, transporte, reparo de máquinas, ferramentas e todos os bens e serviços objeto de uso e consumo no curso da produção. Têm ainda direito a 100% de creditamento, o valor pago de GST/QST sobre os bens imóveis cuja a utilização para os fins comerciais supere 90% (imóvel comercial) ou 50% (imóvel não comercial). Aeronaves e veículos de passageiros também têm direito a creditamento, sob condições especiais, também relacionadas ao uso dos bens nas atividades comerciais. As compras não sujeitas ao GST/QST não dão direito ao creditamento, a exemplo de bens e serviços não objeto de incidência, tais como salários, remunerações, juros, dividendos, impostos que não GST/QST, multas e contribuições, além dos itens isentos de GST/QST. Também não geram creditamento os bens e serviços adquiridos para uso pessoal, as taxas de associações recreativas, gastronômicas e esportivas¹⁰⁸⁷, incluídos ginásios, tacos de golfe, clubes de caça e pesca, diversão, etc.¹⁰⁸⁸

O arranjo do *Dual VAT* é único no mundo. São dois impostos tipo IVA independentes, um federal (GST) e outro provincial (QST), com bases harmonizadas,

¹⁰⁸² Nestes dois casos de exceção, considera-se que os serviços foram consumidos na Província de Québec.

¹⁰⁸³ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁸⁴ O tratamento dado no sistema Dual VAT para a importação de bens provenientes de outras Províncias do Canadá é semelhante ao atualmente aplicado na União Europeia.

¹⁰⁸⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁸⁶ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁸⁷ A menos que as taxas e encargos pagos sirvam-se à venda da associação, em uma atividade comercial que consiste em vendas de associações.

¹⁰⁸⁸ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

autonomia na definição das taxas e grande integração administrativa, em que a administração tributária do Governo Federal atua como instrumento para incrementar a eficiência da administração tributária do Governo Provincial¹⁰⁸⁹.

Por ser muito bem sucedido, esse arranjo permite que dele se retire quatro importantes lições, especialmente para a solução dos problemas do Brasil.

Primeira. A diversidade de bases entre dois impostos indiretos, quando discreta, embora não seja ideal em termos de custos (administrativos e de *compliance* fiscal), pode ser suportada pelos contribuintes e operada por uma única Autoridade Tributária a administrar impostos Federal e subnacional¹⁰⁹⁰.

Uma segunda lição que se retira do modelo Dual refere-se à possibilidade de uma jurisdição subnacional administrar com sucesso um IVA baseado no princípio de destino, utilizando basicamente o mesmo sistema atualmente usado pela UE¹⁰⁹¹.

Terceira. Os problemas administrativos que atualmente assolam, por exemplo, o IVA da UE no comércio transfronteiriço, dentre eles a *fraude carrossel*, não acontecem na mesma intensidade com o IVA Dual canadiano, precisamente por conta da existência de um GST federal atrelado ao QST, que fornece informações para um efetivo controle e monitoramento sobre o comércio interjurisdicional^{1092 1093}. Isso resolve de forma consistente boa parte do problema comércio transfronteiriço, mantendo autonomia do ente subnacional¹⁰⁹⁴.

Por fim, a experiência prática de Québec demonstra que, muito embora o sistema não seja perfeito, um IVA subnacional pode coexistir em um mesmo país, sem sérios problemas, com outros impostos indiretos, sejam eles outros IVAs ou RSTs¹⁰⁹⁵.

¹⁰⁸⁹ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁹⁰ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁹¹ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹⁰⁹² A base tributária total declarada para o GST Federal é praticamente a mesma relatada para todas as Províncias que utilizam impostos tipo IVA, de sorte que, havendo divergências das declarações, estas apresentam-se com maior evidência nas auditorias fiscais, uma vez que as Autoridades Tributárias funcionam em coordenação.

¹⁰⁹³ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? In: *International Tax and Public Finance*. v. 5. iss. 3. Jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>. [8 jan 2018]. p. 429-442.

¹⁰⁹⁴ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and..., cit. p. 429-442.

¹⁰⁹⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

3.3.6 Comparativo entre os sistemas subnacionais do HST e do QST

Consoante o explanado, o quadro sinótico abaixo facilita a visualização comparativa das similaridades e diferenças dos sistemas subnacionais do HST (PVAT) e QST.

Quadro 3.4 – Comparativo QST x HST

Característica	QST	HST (PVAT)
Princípio do Destino	Sim	Sim
Autonomia do ente subnacional para definição da taxa	Sim	Sim
Base similar à do GST	Sim (poucas exceções)	Sim
Mais operações submetidas a taxa-zero do que GST	Sim	Sim
Administração do imposto	Provincial	Federal
Boa administração	Sim	Sim
Cooperação entre governos Central e Subnacionais	Sim	Sim

3.3.7 A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços

Antes de mais nada, cumpre afirmar que todos os fornecedores de bens e serviços que não sejam considerados pequena empresa (*small supplier*) devem obter registro para o GST Federal. Os inscritos para o GST, por seu turno, já encontram-se também automaticamente inscritos para o HST.

Há também obrigatoriedade de registro para o QST aos fornecedores com domicílio fiscal na Província de Québec e ainda àqueles que, mesmo não domiciliados, nesta efetuem fornecimentos tributáveis. Da mesma sorte o PST¹⁰⁹⁶, cujo registro é

¹⁰⁹⁶ Como não existe harmonização entre as Províncias que adotam o PST (British Columbia, Manitoba e Saskatchewan), para este imposto, o registro deve ser feito em cada uma das Províncias em que se efetue fornecimentos tributados de bens e serviços.

obrigatório tanto aos domiciliados quanto aos não domiciliados que efetuem fornecimento tributáveis em Províncias adotantes do PST.

Os registrados devem obrigatoriamente faturar e debitar os impostos em todas as vendas de bens e serviços tributáveis (excluídas as isenções e vendas a *taxa zero*, em que somente é necessário faturar), recolhendo os valores devidos aos cofres das Fazendas Públicas correspondentes, de acordo com as regras legais e do *local do fornecimento (place of supply)*.

Para o *local do fornecimento*, no Canadá, a regra geral aplicável é a do princípio do destino.

Para venda bens móveis tangíveis, o *local de fornecimento* é aquele em que ocorre a entrega legal ao destinatário da mercadoria, geralmente determinada com base no contrato firmado entre comprador e vendedor e nas regras legais de compra e venda de bens¹⁰⁹⁷.

Relativamente às prestações de serviços, considera-se o *local de fornecimento* o local do endereço do destinatário dos serviços no Canadá obtido pelo fornecedor. Se forem obtidos dois ou mais endereços, escolhe-se aquele estabelecimento de maior conexão com a espécie de serviço fornecido. Caso o endereço do tomador do serviço não seja conseguido pelo prestador, o fornecimento é considerado feito na Província onde o serviço foi substancialmente elaborado e executado¹⁰⁹⁸.

No caso das vendas interprovinciais, o imposto indireto provincial do domicílio do fornecedor não é cobrado, uma vez que submetido a *taxa-zero*.

Com essas considerações, o fornecedor que efetua venda interprovincial de bens e serviços cujo *local de fornecimento* seja(m) a(s) Província(s) de:

1) Alberta, Nunavut, Northwest Territories ou Yukon, recolherá apenas GST, uma vez que as Províncias não possuem imposto indireto próprio;

¹⁰⁹⁷ CANADA. Canada Revenue Agency. GST/HST Technical Information. *Bulletin B-103: Harmonized Sales Tax – Place of supply rules for determining whether a supply is made in a province*. 2012. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/b-103/harmonized-sales-tax-place-supply-rules-determining-whether-a-supply-made-a-province.html#_Toc326236863. [18 jan. 2018]. 87 p.

¹⁰⁹⁸ CANADA. Canada Revenue Agency. GST/HST Technical Information..., cit. 87 p.

2) Prince Edward Island, New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia e Ontario – aderentes ao HST – é obrigado a recolher o HST, utilizando a taxa aplicável da Província do *local de fornecimento*;

3) British Columbia, Manitoba e Saskatchewan – optantes pelo PST – é obrigado a recolher o GST e PST, utilizando a taxa aplicável da Província do *local de fornecimento*. Caso o fornecedor não recolha o PST, o adquirente da mercadoria ou serviço fica responsável pela declaração e recolhimento do imposto¹⁰⁹⁹;

4) Québec – onde vigora QST – é obrigado a recolher o GST e o QST.

No caso de exportação, i. é, venda de bens e serviços para clientes domiciliados fora do Canadá, aplica-se a taxa-zero aos tributos indiretos, não havendo que coletar GST, HST, QST e nem PST. Para que os serviços sejam *zero-rated* estes devem ser consumidos totalmente fora do Canadá¹¹⁰⁰¹¹⁰¹¹¹⁰²¹¹⁰³.

Por fim, as importações. Bens tangíveis e serviços, como regra, sofrem incidência dos impostos indiretos quando importados ou trazidos (bens) para o Canadá, sendo o importador responsável pelo pagamento junto ao serviço de aduana do Governo Central. No caso dos impostos tipo IVA (GST, HST e QST), se o importador é registrado e adquiriu o bem ou serviço para uso em atividades comerciais, é possível reivindicar o crédito do tributo pago no decorrer das atividades¹¹⁰⁴.

3.3.8 O sistema canadiano de tributação indireta e as lições para o Brasil

Antes de tudo, um resumo analítico de tudo o que foi abordado, acerca da tributação indireta no Canadá.

¹⁰⁹⁹ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in..., cit. p. 517-582.

¹¹⁰⁰ CANADA. Canada Revenue Agency. GST/HST Technical Information..., cit. 87 p.

¹¹⁰¹ CANADA. *GST/HST – Imports and exports*. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-gst/gst-hst-imports-exports.html>. [17 jan. 2018].

¹¹⁰² GOUVERNEMENT DU QUÉBEC. Revenu Québec. *Exportation de biens*. Disponível em: <https://www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/taxes/tpstvh-et-tvq/situations-particulieres-liees-a-la-tpstvh-et-a-la-tvq/exportations/exportation-de-biens/>. [17 jan. 2018].

¹¹⁰³ BRITISH COLUMBIA GOVERNMENT. When to charge and collect PST. In: *Provincial Sales Tax (PST) Bulletin*. Bulletin PST 02, issued oct. 2012, rev. jun. 2016. Disponível em: <https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/sales-taxes/pst/charge-collect>. [17 jan. 2018].

¹¹⁰⁴ CANADA. Revenu Québec. *General information concerning...*, cit. 100 p.

Quadro 3.5 – Resumo da tributação indireta no Canadá

Jurisdição	Tributo	Espécie	Taxa (%)	Administração	Observações
Canadá	GST/ HST	VAT	5	Federal, exceto Québec, que é provincial	1) A taxa de 5% do GST é aplicada no país como um todo; 2) O Governo Federal ainda administra um IVA provincial com taxas que variam de 8% a 10%, nas províncias participantes do HST.
Newfound land and Labrador	HST	VAT	5+10*	Federal	1) Base harmonizada com GST; 2) As receitas relativas à porção provincial do HST (PVAT) são arrecadadas pelo Governo Central e depois distribuídas às províncias aderentes, de acordo com uma fórmula estatística baseada no princípio do destino.
Nova Scotia	HST	VAT	5+10*	Federal	
New Brunswick	HST	VAT	5+10*	Federal	
Prince Edward Island	HST	VAT	5+10*	Federal	
Ontario	HST	VAT	5+8*	Federal	
Québec	QST	VAT	9,975	Provinc.	
Manitoba	PST	RST	8	Provinc.	Imposto incidente sobre o preço de venda a retalho, excluído o GST.
Saskatchewa n	PST	RST	6	Provinc.	
British Columbia	PST	RST	7	Provinc.	

* PVAT

Ressalte-se que a doutrina aponta algumas características para a definição de bom sistema de tributação indireta. São elas: 1) uma taxa única para cada tributo indireto; 2) não tributação das vendas de bens e serviços destinados à produção de outros bens e serviços (insumos, matérias-primas, bens de capital, etc.); 3) tributação consoante o princípio do destino; 4) reduzidos custos de *compliance* e de administração fiscal; 5) conformidade das bases dos tributos subnacionais e federal, e; 6) cooperação entre as Autoridades Tributárias federal e provinciais¹¹⁰⁵.

¹¹⁰⁵ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs..., cit. 11 p.

Isso exposto, a experiência canadense oferece quatro modelos de tributação indireta muito diversos entre si, fundados no princípio de destino e estruturados diante da existência de um IVA federal (GST) de qualidade¹¹⁰⁶:

1) *Dual VAT*: vigente apenas na Província de Québec, o QST e o GST constituem um sistema dual de IVAs, caracterizado por apresentar poucos problemas comuns dos IVAs atualmente existentes no mundo, por exemplo a fraude carrossel, ajustamentos de fronteira, câmaras de compensação, etc. Nesse modelo, as taxas de ambos os tributos são determinadas autonomamente, por cada ente federado. Há, de regra, uma única taxa para o QST e outra para o GST. Da mesma forma as bases tributárias, que, assim como as taxas, são estabelecidas de forma independente, mas são praticamente idênticas (harmonização de bases). O sistema é administrado por uma única Autoridade Tributária, a Revenue Québec (provincial), que arrecada ambos os tributos, federal e provincial, repassando ao Governo Federal os valores relacionados ao GST, mediante uma cobrança de valor pelo serviço. O QST, portanto, é um IVA provincial tecnicamente independente do IVA federal (GST), mas totalmente harmonizado com este¹¹⁰⁷;

2) HST: vigente em cinco Províncias, o sistema HST constitui-se, na essência, um único imposto, resultante da junção do GST federal com um imposto indireto provincial. O HST é, no fundo, o GST com uma sobretaxa provincial, tanto assim que a base tributária aplicável ao imposto é essencialmente a mesma do GST. As taxas são definidas autonomamente por cada ente federado e a administração e cobrança do imposto é da competência um único ente federado – o Governo Central – que repassa às Províncias, sem qualquer custo, os valores relacionados à porção provincial do HST (PVAT) de acordo com uma fórmula estatística que simula o princípio de destino. O PVAT/HST é, portanto, um IVA provincial subordinado ao IVA federal¹¹⁰⁸;

3) PST+GST: nesse modelo, três Províncias cobram PST, um imposto monofásico de vendas a retalho (RST), e, separadamente, há cobrança do GST Federal. Cada ente legisla, administra e arrecada seu próprio imposto, sem nenhuma harmonização dos PSTs, entre si, e nem destes com o IVA federal (GST). A base do PST difere totalmente da do GST, não havendo qualquer coordenação entre as administrações

¹¹⁰⁶ A existência de um IVA Federal de qualidade serve como base para verificações cruzadas e monitoramento efetivo das vendas interjurisdicionais dentro do Canadá, para a finalidade de controle dos impostos provinciais indiretos.

¹¹⁰⁷ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 25.

¹¹⁰⁸ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 25.

tributárias dos entes federados. O PST, portanto, é um imposto indireto provincial totalmente independente do federal, o que confere grande autonomia às províncias, por um lado, e total desarmonia com a tributação indireta federal, de outro ¹¹⁰⁹;

4) Apenas GST: na Província de Alberta e nos três Territórios Federais, apenas vigora o imposto indireto Federal (GST). Nestes casos, não há cobrança de IVA ou RST em nível subnacional.

3.3.8.1 Do sistema de *Dual VAT* (GST+QST) para o Brasil

A experiência do sistema de Québec (*Dual VAT*) revela a perfeita viabilidade da implementação de um bom IVA a nível subnacional¹¹¹⁰. São vários os elementos que levaram ao sucesso do QST, a saber:

- 1) Comércio interjurisdicional baseado no princípio do destino¹¹¹¹¹¹²
- 2) Existência de um IVA do Governo Central (GST), que permite o monitoramento das importações e das vendas interjurisdicionais dentro do país e o controle por meio de informações cruzadas do QST e de outros impostos indiretos ¹¹¹³¹¹¹⁴¹¹¹⁵;
- 3) Considerável harmonização das bases dos impostos indiretos de Québec e do Governo Federal¹¹¹⁶¹¹¹⁷;
- 4) Boa administração tributária ¹¹¹⁸¹¹¹⁹;
- 5) Coordenação e cooperação fiscal e administrativa intergovernamental, inclusive no que concerne às auditorias e à troca de informações¹¹²⁰;
- 6) Autonomia do ente federado subnacional para determinar a taxa do imposto¹¹²¹;
- 7) Taxa única.

¹¹⁰⁹ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 25.

¹¹¹⁰ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹¹ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹² BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹¹¹³ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹⁴ KEEN, Michael *et al.* The future of value added tax in the European Union. In: *Economic Policy*. v. 11, n. 23 (Oct. 1996). London: Centre for Economic Policy Research, 1996. p. 373-420.

¹¹¹⁵ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹⁶ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹⁷ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹¹¹⁸ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *Dual VATs and...*, cit. p. 429-442.

¹¹¹⁹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹¹²⁰ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

¹¹²¹ BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a...*, cit. 29 p.

