

UNIVERSIDADE DE LISBOA

Faculdade de Direito



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Reforma Tributária no Brasil – Desafios para o Padrão OCDE

Fabricio Alves Quirino

Orientadora : Ana Paula do Valle-Frias de Madureira e Piedade Dourado

Dissertação elaborada para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal e Financeiro

ANO 2021

Agradecimentos

Agradeço inicialmente à Professora Dra. Ana Paula Dourado por ter aceitado este encargo trabalhoso e custoso da minha orientação na Dissertação de Mestrado.

Para mim é uma honra tê-la como orientadora, essa brilhante professora catedrática da Universidade de Lisboa, enorme referência em Portugal e na academia Internacional de Direito Fiscal, e que de fato foi um grande contributo e incentivo à minha dissertação.

De um modo geral, gostaria de agradecer a oportunidade de ter participado como aluno da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, onde ingressei inicialmente como aluno do Mestrado Científico em Direito Fiscal e Financeiro, e, após matriculado, por motivos profissionais de limitações em não poder me ausentar durante 1 (hum) ano ininterrupto do Brasil, optei por transferir para o Mestrado Prático em Direito Fiscal e Financeiro, contudo, certamente não perdi em qualidade de conteúdo e aprendizado.

Na oportunidade tive ainda o privilégio de cursar disciplinas adicionais em duas Pós Graduações na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, sendo uma na área Fiscal e Financeira, gentilmente autorizado e cedido pela Professora Dr. Ana Paula Dourado, e uma na área de Corporate Finance, onde também adquiri meu título de Pós Graduado nesta mesma área.

Agradeço ao NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, por ter tido a oportunidade de coordenar e contribuir juntamente com o seu Presidente Cláudio Cardona, no Webinar Internacional sobre o *“Ciclo de Palestras sobre as Reformas da Tributação das empresas – Uma Visão para o empresariado Brasileiro”*, realizado durante 4 (quatro) edições durante o 2º Semestre de 2.020, que contou com expositores de renome do meio acadêmico e com o apoio de 24 Entidades Empresariais, Sindicatos e Associações Internacionais e de estudos do Direito Fiscal e Financeiro.

Agradeço ainda expressamente o contributo de todos os valorosos professores do Mestrado, quanto das Pós Graduações cursadas, dentre eles os Professores Doutores Gustavo André Lopes Courinha, José Renato Gonçalves, Guilherme Waldemar D’Oliveira, Paula Cristina Santos Rosado Pereira, Nuno Cunha Rodrigues, Clotilde Celorico Palma, Rute Saraiva, Miguel Sousa Ferro, dentre outros.

Agradeço ainda à Adriana, pela paciência e incentivo aos meus estudos e também aos meus pais e irmãos, pelo constante apoio nas minhas iniciativas acadêmicas e profissionais.

Reforma Tributária no Brasil – Desafios para o Padrão OCDE

Resumo

O Brasil reconhecidamente possui um dos mais complexos, onerosos e ineficientes sistemas de tributação do mundo, onde vem sendo discutida a sua reforma desde o advento da EC – Emenda Constitucional 18/1965 (que alterou a Constituição Federal de 1946) e o Código Tributário Nacional, publicado em 1966.

A alteração e reforma introduzida em 1965, que para a época consistia em um enorme avanço e modernidade, uma vez que introduziu parcialmente o conceito de não cumulatividade para alguns tributos, por outro lado, ao criar competências repartidas entre as diversas esferas da Federação: União, Estados e Municípios, acabou acarretando um modelo que se demonstrou anacrônico, demonstrado pelo grande número de tributos indiretos incidentes e cobrado nas 3 (três) esferas federativas e sua inerente competição tributária, agravado pela sua cumulatividade em vários casos, complexidade de normas e alto custos de *compliance*.

O modelo inédito de repartição de competência tributária ainda em vigor no Brasil, além de tornar o sistema complexo, se mostra refém da possibilidade e intenção em se promover novas reformas, pois nenhum Ente Federativo espera abrir mão de sua competência constitucional em instituir e cobrar tributos, especialmente na tributação indireta. Enquanto isso, na União Europeia e no resto do mundo, notadamente nos países da OCDE, a tributação indireta é em regra atribuída ao poder central de cada país, e em alguns casos, como nos EUA, havendo tributação focada no poder central e no regional.

O objetivo desse trabalho é demonstrar que não são necessárias profundas alterações no sistema vigente no Brasil, para eliminar as suas principais anomalias. Não temos a pretensão de apresentar um modelo ideal de tributação, mas de colaborar com a discussão para a busca de um sistema fiscal mais simples, eficiente, justo, transparente e menos oneroso aos contribuintes e à própria Administração Tributária.

PALAVRAS-CHAVE : Tributos Indiretos. Fiscalidade. Direito Fiscal. Direito Tributário. Reforma Tributária. Brasil. Imposto sobre o Valor Agregado. IVA. OCDE. EUA. UE.

Summary

Brazil admittedly has one of the most complex, costly and inefficient tax systems in the world, where its reform has been discussed since the advent of the EC – Constitutional Amendment 18/1965 (which amended the Federal Constitution of 1946) and the National Tax Code, published in 1966.

The alteration and reform introduced in 1965, which for that time consisted of an enormous advance and modernity, since it partially introduced the concept of non-cumulativeness for some taxes, on the other hand, by creating competences shared among the different spheres of the Federations : Union, States and Municipalities, ended up leading to a model that proved to be anachronistic, demonstrated by the large number of indirect taxes levied and collected in the 3 (three) federative spheres and its inherent tax competition, aggravated by its cumulativeness in several cases, complexity of rules and high compliance costs.

The unprecedented model for allocating tax jurisdiction still in force in Brazil, in addition to making the system complex, is hostage to the possibility and intention of promoting new reforms, as no Federative Entity expects to give up its constitutional competence to institute and collect taxes, especially in indirect taxation.

Meanwhile, in European Union and the rest of the world, notably in OECD countries, indirect taxation is as a rule attributed to the central power of each country, and in some cases, as in the USA, with taxation focused on central and regional power.

The aim of this work is to demonstrate that there is no need for changes in the current system in Brazil, to eliminate its main anomalies.

We do not intend to present an ideal model of taxation, but to collaborate with the discussion for the search for a simpler, more