O sistema de Québec compõe-se por dois IVAs (QST e GST), o que, por certo, gera maiores custos do que apenas um IVA. Nesse caso, contudo, os dois IVAs em paralelo (um central e outro subnacional) funcionam melhor, uma vez que o imposto federal atua como controle do imposto provincial, tornando a evasão mais dificultosa. Da mesma forma, os problemas existentes em IVAs mundo afora, relativamente ao comércio transfronteiriço, a exemplo da fraude carrossel, ficam bastante reduzidos¹¹²².

Claramente, um pouco menos de integração entre os impostos indiretos federal e provinciais, um pouco a mais de custos administrativos e de conformidade são o preço que se paga por um sistema de Federalismo, com um maior grau de autonomia fiscal dos entes subnacionais, aspecto desejável para uma democracia política¹¹²³.

Trata-se de um modelo que pode se adequar perfeitamente ao Governo Federal e aos Estados do Brasil, mas não aos Municípios. É que implementar um VAT a nível de todos os governos locais (Municípios) seria impraticável diante da complexidade dos ajustamentos de fronteira e do excessivo número de taxas, uma vez que são muitas as jurisdições envolvidas.

Também assim, as questões referentes a qual nível de governo administraria o imposto provincial ou se a administração deste seria feita conjuntamente com o IVA federal, por uma ou duas Autoridades Tributárias, não afeta a efetividade do sistema como um todo. Tais questões configuram basicamente uma escolha política, sem importantes consequências econômicas e fiscais¹¹²⁴.

3.3.8.2 Do sistema HST para o Brasil

No sistema HST, o Governo Federal cobra o GST com uma sobretaxa provincial, distribuindo a arrecadação desta parte (PVAT) para cada província, de acordo com uma fórmula que simula o princípio do destino¹¹²⁵. O sistema é simples e de baixos custos de *compliance* e de administração fiscal. A aderência de todas as províncias canadenses ao HST seria a melhor maneira de se obter as boas características de um sistema tributário indireto – exceto uma.

¹¹²² BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and..., cit. p. 429-442.

¹¹²³ BIRD, Richard. *The GST/HST: creating...*, cit. p. 25.

¹¹²⁴ BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and..., cit. p. 429-442.

¹¹²⁵ MCLURE JR, Charles. *Harmonizing the RSTs...*, cit. 11 p.

É que a parte provincial do HST (PVAT), na essência, não configura um tributo provincial e sim uma mera forma de transferência ou repasse do Governo Federal para as Províncias. E essa caracterização seria ainda mais perceptível se todas as Províncias do Canadá aderissem ao sistema¹¹²⁶.

Muito embora o sistema HST produza receitas a baixos custos e de maneira simples para as Províncias aderentes, seu maior problema consiste sacrificar substancialmente a autonomia fiscal dos entes subnacionais e, conseqüentemente, a responsabilidade dos governantes para com as necessidades do eleitorado regional, o que não é desejável num ambiente de federalismo¹¹²⁷.

Portanto, trata-se de um sistema contraindicado para o Brasil, uma vez que, Estados e Municípios, historicamente, são detentores de autonomia tributária relativamente a impostos indiretos. Não respeitar tal autonomia é ter a certeza da forte resistência dos governantes, que buscarão o uso de suas forças políticas para bloquear a aprovação da reforma fiscal junto Parlamento.

3.3.8.3 Do sistema PST+GST para o Brasil

Os PSTs existentes nas três Províncias canadenses violam os princípios básicos da tributação indireta¹¹²⁸.

Primeiro: a isenção de vendas a consumidor final (especialmente serviços e bens intangíveis). Quando não se consegue tributar todos os bens e serviços adquiridos pelos consumidores finais (famílias) as conseqüências são relacionadas a um desequilíbrio na neutralidade e equidade. As decisões de consumo acabam por ficar distorcidas¹¹²⁹.

Segundo: a taxaço de vendas a empresas. A falha na isenção de tributação da venda de bens e serviços a empresas distorce a produção e a distribuição, além de inibir o investimento em bens de capital, retardando o crescimento da produtividade¹¹³⁰.

Em terceiro, a violação do principio do destino deixa os produtores locais em desvantagem em relação aos produtos e serviços estrangeiros e de outras províncias¹¹³¹.

¹¹²⁶ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹²⁷ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹²⁸ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹²⁹ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹³⁰ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs..., cit. 11 p.

¹¹³¹ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

Em quarto, a divergência das bases dos diferentes PSTs entre si e destas em relação às bases dos impostos tipo IVA tornam o sistema complexo, de alto custo de administração e *compliance*¹¹³².

Por fim, em quinto lugar, não existe cooperação entre as autoridades administrativas provinciais e federais¹¹³³.

Portanto, esse modelo, tal como vigente atualmente no Canadá, não serve de modelo ao Brasil.

Para McLure, contudo, boa parte dos problemas do PST, se resolveriam ao isentar todas as vendas de bens, serviços, insumos e matérias-primas que originem créditos no âmbito dos IVAs (GST, QST, HST). Isso exigiria dos fornecedores¹¹³⁴ que identificassem as vendas a empresas com direito a crédito de entrada de GST/HST/QST, para que não se cobre PST de tais operações, porquanto isentas¹¹³⁵. Com a providência, o resultado é um imposto muito similar a um IVA padrão, exceto pelo fato de ser cobrado exclusivamente no estágio de varejo, pela desnecessidade da apuração crédito/débito para aferimento do *quantum* a recolher e pela ausência de reembolso de imposto sobre as exportações¹¹³⁶.

Ao utilizar os estudos do Prof. McLure, um sistema de RST integrado ao(s) IVA(s) Federal e Provinciais poderia funcionar adequadamente nos governos locais dos Municípios brasileiros, especialmente com a finalidade de evitar o esvaziamento das competências tributárias indiretas dos entes mirins de maior porte, para o caso da extinção do Imposto sobre Serviços (ISS).

Para a implementação no Brasil de um IVA Estadual e/ou um RST Municipal, contudo, é preciso a existência em paralelo de um IVA Federal bem ajustado com as modernas técnicas de tributação indireta¹¹³⁷.

¹¹³² MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹³³ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹³⁴ Para fins de imposto de vendas provinciais, basta solicitar a prova de registo para o IVA.

¹¹³⁵ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹³⁶ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

¹¹³⁷ MCLURE JR, Charles. Harmonizing the RSTs ..., cit. 11 p.

3.3.8.4 Do sistema de somente GST para o Brasil

Com a existência de apenas um IVA ao nível do Governo Federal, tem-se inegavelmente um sistema tributário enxuto, eficiente e de baixos custos de administração e *compliance*.

No Brasil, contudo, a experiência é desaconselhada uma vez que sofrerá forte resistência política dos Estados e Municípios aquando da apreciação da matéria no Parlamento, o que pode vir a levar a total desaprovação de uma viável Reforma Tributária. Isso porque, historicamente, os entes subnacionais – Estados e Municípios – além de serem detentores de autonomia na fiscalidade indireta, recebem vultosos volumes financeiros na rubrica de tais impostos, a superar facilmente os 80% da receita total própria.

4. A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

4.1 Considerações gerais

O Brasil conta com um dos mais inapropriados, complexos e ineficientes sistemas de tributação indireta do mundo, caracterizado pela multiplicidade de competências tributárias (atribuídas aos três níveis de governo), pelo grande número de tributos indiretos não harmonizados, pela prolixidade de normas, alíquotas, benefícios fiscais e isenções, por incidências diversas de tributo sobre tributo, além de competição tributária dos entes federativos e dos altos custos administrativos e de *compliance*¹¹³⁸.

Diante dessa condição, há que enfrentar racionalmente a necessidade de uma abrangente reforma do sistema tributário indireto do Brasil, não de forma imprudente – pela imposição de interesses ou ideias particulares – mas de modo sério, baseado em estudos e experiências de outros países e blocos, e, em especial, buscando a melhor solução possível.

É nítido que todas as soluções apresentadas aos problemas da fiscalidade brasileira – inclusive a do presente estudo – trarão consigo vantagens e desvantagens, além dos mais divergentes entendimentos da doutrina sobre os diversos assuntos relacionados.

O que urge, porém, é apresentar o tema à ampla discussão, com o propósito de, ao final, se buscar o aprimoramento do sistema e a redução das atuais políticas fiscais distorsivas sistêmicas no país.

Para tanto, levando em conta as peculiaridades do Brasil, e baseado nos modelos-referência do IVA europeu¹¹³⁹ e do Canadá¹¹⁴⁰, o estudo oferecerá apenas uma dentre tantas soluções possíveis. Não é o desejo ambicioso de apresentar a solução ideal, verdadeiramente escorreita, mas de colaborar com a discussão para a busca de um sistema fiscal mais justo, eficiente e capaz de ampliar a aptidão competitiva do país no comércio mundial.

¹¹³⁸ Sobre os problemas do sistema de tributação indireta do Brasil: vide Capítulo II, subitem “*As imperfeições do sistema de tributação indireta do Brasil*”.

¹¹³⁹ Relativamente ao sistema jurídico-normativo protetivo, vantagens e intercorrências da harmonização do IVA e a análise crítica das isenções e taxas.

¹¹⁴⁰ Relativamente aos *designs* tributários.

4.2 Objetivos e condições básicas para um novo modelo de tributação indireta no Brasil

De tudo o que se discorreu sobre as mazelas do sistema indireto de fiscalidade do Brasil, chega-se à conclusão de que a irracionalidade do modelo atual encontrou seus limites.

Logo, é indispensável uma reforma profunda da tributação do país, com a substituição do atual sistema por um novo, superando a ideia de uma reforma gradual e pontual¹¹⁴¹¹¹⁴²¹¹⁴³ para buscar uma reforma rápida e vasta, mas que preveja um prazo posterior de transição, para ajustes e minimização dos efeitos negativos da mudança.

Reclama-se, pois, uma mudança radical nos métodos de cobrar impostos indiretos no Brasil.

Diante do diagnóstico de desarranjo profundo e geral de todos os subsistemas de tributação indireta do país¹¹⁴⁴, ao invés de tentar buscar o aprimoramento de cada tributo individualmente, o melhor caminho a percorrer será o da simplificação do sistema, através da extinção de todos os atuais tributos indiretos do Brasil, sejam eles federais (IPI, PIS, PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), e também do *Simples Nacional*.

Aprovar uma reforma abrangente é tarefa complexa, em especial se tratando de um ambiente de democracia federativa, em que todos os entes federados – União, Estados e Municípios – são detentores de competências na seara da fiscalidade indireta, a gerar receitas vultosas, necessárias à manutenção dos entes central e subnacionais¹¹⁴⁵.

¹¹⁴¹ No Capítulo II, subitem “*Histórico da tributação no Brasil*” se constatou que, historicamente, o Brasil não conseguiu resolver a grande parte dos problemas de fiscalidade a partir de reformas graduais, pontuais e lentas.

¹¹⁴² Propor uma solução fatiada, menos abrangente, ou apenas remendos pontuais aos problemas atuais não seria suficiente ao Brasil, porque, para se fatiar ou remendar seria preciso a existência de um sistema minimamente coerente como um todo.

¹¹⁴³ Sobre a maior probabilidade de rejeição de reformas tributárias graduais, vide doutrina da Profª. Drª. Rita de la Feria, no Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹¹⁴⁴ Sobre os problemas da fiscalidade indireta brasileira: vide Capítulo II, subitem “*Problemas específicos mais relevantes de cada tributo*”.

¹¹⁴⁵ Vide Capítulo II, subitem “*Federalismo fiscal*”.

Não se trata, entretanto, de uma reforma impossível, desde que se consiga a cooperação dos agentes envolvidos, o que demandará renúncia a alguns objetivos públicos e transigência quanto a determinados interesses privados¹¹⁴⁶.

A proposta de reforma aqui em estudo terá como objetivo empregar a tributação indireta como instrumento de desenvolvimento econômico¹¹⁴⁷ e inclusão social¹¹⁴⁸, alcançando a redução considerável das renúncias fiscais, da evasão, da corrupção, do número de tributos, dos custos da burocracia, da incidência de ‘tributo sobre tributo’ e da guerra fiscal.

Para tanto, eis as *condições básicas* da proposta de reforma brasileira: (a) a manutenção da atual carga tributária indireta; (b) a preservação da participação dos entes nacionais (União, Estados, Municípios) na arrecadação do *bolo tributário global*, incluídos os valores relacionados às transferências constitucionais, pelo menos nos primeiros anos¹¹⁴⁹¹¹⁵⁰; (c) a conservação temporária de algumas características e elementos do atual sistema de indireto de tributação¹¹⁵¹¹¹⁵²; (d) uma fonte alternativa de receita aos Municípios (especialmente os maiores) para substituir o ISS extinto.

¹¹⁴⁶ Na pauta de uma reforma abrangente é preciso incluir muitos outros elementos de fora do âmbito tributário, para evitar a mera disputa por aumento de receitas de impostos (para o setor público) e de benefícios e desonerações fiscais (para o setor privado). Há que repensar, entre outros, as atribuições e competências constitucionais de cada ente federativo, bem como as desvinculações e flexibilização das despesas. Sobre o tema vide Capítulo III, subitem “*O IVA europeu e as lições para o Brasil*”.

¹¹⁴⁷ Um sistema tributário mais simples e justo gera crescimento contínuo e sustentado, com estímulo à livre e justa concorrência, à criação novos empreendimentos e à ampliação dos já existentes.

¹¹⁴⁸ Um sistema tributário mais simples e justo gera criação de empregos, redução da informalidade e diminuição da pobreza geral da população.

¹¹⁴⁹ Para que o novo sistema não reduza a carga tributária e nem as participações dos entes no bolo tributário serão necessários estudos quantitativos e qualitativos adicionais, que refogem ao escopo do presente trabalho.

¹¹⁵⁰ As perdas iniciais de receita fiscal eventualmente decorrentes da implantação do novo sistema indireto de tributação do Brasil deverão ser compensadas a partir da criação e manutenção de mecanismos financeiros, a exemplo de *fundos de compensação*, criados e mantidos pelo Governo Federal e necessários à viabilização de repasses financeiros aos entes federativos subnacionais. Nesse sentido é o modelo do Canadá em que houve transferências financeiras às Províncias para que aderissem ao novo modelo proposto pelo Governo Central e para fazer face às incertezas quanto à perda de receita. Nesse sentido Bird & Smart: “Finally, and perhaps most importantly, the federal government made large one-time “transition” payments to the provinces [...] to gain their agreement” (BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal...*, cit. 29 p.). Também sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “HST”.

¹¹⁵¹ A manutenção de elementos e características do atual modelo serve-se ao não rompimento abrupto pela mudança de um sistema para outro, evitando insegurança jurídica e rejeição dos agentes envolvidos na reforma.

¹¹⁵² No Capítulo III, subitem “*O IVA europeu e as lições para o Brasil*”, uma das lições apreendidas da fiscalidade da União Europeia é a de que não se deve evitar replicar características ruins do sistema tributário anterior. Contudo, para que se consiga viabilizar a aprovação de uma reforma de tamanha monta, algumas características do sistema anterior, ainda que ruins, deverão persistir por determinado período de tempo, mas não indefinidamente.

4.3 Modelos de referência, opções descartadas para a reforma e diretivas gerais

Em primeiro plano, a doutrina abalizada e a experiência dos países indicam que, modernamente, o modelo do imposto sobre valor adicionado (IVA) é uma das melhores formas de tributação indireta¹¹⁵³¹¹⁵⁴.

Inclusivamente, vale ressaltar que até o início dos anos 1990, o IVA considerado de qualidade era aquele cuja competência era do governo central¹¹⁵⁵. Com base nessa premissa antiquada, a solução para o Brasil seria extinguir os atuais tributos indiretos e criar um IVA cuja competência, administração e arrecadação seriam atribuídos a um único ente, a União Federal¹¹⁵⁶¹¹⁵⁷. Um IVA central resultaria custos menores e evitaria os transtornos do ajustamento de fronteira – usuais aos IVAs subnacionais (e, inclusive, frequentes no ICMS atual).

Contudo, retirar o ICMS dos Estados e o ISS dos Municípios – e buscar recuperar as finanças destes, em alguma medida, por outros modos e rearranjos normativos não tributários¹¹⁵⁸ – envolveria repensar toda a autonomia dos entes subnacionais e questionar o próprio federalismo histórico do país, tornando a aprovação da reforma praticamente impossível¹¹⁵⁹. Para além disso: seria esquecer que os entes subnacionais detêm larga experiência tributária, de controle e gestão de impostos indiretos.

Com essas considerações prévias, descarta-se uma reforma tributária que preveja um único IVA do Governo Central (mesmo que com uma sobretaxa para os Estados, conforme o *design* do HST canadiano¹¹⁶⁰).

Uma outra possível solução ao Brasil seria aprimorar os seis atuais tributos incidentes sobre bens e serviços. Assim, os esforços do Governo Central seriam no sentido

¹¹⁵³ Sobre as qualidades e vantagens do IVA: vide Capítulo I, subitem “*Imposto plurifásico não-cumulativo (IVA)*”.

¹¹⁵⁴ Sobre a preferência mundial pela tributação do valor acrescido: vide Capítulo I, subitem “*Origem e propagação no mundo*”.

¹¹⁵⁵ Sobre IVAs centrais e subnacionais: vide Capítulo I, subitem “*Imposto plurifásico não-cumulativo (IVA)*”.

¹¹⁵⁶ Inclusive, a proposta de criação de um IVA central já foi feita em 1997, por Pedro Parente, e foi bloqueada pelos Governos dos Estados federados durante as negociações no Poder Legislativo.

¹¹⁵⁷ Da mesma forma, um IVA central com uma sobretaxa estadual, nos moldes do HST canadiano.

¹¹⁵⁸ Mesmo que se buscasse compensar a retirada do ICMS e ISS dos entes subnacionais atribuindo-lhes novas competências tributárias não indiretas, dificilmente a arrecadação seria compensatória, uma vez que atualmente grande parte da arrecadação dos entes subnacionais é relacionada ao ICMS e ISS.

¹¹⁵⁹ CASTILHO, Fábio Roberto. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhora do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 163.

¹¹⁶⁰ Sobre o *design* HST do Canadá: vide Capítulo I, subitem “HST”.

de melhorar os tributos federais indiretos (PIS/PASEP, IPI, COFINS, CIDE), enquanto os Estados e DF atuariam para harmonizar o atual ICMS (tarefa já muito adiantada no Poder Legislativo) e os Municípios, o ISS. Porém, uma reforma com esse arranjo resultaria provavelmente em impostos concorrentes, com reduzidas chances de harmonização e provável manutenção da competição fiscal horizontal e vertical¹¹⁶¹.

Por isso, inviabilizada está uma reforma que busque a melhoria dos impostos indiretos atualmente vigentes no Brasil.

Descartadas as duas hipóteses anteriores, a proposta de reforma da fiscalidade indireta do Brasil se conformará às particularidades do país, nomeadamente às questões históricas¹¹⁶², federativas¹¹⁶³ e de organização e dimensão territorial¹¹⁶⁴ e convergirá às experiências dos modelos de referência do IVA da União Europeia e do Canadá.

O modelo canadense fornece ao Brasil quatro *designs* tributários diferentes, sendo um deles – o *Dual VAT* – um arranjo federalista que garante competência tributária própria aos entes subnacionais, necessária ao desempenho das atribuições constitucionais¹¹⁶⁵.

Do mesmo modo, a União Europeia, com traços de uma federação, oferece ao Brasil um sistema jurídico-normativo valiosos e robusto e um IVA harmonizado, imposto que, apesar de central em cada país (de regra), hoje funciona como um IVA subnacional nas operações entre Estados-Membros.

As diretivas da reforma proposta, baseadas nos modelos europeu e canadense, são: (a) oneração apenas do consumo, não dos agentes econômicos; (b) uniformidade das bases tributárias dos dois impostos tipo IVA a serem criados¹¹⁶⁶; (c) manutenção de certa autonomia fiscal dos entes subnacionais¹¹⁶⁷; (d) desoneração das exportações¹¹⁶⁸; (e)

¹¹⁶¹ Sobre competição fiscal: vide Capítulo II, subitem “*Falta de cooperação dos diversos níveis de governo*”.

¹¹⁶² Sobre o histórico da tributação no Brasil: vide Capítulo II, subitem “*Histórico da tributação no Brasil*”.

¹¹⁶³ Sobre o federalismo fiscal no Brasil: vide Capítulo II, subitem “*O federalismo fiscal no Brasil*”.

¹¹⁶⁴ Marè recomenda o uso do arranjo IVA central conjugado com IVA subnacional em países de grande dimensão territorial e com grandes jurisdições regionais. (MARÈ, M. Sub-Central Consumption Taxes *apud* OCDE. *Fiscal federalism 2016*. Making a decentralization work. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en>. [20 abr. 2018]. 152 p.).

¹¹⁶⁵ Sobre os quatro designs tributário do Canadá: vide Capítulo III, subitem “”.

¹¹⁶⁶ Sobre a uniformidade das bases tributárias no IVA dual canadense: vide Capítulo III, subitem “*QST*”.

¹¹⁶⁷ Sobre a autonomia fiscal das Províncias no Canadá: vide Capítulo III, subitem “*O Canadá*”.

¹¹⁶⁸ Sobre a autonomia dos Estados-Membros da UE para estabelecimento de taxas de IVA: vide Capítulo III, subitem “*As taxas do IVA europeu*”.

tributação das importações¹¹⁷⁰; (f) a livre circulação dos bens e serviços por todo o território nacional¹¹⁷¹; (g) cobrança dos impostos “por fora”¹¹⁷², e; (h) princípio destino¹¹⁷³¹¹⁷⁴.

4.4 IVA dual e harmonização

Eis que a proposição primordial da proposta de reforma tributária do Brasil, como visto, começa a partir da extinção de todos os atuais tributos indiretos do país¹¹⁷⁵.

Em substituição, o Brasil adotará um *design* dual de tributação indireta¹¹⁷⁶, com dois impostos tipo IVA: um da competência do Governo Central (IVA Federal ou IVAF) e outro da competência dos Estados Federados e Distrito Federal (IVA Estadual ou IVAE).

Com o intuito de manter ambos os impostos compatíveis entre si e de evitar distorções nas relações econômicas e financeiras do país, os IVAs terão alto nível de harmonização, i. é, muitos critérios, características e normas comuns ou muito semelhantes, previamente fixadas, aplicadas de modo uniforme em todo território nacional¹¹⁷⁷¹¹⁷⁸.

¹¹⁶⁹ Sobre a desoneração das exportações no modelo canadiano: vide Capítulo III, subitem “*A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços*”.

¹¹⁷⁰ Sobre a tributação das importações no modelo canadiano: vide Capítulo III, subitem “*A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços*”.

¹¹⁷¹ A livre circulação de bens e serviços é também característica dos modelos-referência canadiano e europeu, muito embora não tenha sido tratada especificamente neste estudo.

¹¹⁷² A cobrança “por fora” do IVA é realizada no Canadá e na UE, contudo é um problema do atual ICMS do Brasil, a causar falta de transparência do imposto (Vide Capítulo II, subitem “*Tributo indireto estadual: ICMS*”)

¹¹⁷³ Sobre princípio do destino no IVA europeu: Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹¹⁷⁴ Sobre princípio do destino no Canadá: vide Capítulo III, subitem “*A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços*”.

¹¹⁷⁵ Muito embora se busque uma reforma de aprovação rápida, a extinção das bases atuais deve ser gradual e meticulosa, como parte de uma fase de transição.

¹¹⁷⁶ Sobre o modelo dual canadense: vide Capítulo III, subitem “*QST*”.

¹¹⁷⁷ PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 121.

¹¹⁷⁸ O modelo canadiano de IVA dual é utilizado apenas em um único ente subnacional, a Província de Québec. Na proposta de reforma brasileira aqui apresentada, contudo, o modelo canadiano foi ampliado para todos os Estados e DF.

Com essa medida, abranda-se parcela dos problemas da tributação indireta brasileira¹¹⁷⁹, obtendo um sistema mais simples¹¹⁸⁰, eficiente e neutro¹¹⁸¹, em que haja não guerra fiscal, mas sim cooperação entre as unidades federadas do país, além de custos menores de *compliance* e administração fiscal.

Sem esses entraves, crescimento da atividade econômica será favorecido.

4.5 Dois impostos gerais, plurifásicos, não-cumulativos, sobre o consumo e calculados pelo método *invoice-credit*

A proposta de reforma tributária em estudo tem como principal medida a implantação de dois impostos gerais, sobre o consumo, plurifásicos, não-cumulativos e calculados pelo método subtrativo indireto (*invoice credit*)¹¹⁸².

Assim, os dois IVA da proposta em estudo serão gerais, devendo gravar todas as fases do processo de fabrico e distribuição, a grosso e a retalho, até a venda ao consumidor final¹¹⁸³¹¹⁸⁴¹¹⁸⁵.

Em se tratando de IVAs, os dois impostos do sistema brasileiro serão plurifásicos – incidindo em várias etapas do processo produtivo – e não-cumulativos – compensando-se o que for devido em cada operação de venda com o montante cobrado nas operações anteriores de compra¹¹⁸⁶¹¹⁸⁷.

¹¹⁷⁹ Sobre os problemas do sistema de tributação indireta do Brasil: vide Capítulo II, subitem “*As imperfeições do sistema de tributação indireta do Brasil*”.

¹¹⁸⁰ A simplicidade está relacionada à redução significativa do número de tributos indiretos, normas e obrigações fiscais.

¹¹⁸¹ A neutralidade do sistema advirá pela menor influência da tributação nos fatores de mercado e na concorrência.

¹¹⁸² O método subtrativo indireto (*invoice credit*) de cálculo do IVA é baseado nos modelos-referência da UE e do Canadá. Sobre o tema: vide Capítulo I, subitem “*Métodos de apuração do IVA*”.

¹¹⁸³ Sobre o IVA geral: vide Capítulo I, subitem “A extensão do IVA, segundo o número de operações gravadas”.

¹¹⁸⁴ O modelo-referência do IVA da UE é geral. Vide Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹¹⁸⁵ Os impostos do IVA dual do modelo-referência do Canadá são gerais. Vide Capítulo III, subitens “GST” e “QST”.

¹¹⁸⁶ A plurifasia é elemento essencial do IVA, sem o qual inexistiria não-cumulatividade. Assim, plurifasia e não-cumulatividade encontram-se naturalmente presentes nos modelos-referência de IVA da UE e do Canadá.

¹¹⁸⁷ Sobre plurifasia e não-cumulatividade do IVA: vide Capítulo I, subitem “A extensão do IVA, segundo o número de operações gravadas”.

E, por serem IVAs do tipo consumo¹¹⁸⁸, onerarão a renda despendida, admitindo a dedução do imposto pago em aquisições destinadas ao processo produtivo, inclusive bens e serviços de consumo intermediário¹¹⁸⁹ e final e bens de capital¹¹⁹⁰¹¹⁹¹. Isso impede uma sobrecarga fiscal sobre os bens de capital e garante neutralidade do imposto na escolha dos métodos de produção.

Os IVAs não incidirão sobre as exportações de bens e serviços, o que melhora a competitividade das empresas nacionais e evita ‘exportação de impostos’. Os dois impostos incidirão, contudo, sobre as importações, ainda que o importador não seja contribuinte habitual, isso para tributar os bens e serviços importados de forma igual às transações internas. Aplicar-se-á ao comércio internacional, portanto, o princípio do destino¹¹⁹²¹¹⁹³.

E também. Os dois IVAs serão calculados separadamente pelo método *invoice credit*¹¹⁹⁴. Com isso, de regra, os impostos não se comunicarão entre si. A apuração dos valores de imposto devidos pelas vendas bem como as apropriações de crédito se dará de modo independente, em apartado, para IVAF e para o IVAE, à exceção das operações interestaduais (*modelo barquinho*), como se verá adiante.

¹¹⁸⁸ O IVA tipo consumo é transposto à reforma brasileira consoante os modelos-referência do IVA europeu e canadiano. Sobre o IVA tipo consumo e sua utilização na UE e no Canadá: vide Capítulo I, subitem “O conceito de valor adicionado e sua tributação”. Vide também Capítulo III, subitem “A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços” no Canadá, sobre o tratamento do IVA tipo consumo nas exportações e importações de bens e serviços para/de outros países.

¹¹⁸⁹ Matéria-prima, partes, componentes, embalagens, etc.

¹¹⁹⁰ Bens de capital consideram-se aqueles que atuam no incremento da capacidade produtiva do empresa. Geralmente fazem parte do ativo permanente imobilizado da empresa e não são objeto de comercialização no curto e médio prazos (máquinas de produção, bens imóveis, automóveis, aeronaves, etc).

¹¹⁹¹ No Canadá há regras específicas de creditamento para os bens de capital, em que a possibilidade ou não de creditamento do imposto depende do percentual de utilização do bem na atividade empresarial. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “QST”.

¹¹⁹² Nesse sentido é a transposição do modelo-referência Canadano, que adota o princípio do destino. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços” no Canadá. Também nesse sentido é a transposição do modelo-referência europeu, que também utiliza o destino como ajustamento de fronteira. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso”.

¹¹⁹³ Sobre as vantagens do princípio do destino: vide Capítulo I, subitem “Princípios de ajustamento de fronteira”.

¹¹⁹⁴ Sobre o método *invoice credit* de cálculo do IVA e sua utilização nos modelos-referência da UE e Canadá: vide Capítulo I, subitem “Métodos de adição e subtração”.

4.6 Harmonização do sistema dual, normatização dos IVAs e autonomia dos Estados federados

Como dito alhures, um sistema simples, neutro e eficiente para o Brasil só é tecnicamente possível a partir de um alto nível de harmonização dos IVAs, o que implica em interferência direta na autonomia e no poder de legislar dos entes federados, especialmente os subnacionais¹¹⁹⁵. Para além disso, um alto nível de harmonização exige vigorosa coordenação central institucionalizada¹¹⁹⁶. Nesse tema, o modelo-referência europeu concede boas ideias à reforma brasileira¹¹⁹⁷¹¹⁹⁸.

A inauguração do sistema de IVA dual brasileiro se dará de forma sucinta na Constituição da República¹¹⁹⁹, um paralelo do que há na União Europeia, previsto no artigo 113.º do TFUE, ex-artigo 93.º do TCE.

Em conjunto com a sucinta previsão constitucional será editada pelo Congresso Nacional¹²⁰⁰ a *lei complementar*¹²⁰¹ *do sistema dual* (LCSD), que regulamentará em minúcia o sistema indireto e servirá de base para os necessários ajustes posteriores. A LCSD buscará manter os IVAs o mais harmonizados possível e estabelecerá as bases, taxas, sujeitos passivos e procedimentos, além de penalidades por infrações, hipóteses de isenção e não-incidência, de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário e de

¹¹⁹⁵ Sobre a harmonização fiscal e autonomia dos entes federados em uma Federação: vide Capítulo II, Subitem “*O federalismo fiscal no Brasil*”.

¹¹⁹⁶ Sobre o tema harmonização: vide Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹¹⁹⁷ Na UE existe um sistema de harmonização da legislação do IVA pela via das Diretivas, coordenado por uma entidade central institucionalizada (UE), e que interfere diretamente na soberania, autonomia e poder de legislar dos Estados-Membros. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹¹⁹⁸ O modelo-referência canadiano de harmonização da tributação indireta, diferentemente do europeu, não tem um órgão centralizador e coordenador e nem uma legislação nacional a que as Províncias devem se submeter, a exemplo do que, guardadas as devidas diferenças, se faz na UE a partir das Diretivas. A harmonização se dá tão somente a partir do consenso, ampla negociação e até benesses financeiras do Governo Central para com as Províncias, uma vez que estas últimas são autônomas e têm plenos poderes para legislar sobre tributos. Deste modo, a qualquer momento, uma Província canadense, se assim o quiser, tem ampla liberdade para alterar toda a legislação tributária provincial, tornando o sistema desarmônico e sem dever nenhuma satisfação ao Governo Central ou a qualquer organismo coordenador. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitens “*O Canadá*” e “*Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano*”.

¹¹⁹⁹ A Constituição da República Federativa do Brasil é rígida e exige um processo legislativo mais árduo e solene para sua alteração do que as normas não constitucionais, como as leis (LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 81). Deste modo, a fim de evitar um engessamento do sistema dual, o melhor a fazer é uma previsão constitucional genérica e remeter a regulamentação detalhada para a lei.

¹²⁰⁰ O Congresso Nacional é o órgão do Poder Legislativo Federal. Bicameral, é composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal.

¹²⁰¹ A lei complementar nacional exige quórum qualificado de aprovação.

obrigações tributárias, contencioso fiscal, entre outros aspectos relevantes.

De caráter geral e obrigatório em todos os seus elementos, a LCSD será de aplicação obrigatória imediata aos entes federados (União, Estados, DF e Municípios), pessoas¹²⁰² singulares e coletivas, seguindo a linha dos regulamentos¹²⁰³ da UE. Além disso, aplicar-se-á a doutrina da primazia¹²⁰⁴ da LCSD sobre as leis de todo o país, sejam federais, estaduais e municipais.

A modificação da LCSD dependerá de aprovação qualificada no Congresso Nacional, condicionada à prévia negociação institucional em órgão colegiado (Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz¹²⁰⁵¹²⁰⁶¹²⁰⁷), composto por representantes dos Estados e da União, coordenado pela União e com regra de decisão por maioria¹²⁰⁸.

No que refere à normatização infralegal. Os regulamentos administrativos serão editados dentro dos limites da LCSD, não podendo inovar em matéria reservada à lei: 1) o Confaz aprovará *regulamento do IVA Estadual*, para garantir uniformidade nacional dos procedimentos do imposto; 2) o Governo Federal aprovará, por Decreto, o *regulamento do IVA Federal*.

¹²⁰² Aplica-se, portanto, à lei do sistema dual um paralelo do que é o princípio do efeito direto na União Europeia, uma vez que particulares podem invocá-la perante órgãos públicos e perante outros particulares. Sobre o princípio do efeito direto: vide Capítulo III, subitem “Aplicabilidade direta, auto-execução ou princípio do efeito direto”.

¹²⁰³ Como a Diretiva da UE confere um certo grau de discricionariedade aos Estados-Membros para definir a forma e os meios a serem utilizados para alcançar o resultado, esta não seria apropriada para o Brasil, que precisa cercar parte da autonomia dos entes federados subnacionais na área da fiscalidade indireta.

¹²⁰⁴ Sobre a doutrina da primazia do Direito Europeu: vide Capítulo III, subitem “*A primazia do Direito Europeu sobre as leis nacionais (de qualquer nível) e sobre os tratados entre EMs e entre estes e países, ou o Princípio do Primado*”.

¹²⁰⁵ Sobre o Confaz: vide Capítulo II, subitem “*Tributo indireto estadual: ICMS*”.

¹²⁰⁶ O Confaz terá alguma similaridade com o Conselho de Assuntos Econômicos e Financeiros da União Europeia (ECOFIN), contudo aquele órgão colegiado servirá apenas para aprovação prévia da proposta de alteração da lei. Depois de aprovada por maioria simples no Confaz, a proposta de alteração da LCSD vai à apreciação do Poder Legislativo Nacional.

¹²⁰⁷ No Canadá, as questões conflituosas são discutidas, negociadas e definidas entre os entes da Federação diretamente sem a existência de um fórum, órgão ou entidade específico, institucionalizado para essa finalidade. Sobre o tema, vide Capítulo III, subitem “*Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano*”. No Brasil, diante das grandes diferenças de poder político e financeiro entre os entes federados (vide Capítulo II, subitem “*Federalismo fiscal brasileiro: concentração financeira nas mãos do Governo Central, inadequada harmonização dos tributos, sistema tributário paralelo de contribuições e expediente de *grantis-in-aid**”), não se pode transladar o modelo-referência canadiano, sendo mais prudente a institucionalização de um órgão ou entidade específico para as discussões, negociações e alteração sobre IVAs dual brasileiro.

¹²⁰⁸ Aqui toma-se por base uma crítica ao modelo-referência europeu de discussão e aprovação de matérias relacionadas ao IVA. Diante das experiências de dificuldade de alterações e melhorias do IVA por causa da unanimidade, prevê-se para a reforma brasileira, uma aprovação por simples maioria. Sobre a regra de unanimidade para o IVA europeu e suas consequências e lições ao Brasil: vide Capítulo III, subitens “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso como lições ao Brasil*” e “*Aspectos atuais do IVA europeu: uma visão crítica*”.

Em respeito ao histórico de federalismo e autonomia fiscal¹²⁰⁹ dos entes subnacionais, os Governos dos Estados e DF terão competência para estabelecer sua(s) própria(s) taxa(s) de IVA Estadual, o que se lhes permitirá ajustar a carga tributária de acordo com seus orçamentos e necessidades¹²¹⁰¹²¹¹.

Os Estados e DF, contudo, não terão competência para criar benefícios e desonerações fiscais, isenções, subsídios fiscais ou financeiros, etc. Poderão apenas concedê-los administrativamente nos exatos moldes definidos pela LCSD¹²¹².

4.7 Base de incidência ampla e uniforme

Com a extinção das sete bases tributárias indiretas atuais¹²¹³ – a incluir o *Simple Nacional* – os IVAs do sistema dual terão uma base de incidência *ampla e uniforme*.

A *amplidão* da base refere-se à oneração fiscal da totalidade ou, pelo menos, da grande parte dos bens e serviços, tangíveis e intangíveis. A *uniformidade*¹²¹⁴¹²¹⁵ da base, por seu turno, consiste no compartilhamento da mesma base pelos dois impostos. A junção da amplitude com a uniformidade favorece a simplicidade, clareza, cooperação fiscal e menores custos do sistema, dentre outras vantagens à sociedade.

¹²⁰⁹ Sobre os problemas originados pelo excesso de autonomia fiscal dos entes subnacionais no Brasil: vide Capítulo II, subitens “*Generalidades sobre o atual sistema tributário do Brasil*”, “*Tributo indireto estadual: ICMS*” e “*Problemas específicos mais relevantes de cada tributo*”.

¹²¹⁰ Nesse sentido são ambos os modelos-referência europeu e canadiano. Na UE, os EMs determinam as taxas de IVA aplicáveis nos seus territórios, dentro dos limites da Diretiva do imposto. No Canadá, as Províncias também assim o fazem, mas sem a existência de uma norma que lhes imponha limites.

¹²¹¹ Sobre o uso da política fiscal de IVA pelos Estados-Membros da União Europeia, como instrumento de intervenção macroeconômica e como instrumento confiável e estável de receita: vide Capítulo III, subitens “*Considerações iniciais*” e “*As taxas do IVA europeu*”.

¹²¹² A ideia da reforma impor restrições à autonomia dos Estados para legislar sobre o IVA de sua competência não advém dos modelos-referência europeu e canadiano, mas sim de uma necessidade histórica do país, em que os entes subnacionais, ao longo dos anos e até os dias atuais, vivem em intensa e destrutiva competição fiscal. Portanto, a restrição funda-se no histórico brasileiro de desvirtuamento da autonomia legislativa fiscal dos Estados. Sobre o tema: vide Capítulo II, subitem “*O federalismo fiscal no Brasil*” e “*ICMS*”.

¹²¹³ Sobre as bases de incidência dos tributos indiretos no Brasil: vide Capítulo II, subitem “*A tributação indireta no Brasil*”.

¹²¹⁴ No que relaciona à base de ambos os impostos, a reforma proposta buscou aplicar o modelo dual canadiano, em que as bases do GST e QST, apesar de não idênticas, são muito harmonizadas e, portanto, bastante similares. Sobre a base impositiva no sistema dual do Canadá: vide Capítulo III, subitem “*QST*”.

¹²¹⁵ Sobre as vantagens do sistema dual canadiano para o Brasil: vide Capítulo III, subitem “*Do sistema de Dual VAT (GST+QST) para o Brasil*”.

Caso haja necessidade de alguma divergência entre as bases dos impostos, estas deverão ter previsão expressa e taxativa na lei de regência do sistema dual. Uma hipótese possível seria o caso da substituição tributária¹²¹⁶ do atual ICMS para o IVAE¹²¹⁷.

Ressalte-se que a divergência entre as bases dos IVAs – desde que discreta – não colocará em risco o bom funcionamento do sistema dual¹²¹⁸ brasileiro, uma vez que, tal como aqui proposta, a proposta busca a redução do atual exagero de bases discrepantes do país.

Ainda quanto à base de incidência, dois fatores importantes a considerar. Primeiro, um IVA não integrará a base de incidência do outro¹²¹⁹. E segundo, nenhum IVA incidirá sobre ele próprio (cálculo ‘por dentro’^{1220 1221}). Com isso evita-se os efeitos deletérios de cumulatividade¹²²², atualmente presentes no sistema brasileiro¹²²³.

Em tempo e por fim. A base ampla (bens e serviços) de ambos os IVAs da proposta e a consequente atribuição da competência tributária destes impostos à União e aos Estados/DF faz emergir a questão da extinção e perda de receita do ISS pelos Municípios, conflito sabidamente complicador da aprovação da reforma fiscal.

Contudo, a base ampla é característica obrigatória da reforma proposta.

Não se pode conceber um sistema dual de IVAs em que a base de incidência recaia tão somente sobre bens, sem a inclusão dos serviços. Da mesma forma, não é

¹²¹⁶ O Canadá não faz uso da técnica de substituição tributária, até porque não é adequada a um sistema de IVA, uma vez que não utiliza plurifasia e nem valor agregado.

¹²¹⁷ Essencialmente, a fim de evitar maior complexidade e distorções e de abrir exceção à uniformidade da base do sistema dual de IVAs, os bens e serviços que, no sistema brasileiro atual, estão sujeitos à substituição tributária (uma espécie de tributação realizada em fase única – monofásica – , em que concentra-se a tributação em um único contribuinte, com valor ficto de imposto), ao invés de serem tributados pelos IVAs, seriam gravados por um imposto seletivo, tipo *excise tax*, de competência da União Federal. É o caso do petróleo e derivados, combustíveis, lubrificantes, cigarros e derivados de fumo, energia elétrica, comunicações, bebidas, veículos, etc. A solução é plausível diante da sensibilidade e importância destes bens/serviços submetidos a controles estatais específicos. Observa-se a existência de *excise taxes* na UE e no Canadá, de modo que a sugestão desta nota de rodapé não destoa dos modelos-referência estudados (UE e Canadano).

¹²¹⁸ Vide Capítulo II, subitem “QST”.

¹²¹⁹ Sobre a cumulatividade da espécie “tributo sobre tributo”: vide Capítulo I, subitem “Espécies de cumulatividade”.

¹²²⁰ Tal como o ICMS brasileiro.

¹²²¹ A sugestão para uma cobrança “por fora” no sistema de IVA dual visa a evitar os atuais problemas do ICMS com a cobrança “por dentro”. Sobre o tema: vide Capítulo II, subitem “Tributo indireto estadual: ICMS”.

¹²²² Sobre os efeitos nocivos da cumulatividade: vide Capítulo I, subitem “Desvantagens dos tributos cumulativos”.

¹²²³ Sobre a cumulatividade dos tributos indiretos do Brasil: vide Capítulo II, subitens “Tributos indiretos federais”, “Tributo indireto estadual: ICMS” e “Tributo indireto municipal: ISS”.

razoável um sistema dual de base ampla (bens e serviços) em concomitância com um ISS dos Municípios, impingindo uma tributação cumulativa sobre serviços.

Por conta da importância do tema, e como parte da reforma proposta, apresentar-se-ão algumas soluções viáveis aos Municípios, em subitem apartado deste.

4.8 As taxas de IVA

A reforma determinará que a União e os Estados imponham suas respectivas taxas de imposto contra a já referida base comum dos dois IVAs.

Três considerações importantes.

A primeira é que, conforme as lições apreendidas dos modelos europeu¹²²⁴ e canadiano¹²²⁵, o sistema dual brasileiro terá um número reduzido de taxas¹²²⁶, até para que se obtenha maior simplicidade do sistema e menos fraude e contenciosos (administrativo e judiciário). Em segundo, é relevante manter simetria entre o número de taxas do IVA Federal e do IVA Estadual, por conta da isonomia constitucional entre os entes federados. Terceiro: há que impor limitação objetiva da autonomia dos governos para determinar as taxas dos IVAs de sua competência.

Com essas considerações, tanto para o IVA da União como para o IVA dos Estados, a reforma brasileira estabelecerá o uso de três taxas: taxa-zero, uma taxa reduzida e uma taxa *standard*¹²²⁷.

A taxa-zero será utilizada tanto para as exportações para fora do país (ambos os IVAs), como para operações interestaduais (IVA Estadual)¹²²⁸.

¹²²⁴ Sobre as considerações críticas do modelo europeu de taxas de IVA: vide Capítulo III, subitem “As taxas do IVA europeu”.

¹²²⁵ No modelo canadiano dual de tributação existe uma única taxa para o tributo federal (GST) e uma única taxa para o tributo provincial (QST), sendo utilizado o expediente de *rebates* (abatimento de taxa) em 14 previsões. Os *rebates* conferem maior complexidade ao sistema, de modo que sua transposição para a reforma brasileira não é adequada. Sobre as taxas no modelo-referência canadense: vide Capítulo III, subitens “GST” e “QST”.

¹²²⁶ A aprovação de uma sistema dual de IVAs com taxa única seria ideal, porém de aprovação mais difícil no Brasil, que tem histórico de multiplicidade de taxas.

¹²²⁷ Nesse ponto, a reforma baseia-se no modelo-referência europeu, em que a Diretiva da UE estabelece taxa zero e taxas mínimas padrão e reduzidas (vide Capítulo III, subitem “As taxas do IVA europeu”). O Canadá não usa taxas reduzidas, mas sim descontos de taxa (*rebates*), cujo efeito resulta um pouco diferente das taxas reduzidas (vide Capítulo III, subitens “*Os impostos tipo IVA: GST, HST e QST*”, “GST” e “QST”).

¹²²⁸ Nesse sentido a reforma brasileira baseia-se nos modelos-referência canadiano. Vide Capítulo III, subitens “*A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços*”.

Por seu turno, a taxa reduzida será aplicada em razão de equidade vertical¹²²⁹ a categorias racionalizadas de bens e serviços, sem estratificações e distinções dentro das categorias¹²³⁰, como definido taxativamente na LCSD. A taxa reduzida será idêntica para os ambos os IVAs e definida na própria LCSD, de modo a se observar uniformidade de tratamento em todo o território nacional.

Também a LCSD instituirá os intervalos de variação das taxas *standard* para o IVAF da União e para o IVAE dos Estados.

A definição e alteração das taxas *standard* se darão por lei de cada ente federado¹²³¹¹²³², vedado o uso de medida provisória¹²³³, sempre dentro dos intervalos-limite estabelecidos pela LCSD.

Cabe a lembrança de que a introdução de um sistema dual no Brasil, cujas condições são a manutenção da carga global e a preservação da participação dos entes federativos na arrecadação¹²³⁴, exigirá análise meticulosa e estudo aprofundado, com o fim de determinar os intervalos-limite das taxas *standard* e a taxa reduzida. As análises e estudos deverão também considerar intervalos de taxas que evitem a concorrência vertical¹²³⁵ entre União e Estados, uma vez que utilizarão base comum de tributação.

Por fim, visando à simplicidade e transparência da tributação, ambos os IVAs serão faturados em conjunto, em documento-fatura de modelo unificado nacionalmente,

¹²²⁹ Para a realidade brasileira, um IVA ideal de taxa única praticamente inviabilizaria a aprovação da reforma. Deste modo, sugere-se o uso de uma taxa reduzida por razões de equidade vertical para cada ente, levando em consideração a análise crítica da Prof. Dra. Rita de la Feria, no sentido de que, se for para existir alguma taxa diferenciada, que se utilize aquela relacionada à equidade vertical. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “*As taxas do IVA europeu*”.

¹²³⁰ Nesse sentido, o estudo da Prof. Dra. Rita de la Feria, comentado em análise crítica ao sistema de taxas do IVA europeu. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “*As taxas do IVA europeu*”.

¹²³¹ Tal como para o GST do Governo Federal e QST da Província de Québec, no modelo-referência canadiano. Vide Capítulo III, subitens “GST” e “QST”.

¹²³² Tal como o IVA da UE, em que, guardadas as devidas diferenças entre bloco econômico e país federal, os Estados-Membros definem suas próprias taxas dentro dos limites estabelecidos pela Diretiva da UE. Vide Capítulo III, subitem “*As taxas do IVA europeu*”.

¹²³³ A medida provisória (MP) tem força de lei e é de edição privativa do Presidente da República. Contudo, depois de certo lapso (60 dias, prorrogáveis por igual período), a MP pode ou não vir a perder sua vigência em votação no âmbito do Poder Legislativo. Exatamente por gerar insegurança jurídica é que não é adequado o uso de MPs na seara da reforma tributária proposta.

¹²³⁴ A manutenção da carga tributária indireta atual e a manutenção da participação dos entes no bolo arrecadatório são condições básicas para a reforma, conforme visto anteriormente.

¹²³⁵ Sobre concorrência fiscal vertical entre entes federativos: vide Capítulo II, subitem “*Formas de Estado e federalismo fiscal*”.

mantendo visíveis as bases e as taxas aplicadas à operação e separando os valores do produto/serviço e dos impostos¹²³⁶.

4.9 Princípio de destino para o ajustamento de fronteira do IVA Estadual

O princípio de ajustamento de fronteira¹²³⁷ assume grande importância quando se trata de IVA cobrado por entes subnacionais em Federações, assim como no caso do atual ICMS no Brasil e do IVAE proposto pela presente reforma.

Sendo o IVA um imposto que incide sobre o valor adicionado ao bem ou serviço, em cada elo da cadeia produtiva, é preciso escolher o princípio de ajuste que não interrompa ou desvirtue a sistemática dos débitos e créditos do imposto, evitando cumulatividade e fraude¹²³⁸. A escolha também deve respeitar uma das diretivas da reforma brasileira: a livre circulação de bens e serviços por todo o território nacional.

Com base nos modelos da UE¹²³⁹ e canadiano¹²⁴⁰, o IVA Estadual será regido pelo princípio do destino, tanto para obter as vantagens do destino¹²⁴¹ no comércio interno como para compatibilizar com a solução adotada pela proposta para o comércio internacional. Com isso haverá justa repartição das receitas dos Estados, proporcionalmente ao volume do mercado, não mais relacionada ao volume de produção¹²⁴².

Contudo, a fim de evitar os entraves que causam os controles fiscais fronteiriços exigidos pelo destino, há que se valer da utilização de expedientes jurídicos e

¹²³⁶ A transparência do sistema dual ao cidadão comum também é característica do modelo-referência canadiano. Vide: Capítulo III, subitem “Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano”.

¹²³⁷ Sobre os princípios de ajustamento de fronteira em IVAs: vide Capítulo I, subitem “Princípios de ajustamento de fronteira”.

¹²³⁸ Sobre os princípios de ajustamento de fronteira em IVAs: vide Capítulo I, subitem “Princípios de ajustamento de fronteira”.

¹²³⁹ O regime transitório do IVA europeu é fundado no princípio do destino e vige até os dias atuais. Sobre o referido princípio na UE: vide Capítulo III, subitem “A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso”.

¹²⁴⁰ Sobre o princípio do destino no Canadá: vide Capítulo III, subitens “QST” e “A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços”.

¹²⁴¹ Sobre as vantagens do princípio do destino: vide Capítulo I, subitem “Princípios de ajustamento de fronteira”.

¹²⁴² Sobre a repartição da arrecadação do ICMS atual, com base no princípio misto com concentração na origem: vide Capítulo II, subitem “Problemas específicos mais relevantes de cada tributo”.

tecnológicos, a exemplo da arquitetura do *modelo barquinho*¹²⁴³¹²⁴⁴¹²⁴⁵¹²⁴⁶, que leva essa denominação porque um IVA central efetua o ‘transporte’ do crédito do IVA subnacional.

Quando ocorre uma venda de bem ou serviço a outro Estado (operação interestadual) – sendo vendedor e comprador contribuintes – o vendedor: 1) aplica taxa-zero à base de cálculo do IVA Estadual (não há débito com Estado de origem), e; 2) aplica à base do IVA Federal o somatório da taxa do IVA Federal com a taxa do IVA Estadual da origem (suprimida pela taxa-zero, no item 1)¹²⁴⁷. Há o equivalente a dois débitos para com a União, um relacionado ao IVAF e outro relacionado ao IVAE, que será transportado ao Estado de destino).

Na (re)venda ulterior no Estado de destino, o contribuinte: 1) aplica normalmente as taxas do IVA Estadual e do IVA federal (portanto, há dois débitos de imposto, um relativo ao IVAF e outro ao IVAE); 2) não têm crédito contra o (seu) Estado de destino, uma vez que foi aplicada taxa-zero no Estado de origem na operação anterior, e; 3) tem crédito duplo com a União, referente ao IVAF da operação anterior e ao IVAE, transportado do Estado de origem para o de destino, para fazer valer o princípio.

No quadro abaixo vejamos um exemplo para as taxas de IVAF e IVAE iguais a, respectivamente, 5% e 18%.

¹²⁴³ O *modelo barquinho* é uma solução não advinda dos modelos-referência da União Europeia e do Canadá, cuja autoria atribui-se a Ricardo Varsano, tributarista brasileiro.

¹²⁴⁴ Mais informação sobre o *modelo barquinho*: 1) VARSANO, Ricardo. Sub-national taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution. In: S. J. Burki, G. Perry, *et al.* *Decentralization and accountability of the public sector*. Proceedings of the annual bank conference on development in Latin America and the Caribbean. Washington: The World Bank, 2000. p. 339–355; 2) SCHENK, Alan; THURONYI; CUI, Wei. *Value added tax. A comparative approach*. 2 ed. New York: Cambridge University Press, 2015. p. 508-511.

¹²⁴⁵ Uma outra solução possível para aplicação do princípio do destino às transações interestaduais é a do modelo CVAT (uma adaptação do *barquinho*), de autoria de Charles McLure, professor da Universidade de Stanford, Califórnia. Sobre o CVAT: SCHENK, Alan; THURONYI; CUI, Wei. *Value added tax. A comparative approach*. 2 ed. New York: Cambridge University Press, 2015. p. 511-514.

¹²⁴⁶ O modelo *barquinho* tem muitas qualidades, mas não é isento de defeitos. Para Paulo Evangelista “modelo é que concentra o recolhimento no primeiro contribuinte que revender a mercadoria no Estado de destino. Como não há crédito do [IVA Estadual], ele arcará com tributação plena. O modelo “barquinho”, por esse motivo, é desestimulador das trocas interestaduais.” O mesmo autor indica a possibilidade de haver acúmulo de créditos do IVA Federal nas operações interestaduais. (VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS, segundo os estados-membros da federação. In: *Seqüência*. Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Estudos jurídicos e políticos. v. 16 n. 31(1995). Florianópolis: UFSC Editora, 1995. p. 72-80). Para SCHENK, THURONYI e CUI outro problema do *modelo barquinho* é que existem vendas feitas a contribuinte registrados que produzem bens/serviços parte tributáveis e parte isentos e o vendedor não saberia mensurar a quanto do bem/serviço seria destinado a cada uma delas. Discutir o modelo *barquinho*, contudo, não faz parte do escopo do presente estudo.

¹²⁴⁷ Esse é o mecanismo de transporte do imposto estadual do Estado de origem para o Estado de destino, através do IVA Federal.

Quadro 4.1 – Exemplo para modelo barquinho

	Origem	Destino		Saldo
	Débito	Crédito	Débito	
IVAF	23% (5+18)	23%	5%	- 18%
IVAE	0%	0%	18%	18%

Como o princípio do destino não permite a exportação de imposto, o Estado de origem deve repassar o imposto das etapas anteriores ao Estado de destino, o que é feito através do IVA Federal. Nesse sentido, o *modelo barquinho* possibilita que a receita tributária dos Estados equivalha exatamente ao imposto dos bens e serviços neles efetivamente consumidos, o que é a essência do princípio do destino.

Desnecessárias, portanto, as fronteiras fiscais para ajustes. Ainda evita-se os problemas típicos da taxa-zero, a exemplo do diferimento do pagamento do imposto¹²⁴⁸. E mais: a União¹²⁴⁹ e o Estado de origem¹²⁵⁰ não obtêm receita com as operações interestaduais¹²⁵¹.

Uma outra hipótese é a de uma operação interestadual B2C, em que o adquirente do bem ou serviço não é contribuinte do imposto (consumidor final). Nesse caso, o vendedor, do mesmo modo, também aplica taxa-zero ao IVA Estadual e o somatório das taxas (federal e estadual) ao IVA Federal.

Como não haverá operação de (re)venda ulterior no Estado de destino, por ser *não contribuinte*, o adquirente não poderá obter o crédito no IVA Federal. Houve aqui uma impossibilidade de aproveitamento do crédito do IVAF, pelo fim da cadeia produtiva, o que implica dizer que a União teria obtido uma receita ‘indevida’ com a operação e o Estado de destino não receberia o que lhe é devido. Para evitar isso, a União (Governo Central) transfere a receita recebida (pela venda) ao Estado de destino. O mecanismo é

¹²⁴⁸ O diferimento do pagamento de imposto em situação de taxa-zero na saída interjurisdicional em regime de princípio de destino é um modelo utilizado na UE e foi abordado genericamente no Capítulo I, subitem “Princípio do destino”.

¹²⁴⁹ Nas operações interestaduais a União tem saldo zero, pois o débito a mais que recebe no Estado de origem é compensado pelo crédito a mais que tem no Estado de destino para a operação subsequente.

¹²⁵⁰ Nas operações interestaduais o Estado de origem nada recebe porque tem a operação de venda submetida a taxa-zero.

¹²⁵¹ Como ocorre atualmente no ICMS.

simples. Basta o vendedor informar que a operação interestadual foi feita a consumidor final (não contribuinte) e qual o Estado de destino do bem ou serviço.

Com esse método, aplica-se o princípio de destino ao IVAE à maioria das vendas interestaduais diretas a consumidor final, exceto as originadas de *cross border shopping*.

4.10 Benefícios fiscais e regimes especiais dos sistemas dual e atual

No caso dos Estados, a avantajada autonomia histórica dos entes subnacionais e o princípio misto concentrado na origem, deu causa à concessão descontrolada de inúmeros benefícios fiscais do ICMS: anistias, remissões, isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, benefícios financeiros, regimes especiais, etc. É o que se denomina de *guerra fiscal*, que aparelhou as estruturas subnacionais para atuar na implementação de facilidades a contribuintes específicos, gerando perdas de receita e transferindo ônus do creditamento do ICMS ao Estado destinatário (e não ao Estado que concedeu o benefício)¹²⁵².

Também a União e os Municípios efetuam exagerada desoneração fiscal dos tributos indiretos de sua competência¹²⁵³.

O fato é que benefícios fiscais e regimes especiais de tributação – além de outros efeitos deletérios – trazem consigo perda de arrecadação, incremento da complexidade do sistema, falta de neutralidade e competição fiscal entre os entes federados¹²⁵⁴. Por isso, a proposta de reforma do presente estudo reduzirá o espaço de atuação dos entes políticos para a concessão de benesses, o que, de certo, será causa de oposição política.

A mera implementação do princípio do destino para o IVA Estadual, *de per se*, fará com que os benefícios fiscais outorgados não onerem mais o Estado de destino, em

¹²⁵² Sobre guerra fiscal do Estados, benefícios fiscais de ICMS e suas vantagens e desvantagens: vide Capítulo II, subitem “*Tributo indireto estadual: ICMS*”.

¹²⁵³ Sobre as desonerações tributárias dos tributos indiretos federais e do ISS: vide Capítulo II, subitens “*Tributos indiretos federais*” e “*Tributo indireto municipal: ISS*”.

¹²⁵⁴ Sobre os regimes especiais e benefícios fiscais na tributação indireta brasileira: vide Capítulo II, subitens “*Problemas específicos mais relevantes de cada tributo*”, “*Tributos indiretos federais*”, “*O federalismo fiscal no Brasil*” e “*Tributo indireto estadual: ICMS*”.

relação aos créditos de imposto. E também dificultará a guerra fiscal entre Estados uma vez que a ‘base consumo’ é um tanto menos móvel que a ‘base produção’¹²⁵⁵.

Mas não apenas. A reforma também restringirá radicalmente a possibilidade de os Estados concederem benefícios fiscais e regimes especiais do IVA Estadual. A lei estadual não poderá criá-los e a sua concessão somente ocorrerá dentro das hipóteses enumeradas taxativamente na LCSD.

Da mesma forma para o IVA Federal.

Nesse sentido são os modelos-referência europeu¹²⁵⁶¹²⁵⁷ e canadiano¹²⁵⁸, que buscam, cada um à sua maneira própria, harmonizar seus sistemas indiretos de impostos, como forma de melhorar a qualidade da tributação, na certeza de que regras similares trazem muito mais benefícios do que a autonomia total e irrestrita dos Estados-Membros e Províncias.

Em resumo, a reforma brasileira buscará um *regime nacional unificado de benefícios fiscais e regimes especiais*, tanto para o IVAF como para IVAE.

É de se ressaltar que a reforma não deixará de lado a importância dos benefícios fiscais e regimes especiais com o desígnio de atrair empresas e investimentos externos para o país, o que será avaliado e previsto na LCSD.

Na linha do estudo crítico feito pela Prof^a. Dr^a. Rita de la Feria para o modelo-referência do IVA europeu, e a fim de evitar erosão da base dos IVAs do sistema dual brasileiro, a reforma não permitirá isenções para bens e serviços de mérito (para estes, haverá, no máximo, taxa reduzida). Do mesmo modo, a isenção também não alcançará a venda de bens imóveis comerciais e nem a primeira venda de bens imóveis residenciais, os *poolings services* e os serviços prestados por instituições financeiras¹²⁵⁹.

Em tempo. Com a finalidade de preservar a segurança jurídica frente a investidores já instalados no país e evitar entraves à aprovação da reforma, a proposta preverá um regime de transição para convalidar os benefícios fiscais concedidos durante a

¹²⁵⁵ Sobre a relação entre competição fiscal horizontal e a mobilidade das bases tributárias ‘produção’ e ‘consumo’: vide Capítulo II, subitem “*O federalismo fiscal no Brasil*”.

¹²⁵⁶ Sobre os esforços de harmonização do IVA europeu: vide Capítulo III, subitem “*A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso*”.

¹²⁵⁷ Sobre as considerações críticas acerca das isenções de IVA na UE: vide Capítulo III, subitem “*As isenções do IVA europeu*”.

¹²⁵⁸ Sobre os esforços de harmonização do sistema canadiano: vide Capítulo III, subitmes “*Breve histórico e considerações gerais do sistema tributário indireto canadiano*” e “*QST*”.

¹²⁵⁹ Neste caso, para a reforma brasileira, utiliza-se uma visão crítica da doutrina quanto às isenções do modelo-referência do IVA europeu. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “*As isenções do IVA europeu*”.

vigência dos impostos do sistema anterior (IPI, PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS), o que requer estudos técnicos prévios e debates para a elaboração de criteriosas regras que serão levadas a efeito.

4.11 Fiscalização e administração do IVA dual

Atualmente no Brasil, os Estados são os únicos entes federados a cobrar um imposto tipo IVA que abrange toda a cadeia produtiva¹²⁶⁰¹²⁶¹. Além disso, o corpo de servidores das autoridades tributárias dos Estados é altamente capacitado, contratado exclusivamente pela via do concurso público, de provas e títulos, e acessível, de regra, a detentores de nível superior em terceiro grau¹²⁶².

Desse modo, a reunião dos quadros dos fiscos dos Estados tem ampla aptidão para fiscalizar e administrar ambos os IVAs, nos mesmos moldes do modelo-referência do Canadá, operado no âmbito da Província de Québec¹²⁶³.

Diante de um sistema de IVA dual de bases uniformes – cf. proposta do presente estudo – as questões de economicidade e simplicidade revelam a desnecessidade de dois entes federados distintos fiscalizarem e administrarem, isoladamente e com duplicidade, o mesmo fenômeno tributário (vendas/compras), relativamente ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período.

Assim sendo, no plano operacional, os Estados fiscalizarão e arrecadarão o IVA Federal e o IVA Estadual, até para *compensar* a perda de autonomia legislativa do IVAE e facilitar a aprovação da reforma aqui proposta.

Assim, a junção dos fiscos dos Estados formará uma autoridade tributária única, responsável por admitir, analisar e decidir os pedidos de registro fiscal; realizar auditorias e investigações; interpretar e aplicar administrativamente as leis e regulamentos, dentre outras operações administrativas com IVAE e com IVAF, exceto contencioso administrativo e consultas fiscais.

¹²⁶⁰ Vide Capítulo II, subitem “ICMS”.

¹²⁶¹ A União cobra impostos baseados no faturamento de bens e serviços (PIS/PASEP, COFINS, CIDE-combustíveis) e um IVA restrito à etapa de industrialização (IPI). Os Municípios cobram apenas um imposto cumulativo sobre a prestação de serviços (ISS).

¹²⁶² Art. 37.º, incisos II e XXII da Constituição da República Federativa do Brasil.

¹²⁶³ Sobre a administração e fiscalização do IVA dual na Província de Québec, Canadá: vide Capítulo III, subitem “QST”.

Obviamente, a fiscalização do imposto federal pelos Estados está revestida de custos adicionais, a serem repassados pelo Governo Central para cada Estado, em função do valor arrecado de IVA F em cada ente subnacional individualmente¹²⁶⁴.

A União, por sua vez, coordenará o sistema dual, com o fim de impedir os desequilíbrios internos, manter a harmonização dos impostos e evitar a competição predatória entre os Estados, bem ainda balancear os interesses dos agentes envolvidos¹²⁶⁵. A atuação da União também servirá como instrumento para incrementar a eficiência da administração tributária do Governo dos Estados¹²⁶⁶.

O Governo Central também será responsável pela tecnologia de informação unificada do sistema dual (padronização de softwares para uso nacional para ambos impostos, tais como declarações eletrônicas, nota-fiscal fatura eletrônica, programa para registro e fiscalização de contribuintes, etc.) e pelo Poder Judiciário competente para julgar ambos impostos.

Subsidiariamente, se facultará à União, nos casos previstos pela LCSD, fiscalizar e lançar o IVA F de sua competência.

Também à União competirá a cobrança de ambos os IVAs na entrada de bens e serviços no país (aduana)¹²⁶⁷ e administrar os repasses de IVA E relacionados as operações interestaduais de B2C, derivadas do *modelo barquinho*.

4.12 Sistema jurídico de proteção, contencioso e uniformização de interpretação

Um arcabouço de proteção jurídica será essencial à garantia da manutenção do sistema dual. Para tanto, utiliza-se parcialmente o modelo-referência europeu.

Assim, as bases unificadas dos IVA F e IVA E exigem que a resolução de controvérsias se dê também de forma unificada, buscando aproveitar as estruturas já existentes no país.

¹²⁶⁴ Sobre a cobrança de valores em contraprestação à administração do imposto federal pela Província de Québec, vide o modelo-referência canadiano: Capítulo III, subitem “GST”.

¹²⁶⁵ Sobre a importância de uma coordenação central institucionalizada do sistema fiscal: vide Capítulo III, subitem “A experiência europeia na harmonização do IVA e as dificuldades na obtenção do consenso”.

¹²⁶⁶ Tomando por base a atuação do Governo Federal do modelo-referência do Canadá. Vide Capítulo III, subitem “QST”.

¹²⁶⁷ No Canadá, a cobrança dos impostos (inclusive provinciais) sobre bens importados é feita junto aos serviços aduaneiros do Governo Central, aquando da entrada da mercadoria no ponto alfandegado do país. Os tributos provinciais arrecadados nessa situação são repassados posteriormente à Província do destino. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “A aplicação prática do princípio do destino nas operações interprovinciais e de exportação e importação de bens e serviços”.

Nesse sentido, o contencioso judicial será desempenhado pela Justiça Federal¹²⁶⁸ de 1º grau, em varas especializadas do IVA dual, havendo instância revisora de 2º grau, tanto para *matéria de fato* quanto de *direito*. Uma outra possibilidade seria criar uma estrutura judicial exclusiva, especializada em impostos, tal como a *Tax Court of Canada*¹²⁶⁹, do modelo-referência canadiano.

A uniformização nacional da jurisprudência do sistema dual se dará junto ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), órgão judicial que atualmente tem essa missão¹²⁷⁰¹²⁷¹. Os casos concretos serão levados ao STJ pela via do *recurso especial*, para apreciação exclusivamente de *matéria de direito*. O STJ resolverá também os conflitos de interpretação horizontais (divergência dos órgãos da Justiça Federal entre si) ou verticais (divergência entre os órgãos da Justiça Federal e o próprio STJ), interpostos pelos próprios juízes ou tribunais¹²⁷². Por fim, o STJ editará súmulas para a jurisprudência consolidada, de cunho vinculante para todo o país, administrativa e judicialmente.

Por sua vez, o contencioso administrativo e as consultas fiscais serão solucionados por órgãos colegiados administrativos mistos, compostos por membros das autoridades tributárias federal e estadual. Os órgãos colegiados administrativos deverão obediência à jurisprudência uniformizada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelas duas instâncias da Justiça Federal¹²⁷³.

No sistema protetivo proposto para os IVAs do Brasil, tanto administrativa como judicialmente, as leis federais, estaduais e regulamentos dos IVAs serão objeto de *interpretação consistente*, a fim de obter o melhor sentido e abrangência da LCSD¹²⁷⁴.

¹²⁶⁸ Aqui se buscou a conjugação dos julgamentos Se o julgamento judicial se desenvolver tanto no Poder Judiciário Federal (IVA Federal) como no Poder Judiciário dos Estados (IVA Estadual) haverá grande dificuldade na obtenção de harmonização da jurisprudência, motivo pelo que se concentrou todo o julgamento na esfera federal.

¹²⁶⁹ Sobre a *Tax Court of Canada*: vide http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Index.

¹²⁷⁰ Vide artigo 105.º da Constituição da República Federativa do Brasil, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

¹²⁷¹ No modelo-referência europeu também há um órgão uniformizador da jurisprudência do IVA: o TJUE.

¹²⁷² Nesse sentido, o expediente é derivado do modelo-referência da UE, pois funciona muito à semelhança do reenvio prejudicial, uma vez que trata-se de um *encaminhamento de juiz para juiz*. A diferença é que, além de suscitar uma dúvida a ser resolvida, a dúvida envolve ainda uma divergência entre juízes ou tribunais sobre a mesma matéria de fundo. Sobre o reenvio prejudicial na UE: vide Capítulo III, subitem “Reenvio prejudicial”.

¹²⁷³ A solução aqui apresentada não deriva de nenhum modelo-referência. Nesse caso, como são dois IVAs, um da União e outro dos Estados, a colegialidade fará as decisões administrativas serem tomadas de acordo com os representantes dos dois titulares da competência tributária.

¹²⁷⁴ Sobre a interpretação consistente no âmbito da União Europeia: vide Capítulo III, subitem “Interpretação da lei nacional conforme o Direito Europeu (interpretação consistente)”.

Por fim, serão responsabilizados os entes federados que descumprirem reiteradamente as regras do sistema dual, promovendo isenções e benefícios fiscais não previstos na lei de regência, ou mesmo utilizando artifícios para aplicação de taxas fora da faixa estabelecida pela LCSD. Com intuito de coibir tal abuso, serão aplicadas multas e restrições de repasses financeiros aos entes, enquanto não cessar a desobediência. Também os gestores públicos que derem causa ao descumprimento serão pessoalmente responsabilizados, mediante ações civis de improbidade administrativa, além das sanções nos âmbitos cível e penal¹²⁷⁵.

4.13 Alternativas aos Municípios pela extinção do ISS

Como visto, um dos requisitos ao bom funcionamento da tributação indireta aqui proposta para o Brasil é a amplitude da base, cuja consequência é a integração da ‘prestação de serviços’ aos IVAs do sistema dual, resultando extinção do ISS dos Municípios. Isso significará perda da maior receita das cidades de médio e grande porte do país (onde se concentram os serviços tributáveis e não há dependência de repasses financeiros da União e Estados¹²⁷⁶¹²⁷⁷, tais como FPM¹²⁷⁸ e cota-parte de ICMS¹²⁷⁹).

De certo que se não forem oferecidas compensações pela perda, a questão pode obstaculizar a aprovação da reforma proposta: prefeitos das médias e grandes cidades, com algum *capital político*, atuarão junto ao membros Congresso Nacional para manter o ISS.

¹²⁷⁵ Na União Europeia existe modelo similar de responsabilização dos Estados-Membros, para coibir a violação do Direito Europeu. Sobre o tema: vide Capítulo III, subitem “*Responsabilização dos Estados-Membros pela violação do Direito da União Europeia*”.

¹²⁷⁶ Os Municípios maiores têm grande demanda por serviços por estarem localizados em grandes centros metropolitanos, mais populosos e economicamente desenvolvidos. De modo oposto, os serviços são menos demandados em Municípios menos habitados e também pelos eminentemente rurais. Para os primeiros, o ISS é o grande financiador dos gastos. Para os últimos, o ISS praticamente não é cobrado – por razões políticas (o prefeito da cidade quer evitar o ônus político da cobrança tributária), econômicas (estes Municípios praticamente não têm demanda por serviços) e administrativas (estes Municípios praticamente não têm autoridade tributária) – de modo que custeiam seus gastos exclusivamente com os repasses dos Governos Central e Estadual. Sobre o tema, vide tese de doutoramento de José Américo Martelli Tristão.

¹²⁷⁷ Sobre o problema da arrecadação do ISS nos Municípios, vide: TRISTÃO, José Américo Martelli. *A administração tributária dos Municípios brasileiros*. Uma avaliação do desempenho da arrecadação. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2003. Tese de doutoramento. Escola de Administração de Empresas. 181 p.

¹²⁷⁸ O FPM é o *Fundo de Participação dos Municípios*, uma transferência de recursos da União destinada aos Municípios, relacionada à arrecadação de Imposto de Renda e IPI, e que leva em conta a população da cidade (artigo 159.º, inciso I, alínea ‘b’ da Constituição da República).

¹²⁷⁹ A cota-parte do ICMS é o repasse de 25% da arrecadação do imposto aos Municípios.

Por isso, soluções alternativas são necessárias a fim de equacionar a questão da autonomia dos Municípios maiores¹²⁸⁰. Duas propostas são aqui apresentadas. Ambas derivam do modelo-referência canadiano.

A primeira proposta traduz-se em adaptar para os Municípios o modelo de *retail sales tax* das Províncias canadenses (PST), melhorado, contudo, pelas sugestões do Prof. Charles McLure¹²⁸¹.

Por essa proposta, os Municípios cobrarão um *retail sales tax* (RST) integrado aos IVAs do sistema dual, em que todas as vendas de bens, serviços, insumos e matérias-primas que originem créditos no âmbito dos IVAs serão isentas¹²⁸², fazendo surgir um imposto similar a um ‘IVA unifásico’ cobrado no varejo (não cumulativo)¹²⁸³.

O imposto municipal será uniforme em todo o território nacional, de taxa única, regido pela LCSD e pelo princípio do destino. A administração e cobrança será feita pelos Municípios das capitais dos Estados e por aqueles de maior população – detentores de autoridade tributária organizada – ou pelos Estados, nos demais entes mirins¹²⁸⁴. Nessa última hipótese, o RST será objeto de repasse aos Municípios competentes, com deságio da cobrança de valor pelo serviço¹²⁸⁵. Para esse modelo, a coordenação da União será necessária.

A segunda proposta também provém do modelo-referência canadense. Resume-se à transferência aos Municípios brasileiros dos impostos atualmente vigentes sobre o patrimônio¹²⁸⁶. Desse modo os Municípios teriam competência tributária para

¹²⁸⁰ Com a proliferação de Municípios no Brasil nos anos de 1990 (atualmente em número de 5.570), muitas cidades foram criadas sem capacidade administrativa e financeira para sequer organizar uma incipiente administração tributária. Com isso, embora haja previsão constitucional de competências tributárias que permitam a cobrança de impostos, os Municípios menores apenas ‘esperam’ mensalmente os repasses da União e dos Estados, e não exercem sua autonomia financeira para cobrar seus impostos (TRISTÃO, José Américo Martelli. *A administração tributária dos...*, cit., 181 p.).

¹²⁸¹ Sobre as *retail sales tax* cobrado no Canadá (PST) e sobre as sugestões do Prof. Charles McLure para sua melhoria: vide Capítulo III, subitens “O imposto tipo ‘Retail Sales Tax’: PST” e “Do sistema PST+GST para o Brasil”.

¹²⁸² Os fornecedores devem identificar as vendas a empresas com direito a crédito de entrada de IVA (vendas a empresas registradas no IVA), para que não seja cobrado o imposto municipal de tais operações isentas.

¹²⁸³ MCLURE JR, Charles. *Harmonizing the RSTs and...*, cit. 11 p.

¹²⁸⁴ Os demais entes mirins são aqueles classificados de “Tipo 3” e “Tipo 4” de pouca população, com resultados ruins ou nulos na arrecadação dos tributos próprios, que não detêm administração tributária organizada e dependentes quase que exclusivamente de repasses financeiros do Governo Federal e dos Estados (TRISTÃO, José Américo Martelli. *A administração tributária dos...*, cit., 181 p.).

¹²⁸⁵ Sobre a cobrança de valores pela compensação pelo serviço de administração de impostos de competência de outro ente federado, vide modelo canadense do IVA dual em Québec: Capítulo III, subitem “GST”.

¹²⁸⁶ Sobre a competência para a cobrança dos impostos sobre o patrimônio pelos entes locais (cidades) no Canadá: vide Capítulo III, subitem “O Canadá”.

cobrar impostos sobre propriedade urbana (IPTU), rural (ITR) e de veículos automotores (IPVA), sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI) e *causa mortis* e doação (ITCD).

CONCLUSÃO

Em pleno século XXI, o Brasil permanece com um dos mais inapropriados e ineficientes sistemas de tributação indireta do mundo.

A fim de contribuir com o debate para a melhoria da fiscalidade brasileira, o presente estudo problematizou¹²⁸⁷ a possibilidade de formular uma proposta de reforma da tributação indireta do Brasil a partir da experiência valiosa de dois modelos-referência: os sistemas do IVA europeu e de tributação indireta do Canadá.

Com o intuito de dar maior clareza e sedimentação técnica ao estudo, a investigação científica foi delimitada em dois segmentos lógicos: um descritivo (Capítulos I, II e III) e outro lógico-conclusivo (Capítulo IV).

A tributação indireta foi tratada de forma geral no Capítulo I, em que se conceitua o termo *tributo indireto* e se discorre sobre as técnicas da tributação indireta bem como suas vantagens, desvantagens e utilização no mundo.

No mesmo Capítulo I se investiga que a conceituação de *tributo indireto* não é uma unanimidade na doutrina jurídica mundial. Contudo, pode ser considerado indireto o tributo criado para onerar o ato de consumo de bens e serviços e cujo ônus é repassado aos consumidores pelos agentes econômicos.

Verifica-se também que tributação indireta pode ser *especial (excises taxes)* ou *geral* (monofásica ou plurifásica cumulativa e não-cumulativa).

Confirma-se que as *excises taxes* (tributação indireta especial) têm alto poder arrecadatório, facilidade de cobrança, baixo custo e menor oponibilidade dos contribuintes e caracterizam-se por incidirem sobre serviços ou mercadorias específicos, consoante a seletividade de despesa, objetivos discriminatórios, controle físicos sobre determinadas bases, etc.

Ainda no Capítulo I averigua-se que a tributação *plurifásica cumulativa* é extremamente prejudicial, causando integração vertical das fases produtivas, a exportação de tributos, falta de clareza, número exagerado de sujeitos passivos, efeitos “cascata” e “tributos sobre tributo”, dentre outros efeitos nocivos.

Por outro lado, confirma-se que a tributação *plurifásica não-cumulativa* (IVA) apesar de recente, se expandiu pelo mundo e hoje já é utilizada por mais de 151 países,

¹²⁸⁷ Problematização aqui refere-se ao *problema* de metodologia científica apresentado na introdução da atual dissertação.

especialmente por não estar evitada pelos problemas da cumulatividade.

Finaliza-se o Capítulo I com a constatação de que o método mais utilizado para o cálculo do IVA é o subtrativo indireto (*invoice credit*) e que o princípio de ajustamento de fronteira associa-se à ideia do local onde a receita tributária será utilizada, sendo *destino* relacionado ao consumo e *origem* relacionado à produção.

No Capítulo II, foram avaliados o sistema de tributação indireta do Brasil, suas características e defeitos. Percebe-se que a complexidade e a descentralização da fiscalidade indireta do Brasil não é recente e têm raízes históricas.

Verifica-se que o federalismo fiscal brasileiro gerou descentralização da tributação indireta no país, que, contudo, se encontra atualmente enfraquecida por competições entre os entes federados, baixa harmonização e um *sistema paralelo* de contribuições sobre consumo.

Ainda no Capítulo II se atesta que a maior fonte de recursos do governo do Brasil advém da tributação indireta, respondendo por 49,68% da arrecadação fiscal total e perfazendo um montante de € 257.991.858.335 recolhidos aos cofres públicos por ano, o equivalente a 16,22% do PIB do país.

Revela-se ainda que o Brasil tem um sistema de tributação indireta fragmentado por uma variedade de seis tributos, sendo quatro no nível federal (IPI, PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis), um a nível estadual (ICMS) e um imposto em nível municipal (ISS), existindo ainda um regime cumulativo de arrecadação para empresas de menor porte (*Simples Nacional*).

E não só. As conclusões do Capítulo 2 denunciam que o sistema indireto de fiscalidade do Brasil tem muitos problemas.

A cumulatividade dos tributos de consumo gera redução da eficiência do investimento e da produção, verticalização das empresas e perda de competitividade dos produtos brasileiros na exportação e no mercado interno (em relação a produtos importados), dentre outros malefícios.

O excesso de normas e obrigações acessórias confere grande complexidade ao sistema indireto do Brasil, promovendo sonegação, falta de transparência e altos custos administrativos e de *compliance*.

Finaliza-se o Capítulo II, atestando que a falta de cooperação entre os diversos níveis de governo causam competição vertical e horizontal no sistema indireto do Brasil, a

exemplo, respectivamente, do sistema paralelo indireto de contribuições da União (COFINS, PIS/PASEP e CIDE-Combustíveis) e das guerras fiscais dos Estados (ICMS) e dos Municípios (ISS).

O Capítulo 3 encerra o segmento descritivo do estudo. Nele se examinam os modelos-referência do IVA europeu e do Canadá, a partir dos quais se elabora a proposta da reforma da fiscalidade indireta do Brasil.

O modelo europeu foi selecionado por ter, intrinsecamente, características de um sistema jurídico-normativo federal – o que revela semelhança com o Brasil, um país federalista.

Um sistema jurídico-normativo robusto, como o da União Europeia, outorga segurança jurídica à implementação, consolidação e aperfeiçoamento do IVA do bloco. Nele estão previstos os princípios da primazia, do efeito direto e da interpretação consistente que se associam à ação por incumprimento dos tratados, à proteção jurídica provisória, ao reenvio prejudicial e à responsabilização dos EMs por violação do Direito da UE.

Da mesma forma, a experiência de harmonização do IVA europeu revela importância para o presente estudo, a partir das seguintes lições: (a) a fiscalidade indireta harmonizada favorece à consolidação das finanças públicas e ao crescimento econômico sustentável; (b) o processo de harmonização envolve diversos interesses opostos e fatores de natureza política, econômica, cultural e social, bem como interfere diretamente na soberania dos Estados-Membros; (c) a regra de unanimidade para deliberação e o parcelamento das reformas dificulta o consenso e aprimoramento do IVA da UE; (d) a harmonização da fiscalidade indireta da UE favorece a neutralidade, as políticas econômicas e a livre circulação de bens e serviços.

Em uma visão crítica sobre as taxas do IVA europeu, se observa que a utilização de taxas reduzidas têm custos relevantes e benefícios incertos, de modo que, não sendo politicamente possível obter um imposto ideal de taxa única, que se apliquem apenas as taxas reduzidas relacionadas à equidade vertical e ao uso intensivo de mão-de-obra, desde que relativamente a categorias racionalizadas de bens e serviços, sem distinção dentro das categorias.

Quando o assunto são as isenções do IVA europeu, constata-se que o custo-benefício das isenções de mérito há que sempre ser avaliada e, sendo uma relação

particularmente negativa, o ideal é optar pela tributação integral dos bens de mérito. Nota-se ainda que as isenções técnicas do imposto (*too-difficult-to-tax*) devem ser superadas, até porque são causadoras de dificuldades legais e econômicas no âmbito da UE, de sorte que o tratamento ideal é pela tributação integral destas.

Ainda no Capítulo 3, apresenta-se a experiência canadense, com quatro *designs* de tributação indireta muito diversos entre si, em que pese todos eles sejam fundados no princípio de destino e estruturados diante da existência de um IVA federal (GST) de qualidade. Para o Brasil, o mais importante destes modelos é o *Dual VAT*, vigente apenas na Província de Québec, em que dois IVAs – um provincial e outro federal (QST e GST) – têm as bases amplas e harmonizadas e as taxas determinadas autonomamente, por cada ente federado. Ambos os tributos são administrados e arrecadados pela autoridade tributária da Província, a *Revenue Québec*, que repassa ao Governo Central os valores relacionados ao IVA central (GST), mediante uma cobrança de valor pelo serviço. A experiência do sistema de Québec (*Dual VAT*) revela a perfeita viabilidade da implementação de um bom IVA a nível subnacional.

Ainda sobre o modelo-referência do Canadá, no sistema HST, o Governo Federal cobra o IVA Federal (GST) com uma sobretaxa provincial, distribuindo a arrecadação desta parte (PVAT) para cada província, de acordo com uma fórmula que simula o princípio do destino. Nesse caso, tem-se um sistema simples e de baixos custos. Retira-se, contudo, quase completamente a autonomia fiscal dos entes subnacionais.

Ainda no Canadá, há o design do *retail sales tax* (PST). Nesse caso, três províncias cobram, sem cooperação ou harmonização, tributos que violam os princípios básicos da tributação indireta, mas que teriam melhor qualidade se isentassem as vendas originadoras de créditos dos IVAs do país.

Por fim, no Capítulo IV se chega à conclusão – resposta ao *problema de pesquisa*¹²⁸⁸ – de que é possível elaborar uma proposta de reforma da tributação indireta para o Brasil com base nos modelos-referência dos sistemas do IVA europeu e do Canadá, levando em consideração as peculiaridades do país.

A proposta de reforma tem as seguintes configurações:

¹²⁸⁸ O *problema de pesquisa* foi apresentado na Introdução, como parte da metodologia científica do estudo, e consiste na seguinte pergunta: “É possível elaborar uma proposta de reforma da tributação indireta do Brasil a partir dos modelos-referência dos sistemas do IVA europeu e canadiano?”

1) São objetivos da reforma proposta: usar a tributação indireta como instrumento de desenvolvimento econômico e inclusão social, para diminuir as renúncias fiscais, a evasão, a corrupção, o número de tributos, o custo da burocracia, a incidência de ‘tributo sobre tributo’ e a guerra fiscal;

2) São condições básicas da proposta de reforma brasileira: (a) manutenção da carga tributária indireta e da participação dos entes nacionais (União, Estados, Municípios) na arrecadação; (b) existência de regime de transição temporário; (c) previsão de fonte alternativa de receita aos Municípios para substituir o ISS extinto;

3) São diretivas da proposta de reforma proposta, baseadas nos modelos europeu e canadiano, são: (a) oneração apenas do consumo, não dos agentes econômicos; (b) uniformidade das bases tributárias dos dois impostos; (c) manutenção de certa autonomia fiscal dos entes subnacionais; (d) desoneração das exportações; (e) tributação das importações; (f) a livre circulação dos bens e serviços por todo o território nacional; (g) cobrança dos impostos “por fora”, e; (h) princípio destino;

3) Levando em consideração as questões históricas, federativas, de organização e dimensão territorial, peculiares ao país, ficaram descartadas as opções de um único IVA central (ainda que com sobretaxa estadual) ou de aprimoramento dos atuais impostos indiretos do país;

4) Optou-se pelo modelo-referência dual da Província de Québec, no Canadá, que oferece um arranjo federalista adequado ao Brasil;

5) Serão extintos todos os atuais tributos indiretos do país, que darão lugar a dois impostos, um IVA da competência do Governo Central (IVA Federal ou IVAF) e outro da competência dos Estados Federados e Distrito Federal (IVA Estadual ou IVAE);

6) Os IVAs do sistema dual do Brasil serão harmonizados e terão base ampla (bens e serviços) e compartilhada;

7) Um IVA não integrará a base de cálculo do outro e nem incidirá sobre ele próprio (cálculo *por dentro*);

8) Ambos os IVAs serão gerais, sobre o consumo, plurifásicos, não-cumulativos e calculados pelo método subtrativo indireto (*invoice credit*);

9) O sistema dual será inaugurado sucintamente na Constituição Federal, a exemplo do que é feito no IVA no TFUE;

10) Para normatizar a fiscalidade indireta do país será editada a *lei complementar do sistema dual* (LCSD), que regulará em minúcia os impostos e somente poderá ser alterada por aprovação qualificada no Congresso Nacional, condicionada à prévia negociação institucional e aprovação em órgão colegiado representativo (Confaz);

10) A LCSD terá caráter geral e obrigatório em todos os elementos, com aplicabilidade direta e imediata aos entes federados, pessoas singulares e coletivas, seguindo a linha dos regulamentos da UE;

11) No sistema dual haverá um órgão administrativo colegiado (Confaz), coordenado pela União e composto por representantes dos Estados e da União, com regra de decisão por maioria. O órgão colegiado será um ambiente institucionalizado para discussão e aprovação de propostas legislativas de alteração da LCSD como também para aprovação do regulamento nacional do IVA Estadual;

11) A União editará o regulamento do IVA Federal, por decreto;

12) Consoante as lições dos modelos europeu e canadiano, o sistema dual de IVAs do Brasil terá um número reduzido de taxas, em número de três para cada imposto;

13) A taxa-zero será utilizada para as exportações para fora do país (ambos os IVAs), e para operações interestaduais (IVA Estadual);

14) A taxa reduzida será a mesma para ambos os IVAs e será aplicada em razão de equidade vertical a categorias racionalizadas de bens e serviços, sem estratificações e distinções dentro das categorias;

15) A taxa *standard* será utilizada nos casos onde não se aplicam as taxa zero e reduzida;

16) A LCSD estabelecerá os intervalos das taxas *standard* em que as taxas do IVAF e do IVAE poderão flutuar;

17) A União e os Estados poderão definir, implementar e alterar as taxas *standard* dos IVAs de sua competência, por meio de lei, vedado uso de medidas provisórias, dentro dos intervalos-limite estabelecidos pela LCSD;

18) A faturação de ambos os impostos se dará em documento nacionalmente unificado, em que se destacará os valores de cada IVA e suas taxas;

19) A reforma restringirá radicalmente a possibilidade de a União e os Estados concederem benefícios fiscais e regimes especiais do IVAF e IVAE, estabelecendo-se na

LCSD um regime nacional unificado destes, restando proibida a edição de leis extravagantes à LCSD para tratar do assunto;

20) A LCSD preverá benefícios fiscais e regimes especiais com o objetivo de atrair empresas e investimentos para o país;

21) Será previsto um regime de transição para convalidar os benefícios fiscais concedidos durante a vigência dos impostos do sistema anterior à reforma, a fim de manter a segurança jurídica do sistema;

22) Com base nos modelos da UE e canadiano, o IVA Estadual será regido pelo princípio do destino, com a adoção do *modelo barquinho* de Ricardo Varsano nas operações interestaduais;

23) No plano operacional, os Estados administrarão o IVA Estadual e o IVA Federal, nos moldes realizados pelo modelo-referência canadiano (Québec);

24) O Governo Federal pagará a cada Estado um valor para fazer face ao custo incorrido pela administração do imposto federal, baseado no valor arrecado;

25) À União caberá a coordenação geral do sistema dual, no sentido de manter a harmonização, equilíbrio e cooperação dos entes envolvidos. A união também se incumbirá da parte relacionada à tecnologia de informação e ao Poder Judiciário competente para julgar ambos impostos;

26) Subsidiariamente, a União poderá fiscalizar e lançar o IVA Federal, nos casos previstos na LCSD;

27) O sistema jurídico de proteção, contencioso e uniformização de interpretação do sistema dual será unificado;

28) O contencioso judicial será desempenhado pela Justiça Federal de 1º e 2º graus;

29) A uniformização de jurisprudência se dará pelo Superior Tribunal de Justiça, pela via do recurso especial, por súmulas vinculantes e também por instrumento semelhante ao *reenvio prejudicial* da UE, nos casos de divergência;

30) As consultas e contencioso administrativo será desempenhado por órgãos colegiados administrativos mistos, compostos por membros das autoridades tributárias federal e estadual, que deverão obediência a jurisprudência firmada pela Justiça Federal e STJ;

31) Será obrigatória a *interpretação consistente* da LCSD nos âmbitos judicial e administrativo;

32) Os entes federados e respectivos gestores serão responsabilizados pelo descumprimento das regras do sistema dual brasileiro;

33) A perda da receita decorrente da extinção do atual ISS, poderá ser compensada pela atribuição aos Municípios de um *retail sales tax* harmonizado, monofásico e não cumulativo ou dos tributos sobre o patrimônio (IPTU, ITR, IPVA, ITBI, ITCD).

Enfim, o presente estudo esboçou traços gerais de uma proposta de reforma da fiscalidade indireta do Brasil que ainda necessita perpassar por obstáculos políticos e técnicos para ser viabilizada operacionalmente.

Contudo, traz-se a convicção de que os modelos-referência do IVA europeu e do Canadá fornecem excelentes subsídios para a elaboração de um sistema fiscal eficiente e fomentador do investimento, da poupança, do emprego e do comércio exterior. Um sistema indireto mais simples, mais efetivo e que pactue com as melhores práticas internacionais de tributação, sem, contudo, abalar as questões históricas e federativas do Brasil.

BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Júlia Morais; DE CASTRO, Kleber Pacheco. *Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro*. Livro branco da tributação brasileira. Documento para Discussão IDB-DP-265. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013.
- ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Campinas: UNICAMP, 2001.
- AMED, Fernando José. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.
- ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: *Revista Interesse Nacional*. Ano 8, n. 31, out.-dez. 2015. São Paulo: AIN, 2015.
- ARAÚJO, Ruy Belém de; SANTOS, Lourival Santana. *Temas de história econômica*. São Cristóvão: Universidade Federal de Sergipe/CESAD, 2011.
- ARAÚJO, Sónia et al. *OECD Economic Surveys Brazil 2015*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2015-overview.pdf>. [15 fev. 2017].
- ARRETCHE, Marta. Federação brasileira: crise ou construção. *Revista Teoria e Debate*, v. 12, n. 41. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 1999.
- AUJEAN, Michel. *Financial Services & VAT*. Disponível em: <http://bruegel.org/wp-content/uploads/imported/events/Aujean.pdf>. [28 mar. 2018]. Bruxelas: Taj Societè Ltda, 2012.
- AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1978.
- _____. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonização tributária ou autonomia estadual? *Revista Paranaense de Desenvolvimento*, n.113. Curitiba: Iparde, 2007.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, 1991.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BEBR, Gerhard. *Development of judicial control of the European Communities*. London: Martinus Nijhoff and Kluwer, 1981.

BETLEM, Gerrit. The doctrine of consistent interpretation - Managing legal uncertainty. In: *Oxford Journal of Legal Studies*, V. 22, Issue 3, 1 September 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/ojls/22.3.397>. [2 fev. 2018].

BICKLEY, James. *Value added tax*. Concepts, policy issues, and OECD experiences. New York: Novinka Books, 2003.

BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? In: *International Tax and Public Finance*. V. 5. Iss. 3. Jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>. [8 jan 2018].

_____. Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “system”. In: *Tax Law Review n. 63 (2010)*. New York: New York University School of Law, 2010.

_____. *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Conference on tax Reform Outside the Beltway. Los Angeles: University of California, 2012.

BIRD, Richard. Decentralizing value added taxes in federations and common markets. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, nov. 2013. Amsterdam: IBFD, 2013.

_____. *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21 apr. 2012. Atlanta: International Center for Public Policy, 2012.

BLÖCHLIGER, Hansjörg; PINERO-CAMPOS, José. *Tax competition between sub-central governments*. OECD Working Papers on Fiscal Federalism. Paris: OECD Publishing, 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>. [12 dez. 2016].

BORCHARDT, Klaus-Dieter. *The ABC of European Union law*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010.

BREDERODE, Robert van. *Systems of general sales taxation*. Theory, policy and practice. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

BRITISH COLUMBIA GOVERNMENT. When to charge and collect PST. In: *Provincial Sales Tax (PST) Bulletin*. Bulletin PST 02, issued oct. 2012, rev. jun. 2016. Disponível em: <https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/sales-taxes/pst/charge-collect>. [17 jan. 2018].

BUTCHER, Rod; GAUDON, Diane. *Harmonized Sales Tax in Canada*. Ontario Edition. Ontário: Certified General Accountants of Ontario, 2009. Disponível em: <http://www.whtm.ca/HST%20WHTMG.pdf>. [15 set. 2017].

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, n.7, dez.2006. Brasília: ESAF, 2006.

CAMPOS, João Mota de. *Manual de direito comunitário*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2000.

CANADA. Canada Revenue Agency. GST/HST Technical Information. *Bulletin B-103: Harmonized Sales Tax – Place of supply rules for determining whether a supply is made in a province*. 2012. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/b-103/harmonized-sales-tax-place-supply>

rules-determining-whether-a-supply-made-a-province.html#_Toc326236863. [18 jan. 2018].

_____. *GST/HST – Imports and exports*. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-gst/gst-hst-imports-exports.html>. [17 jan. 2018].

_____. Revenu Québec. *General information concerning the QST and the GST/HST*. Disponível em: www.revenuquebec.ca. [5 set. 2017].

CANO, Hugo Gonzalez. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Brasília: ESAF, 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, José Augusto Moreira. *O federalismo fiscal brasileiro e o desvio de recursos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010. Tese de doutoramento. Faculdade de Direito.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTANHAR, José Cezar. Fiscal federalism in Brazil: historical trends present controversies and future challenges. In: *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Panamá, 28-31 Oct. 2003 (Annals). Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047826.pdf>. [13 dez. 2016].

CASTILHO, Fábio Roberto. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhora do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CHAVES, Hélder Silva. Contribuições para o PIS/PASEP e Cofins – uma visão da administração tributária. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 11, n.º 63, mai./jun. 2013. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

CLEARY, Duncan; MASTERS, Andrew; LEMGRUBER, Andrea. *Understanding revenue administration*. An initial data analysis, using the revenue administration fiscal information tool. Washington: International Monetary Fund, 2015.

CNOSSEN, Sijbren. A VAT primer for lawyers, economists, and accountants. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011.

CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation*. Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving. Oxford: Oxford University Press, 2005.

CNOSSEN, Sijbren. What rate structure for a value-added tax? In: *National Tax Journal*, v. 35(2), jun. 1982. Washington: National Tax Association, 1982.

COMISSÃO EUROPEIA. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT System - Final report*, Taxud/2010/De/328, Fwc n. Taxud/2010/Cc/104, 1 Dec. 2011. Disponível

em:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_evaluation_vat.pdf. [29 mar. 2018].

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do IVA na União Europeia e a guerra fiscal do ICMS no Brasil*. Uma proposta de solução do problema brasileiro a partir do modelo europeu. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2015. Relatório de mestrado científico. Faculdade de Direito.

COSTA, Leonardo; OLIVEIRA, Francisca. *The VAT Laffer curve and business cycle*. Economics Working Paper n. 02/2013. Porto: Catholic University of Portugal, 2013.

CRAIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU law*. Text, cases and materials. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2008.

CRUZ, Julio Baquero; MONTERO, Carlos Closa. *European integration from Rome to Berlin: 1957-2007*. History, law and politics. Brussels: P.I.E. Peter Lang, 2009.

DA SILVEIRA, José Patrocínio. *Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva*. Brasília: Publicações Senado, 2003.

DE BROE, Luc. Fiscal federalism, fiscal surrealism or fiscal realism? Regionalization of taxing powers in Belgium. In: *EC Tax Review*, v. 20, issue 3, June 2011. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2014.

DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. Working paper series. WP 14/13. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2014. 32 p.

_____. *The EU VAT system and the internal market*. Amsterdam: IBFD, 2008.

_____. The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction. In: *Intertax*, v. 37, issue 3. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2013.

DE MELLO, Evaldo Cabral. *Olinda restaurada*. Guerra e açúcar no Nordeste, 1630-1654. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2007.

DE QUADROS, Fausto. *Direito da União Europeia*. Direito constitucional e administrativo da União Europeia. Coimbra: Almedina, 2004.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. *Overview of the Brazilian tax system*, 2010, 6 p. Disponível em: http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Overview_of_the_Brazilian_system.pdf. [8 mar. 2017].

DEVEZA, Guilherme. Política tributária no período imperial. In: HOLANDA, Sérgio Buarque de (Org.). *História geral da civilização brasileira*, Tomo II, o Brasil Monárquico. v. 4. Declínio e queda do Império. São Paulo: DIFEL, 1974.

DO AMARAL, Gilberto Luiz *et. al.* *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. Curitiba: IBPT, 2009.

- DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Leticia Mary Fernandes. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2015. 10 p. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>. [9 jan. 2017].
- DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. Lições. Coimbra: Almedina, 2016.
- DRENKARD, Scott; WALCZAK, Jared. *State and local sales tax rates in 2015*. Washington: Tax Foundation, 2015.
- DUE, John; FRIEDLAENDER, Ann. *Government finance*. Economics of the public sector. 5. ed. Georgetown: Irwin-Dorsey Limited, 1972.
- DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011.
- EASSON, Alex. *Taxation in the European Community*. European Community Law Series. London: The Athlone Press, 1993.
- ELONIKE, João Eloi. Transparência tributária a serviço da sociedade. In: *Revista Governança Tributária*. n. 3. Ago/2013. Curitiba: IBPT, 2013.
- EUROPEAN COMMISSION. *Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Taxation trends in the European Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015.
- _____. *Taxation*. Promoting the internal Market and economic growth. 12 p. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_internal_market_en.pdf. [10 ago. 2016].
- EUROPEAN UNION. European Commission. *Data on taxation*. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/data_on_taxation/index_en.htm. [21 abr. 2016].
- _____. Eurostat. Glossary. Disponível em: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary>. [18 mai 2018].
- _____. *National accounts and GDP*. Luxemburg: Eurostat, 2016. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National_accounts_and_GDP. [12 jan. 2017].
- _____. *Tax revenue statistics*. Luxemburg: Eurostat, 2016. Disponível em: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Further_Eurostat_information. [12 jan. 2017].
- EVANS, Chris; TRAN-NAM, Binh. *Tax compliance costs in New Zealand: an international comparative evaluation*. Wellington: Victoria University of Wellington, 2014.
- FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, n.º 148. Brasília: Senado Federal, 2000.
- FIGUEIREDO, Luciano. O terramoto no Brasil. *Colóquio Internacional 'O Terramoto De 1755: Impactos Históricos'*. Lisboa: ISCTE, 2005. Disponível em:

- <https://www.publico.pt/culturaipsilon/jornal/brasil-enviou-fortuna-para-reconstruir-lisboa-depois-do-terramoto-47588>. [4 abr. 2017].
- FOSTER, Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and material on European Union law*. 4. ed. London: Cavendish Publishing Limited, 2003.
- FRANÇA, Jean Marcel Carvalho; HUE, Sheila. *Piratas no Brasil: as incríveis histórias dos ladrões dos mares que pilharam nosso litoral*. São Paulo: Globo, 2016.
- GALE, William; HARRIS, Benjamin. A VAT for the United States: part of the solution. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011.
- GARBARINO, Carlos. Tax transplants and circulation of corporate tax models. In: *British Tax Review*, n.º 2/2011. London: Sweet & Maxwell, 2011.
- GENDRON, Pierre-Pascal. VAT treatment of nonprofits and public-sector entities. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011.
- GOVERNEMENT DU QUÉBEC. Revenu Québec. *Exportation de biens*. Disponível em: <https://www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/taxes/tpstvh-et-tvq/situations-particulieres-liees-a-la-tpstvh-et-a-la-tvq/exportations/exportation-de-biens/>. [17 jan. 2018].
- GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. *A efetividade da reforma tributária no combate à guerra fiscal entre os estados*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2008.
- HANLON, James. *European community law*. London: Sweet & Maxwell, 1998.
- HINES JR, James. *Excise Taxes*. Working Paper n. 2007-2, may 31, 2007. Ann Arbor: Office of Tax Policy Research/University of Michigan, 2007.
- JAMES, Kathryn. Exploring the origins and global rise of VAT. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011.
- JUNIOR, Liderau dos Santos Marques; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; LAGEMMAN, Eugenio. O jogo da política fiscal entre União, Estados e Municípios no federalismo fiscal brasileiro. In: *Anais do Fórum BNB de Desenvolvimento* (16-17 jul. 2009). Fortaleza: Banco do Nordeste, 2009. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/30431>. [07 dez. 2016].
- KEEN, Michael. *VAT attacks!* Washington: International Monetary Fund, 2007.
- KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done? In: *National Tax Journal*, v. 59(4). Washington: National Tax Association, 2006.
- KELEMEN, Roger Daniel. Built to last? The durability of EU federalism? In: *Making History: State of the European Union*, v. 8, ed. Sophie Meunier and Kate McNamara. Oxford: Oxford University Press, 2013.
- KNÖDEL, Jean. *Indirect taxation within the EU – Harmonisation vs. Competition*. Munique: Grin Verlag, 2008.

- KNUEPLING, Felix. Federal governance and weak states. In: HOFMEISTER, Wilhelm; TAYAO, Edmund. (Coord.) *Federalism and decentralization: perceptions for political and institutional reforms*. Singapore: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2016.
- LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. A tributação nos países do Nafta (Eua, México e Canadá). In: *Revista Indicadores Econômicos FEE*, v. 23, n. 2. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística do RS, 1995.
- LEJEUNE, Ine. The EU VAT experience. What are the lesson? In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America? Falls Church: Tax Analysts, 2011.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 14º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- LI, Peter. *Cultural diversity in Canada: the social construction of racial differences*. Strategic issues series n. rp02-8e. Ottawa: Department of Justice, 2000. Disponível em: www.justice.gc.ca. [24 ago. 2017].
- LINDHOLM, Richard Wadsworth. *A new federal tax system*. New York: Praeger Publishers, 1984.
- _____. *The economics of VAT*. Lexington: Lexington Books, 1980.
- LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.
- LONGO, Carlos Alberto. Federal problems with VAT in Brazil. In: *Revista Brasileira de Economia*, v. 48, 1994. Rio de Janeiro: FGV/EPGE, 1994.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010.
- MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: Encontro Nacional do CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. *Anais do XIX Encontro Nacional*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010.
- MCLURE JR , Charles. Harmonizing the RSTs and GST: lessons for Canada from the Canadian Experience. In: *Tax Notes International n. 439-442 (Feb. 5, 2007)*. Disponível em: http://jdi-legacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure_paper.pdf . [30 ago 2017].
- MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos*. Estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: CADE, 2001.
- MERRIL, Peter. VAT treatment of the financial sector. In: *The VAT Reader*. What a federal consumption tax would mean for America. Washington: Tax Analysts, 2011.
- MILL, John Stuart. *Principles of political economy with some of their applications to social philosophy*. London: Longmans, Green and Co, 1909. Book V, Chap. III.
- MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 300.
- MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- _____. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.
- MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Taxation in Brazil: a basket of taxes entangled in a web of tax rules. In: *Revista CEJ*, ano XIV, n. 53, abr./jun. 2011. Brasília: CJF, 2011.
- MURRAY, Matthew Neal; FOX, William. *The sales tax in the 21st century*. Washington: Institute of Property Taxation & National Tax Association.
- MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas*. Teoria e prática. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- Nigel; TILLOTSON, John. *Text, cases and material on European Union law*. 4. ed. London: Cavendish Publishing Limited, 2003.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUNES, António José Avelãs. *Os fisiocratas ou o início da ciência económica*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2002
- OATES, Wallace. *Fiscal federalism*. New York: Hartcut, Brace, Javanovich, 1972.
- _____. *On the evolution of fiscal federalism: theory and institutions*. In: *National Tax Journal*, v. LXI, n. 2, june 2008. Washington: NTA, 2008.
- OECD. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page146. [10 jan. 2017].
- _____. *Revenue Statistics 2016 – Canada*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-.pdf>. [31 ago. 2017].
- PAES, Nelson Leitão. O hiato tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados. Evidências setoriais. In: *Revista Brasileira de Economia de Empresas*, v. 11. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2011.
- PALMA, Clotilde Celorico. A harmonização comunitária do imposto sobre valor acrescentado. In: *Revista ISCAP*, n. 5. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2005.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS: evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão n.º 402. Brasília: Instituto de Pesquisas Econômicas e Aplicadas, 1996.
- PIGOU, Arthur. *The economics of welfare*. 4. ed. London: Macmillan and Co, 1932.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *O sistema tributário na nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: UnB, 1989.

- PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- PUROHIT, Mahesh Chandra. Harmonizing taxation of interstate trade under a sub-national VAT. Lessons from international experience. In: *International Vat Monitor*, may/june 2002. Amsterdam: IBFD, 2002.
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1983.
- _____. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, n.º 10. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getúlio Vargas, 2009.
- _____. *O processo da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1996.
- RUGGERI, Giuseppe; BLUCK, K. On the incidence of the Manufacturers' Sales Tax and the Goods and Services Tax. In: *Canadian Public Policy*, n. 16(4). Montreal: University of Toronto Press, 1990.
- SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Tax structure and tax evasion in Latin America*. Santiago: UN/CEPAL, 2012.
- SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Luís: Resistência Cultural, 2015.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- SANTOS, Albano José. *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, 2003.
- SANTOS, Antônio Carlos. The european common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2008, n. 3. Coimbra: Almedina, 2008.
- SCHENK, Alan. Gambling and lotteries. In: *Rick Krever (ed) VAT in Africa*. Pretoria: Pretoria University Law Press, 2008.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach in theory and practice*. New York: Transnational Publishers, 2001.
- SCHENK, Alan; THURONYI, Victor. *Value added tax: a comparative approach*. New York: Cambridge University Press, 2006.
- SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax. A comparative approach*. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2015.
- SCHERMERS, Henry; WAELBROECK, Denis. *Judicial protection in the European Union*. 6. ed. Haia: Kluwer Law International, 2001.
- sector*. Proceedings of the annual bank conference on development in Latin America and the Caribbean. Washington: The World Bank, 2000.
- SHAH, Anwar. *The new fiscal federalism in Brazil*. Working Paper n. 557. Washington: World Bank Public Economics Division, 1990. Disponível em: <http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1990/12/01/0000092>

65_3960930082437/Rendered/PDF/multi_page.pdf. [13 dez. 2016].

SIEMENS, Carl Friedrich von. *Veredelte umsatzsteuer*. Kiel: Siemensstadt, 1919.

SULLIVAN, Clara. *The tax on value added*. New York: Clumbia University Press, 1965.

TAIT, Alan. *Value added tax*. International practice and problems. Washington: International Monetary Fund, 1988.

TANZI, Vito. Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects. In: *Annual World Bank conference on development Economics 1995*. Washington D.C.: World Bank, 1995.

TER-MINASSIAN, Teresa. *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *European tax law*. 4. ed. The Hague: Kluwer Law International, 2005.

TERRA, Ben. *Sales taxation: the case of valued added tax in the European community*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.

_____. *Tax law design and drafting*. v. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996.

TRIDIMAS, Takis. *The general principles of EC law*. Oxford: Oxford University Press, 2000.

TRISTÃO, José Américo Martelli. *A administração tributária dos Municípios brasileiros*. Uma avaliação do desempenho da arrecadação. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2003. Tese de doutoramento. Escola de Administração de Empresas.

UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. *A política fiscal na União Europeia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2000.

_____. *Tratado da União Europeia* (versão consolidada). Disponível em: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF. [2 fev. 2018].

UNITED NATIONS. *Canada*. Public administration country profile. New York: Division for Public Administration and Development Management (DPADM), 2006. Disponível em: http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan_023304.pdf. [8 set. 2016].

UNITED STATES GOVERNMENT. *Tax-credit and subtraction methods of calculating a value-added tax*. Washington: General Accounting Office, 1989. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/150/147815.pdf>. [18 mai 2018].

_____. *Tax-credit and subtraction methods of calculating a value-added tax*. Washington: General Accounting Office, 1989. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/150/>. [18 mai 2018].

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n.º 405. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1996.

_____. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde?* Brasília: IPEA, 1997.

_____. Sub-national taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution. In: S. J. Burki, G. Perry, et al. *Decentralization and accountability of the public*

VASQUES, Sérgio. *O imposto sobre o valor acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2001.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS, segundo os estados-membros da federação. In: *Seqüência*. Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Estudos jurídicos e políticos. v. 16 n. 31(1995). Florianópolis: UFSC Editora, 1995.

WELLS, Steve; FLESHER, Tonya. Lessons for policy makers from history of consumption taxes. In: *Accounting Historians Journal*, v. 26, n. 1. Oxford: American Accounting Association, 1999. Disponível em: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aah/id/16967>. [6 mai. 2016].

WÓJTOWICZ, Katarzyna. Decentralizing value added taxes - appearance or reality? In: *Managing intellectual capital and innovation for sustainable and inclusive society [Elektronski vir]*: proceedings of the MakeLearn and TIIM Joint International Conference, 27–29 May 2015, Bari, Italy. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/scripts/search.pf?ft=WÓJTOWICZ>. [15 mar. 2017].

WORLD BANK. *Paying taxes 2017*. Washington: The World Bank Group Press and PWC, 2016. 145 p. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2017.pdf>. [9 jan. 2017].

ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. In: *Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, set.-dez. 2016. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2016.

Acórdãos e provimentos do TJUE

Acórdão 'Les Verts', de 23 abr. 1986, C 294/83, EU:C:1986:166.

Acórdão Brasserie du Pêcheur SA de 5 de mar. 1996. Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland e The Queen contra Secretary of State for Transport, C-46/93, ECLI:EU:C:1996:79.

Acórdão Cilfit de 6 de out. 1982. Cilfit e Lanificio di Gavardo SpA contra Ministero della Sanità, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335.

Acórdão Ciola, de 29 abr. 1999, C-224/97, EU:C:1999:212.

Acórdão Flamingo Costa/Enel, de 15 jul. 1964, C-6/64, EU:C:1964:66

Acórdão Grad, de 6 out. 1970, C-9/70, EU:C:1970:78.

Acórdão Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle, de 17 dez. 1970, C-11/70, EU:C:1970:114.

Acórdão Köbler, de 30 set. 2003. Gerhard Köbler contra Republik Österreich. C-224/01, ECLI:EU:C:2003:513.

Acórdão Kolpinghuis Nijmegen, de 8 out. 1987, C-80/86, EU:C:1987:431.

Acórdão Mareile Tziovas e Gabriella Schettini contra Parlamento Europeu, de 14 jul. 1988, C-23/87, ECLI:EU:C:1988:406.

Acórdão Marks & Spencer, de 11 jul. 2002, C-62/00, EU:C:2002:435.

Acórdão Marshall, de 26 fev. 1986, C-152/84, EU:C:1986:84.

Acórdão Mazzalai, de 20 mai. 1976, C-111/753, EU:C:1976:68.

Acórdão Muñoz and Superior Fruiticola SA, de 17 set. 2002, C-253/00, EU:C:2002:497.

Acórdão Pfizer Animal Health contra Conselho, de 18 nov. 1999, C-329/99 P(R), ECLI:EU:C:1999:572.

Acórdão Politi s.a.s, de 14 dez. 1971, C-43/71, EU:C:1971:122.

Acórdão Quellmehl de 6 de out. 1982. Interquell Stärke-Chemie contra Comunidade Econômica Europeia, C-261/78, ECLI:EU:C:1982:329.

Acórdão República Francesa contra Comissão Europeia, de 9 set. 2011, T-257/07, ECLI:EU:T:2011:444.

Acórdão Simmenthal, de 9 mar. 1978, C-106/77, EU:C:1978:49.

Acórdão Van Duyn, de 4 dez. 1974, C-41/74, EU:C:1974:133.

Acórdão van Gend en Loos, de 5 fev. 1963, C-26/62, EU:C:1963:1

Acórdão von Colson & Kamann, de 11 abr. 1984, C-14/83, EU:C:1984:153.

Acórdão Variola SpA, de 10 out. 1973, C 34-73, EU:C:1973:101.

Opinião do Advogado Geral no caso Waterschap Zeeuws Vlaanderen v Staatssecretaris van Financiën, de 18 nov. 2004, C-378/02. ECLI:EU:C:2004:726.

Ordem do Presidente de 3 de mar. 1996. Alemanha contra Comissão Europeia, C-399/95, ECLI:EU:C:1996:193.

Legislação e jurisprudência brasileira

Convênio ICMS n.º 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15. [7 mar. 2017].

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. [16 jan 2017].

Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. [16 jan 2017].

Decreto n.º 8.950/2016 (TIPI). Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. [25 jan. 2017].

Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. [31 out. 2016].

Emenda Constitucional n.º 44, de 30 de junho de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm. [17 fev. 2017].

Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. [10 mar. 2017].

Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. [21 fev. 2017].

Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. [21 fev. 2017].

Lei Federal n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L10147.htm. [13 fev. 2017].

Resolução Senado Federal n.º 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. [21 fev. 2017].

Resolução Senado Federal n.º 22, de 19 de maio de 1989. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=13287>. [21 fev. 2017].

Resolução Senado Federal n.º 95, de 13 de dezembro de 1996. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=95&tipo_norma=RSF&data=19961213&link=s. [21 fev. 2017].

STF. *Recurso extraordinário n.º 573675*, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 25.3.2009, DJe de 22.5.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>. [30 nov. 2016].

_____. *Recurso Extraordinário n.º 138.284-8/CE*, da relatoria do Exmo. Sr. Ministro Carlos Mário Velloso. Disponível em: www.stf.jus.br. [30 nov. 2016].

STJ. *REsp 1330737/SP*, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 10/06/2015, DJe 14/04/2016.

DECLARACAO DE ORIGINALIDADE

Tenho consciência de que a cópia ou o plágio, além de poderem gerar responsabilidade civil, criminal e disciplinar, bem como reprovação ou a retirada do grau, constituem uma grave violação da ética académica.

Nesta base, declaro por minha honra que a presente dissertação de mestrado é original, que a elaborei especialmente para este fim e que identifico devidamente todos os contributos de outros autores, bem como os contributos significativos de outras obras publicadas da minha autoria.

Lisboa, 1 de Junho de 2018

Assinatura: Jose Alexandre Costa, neto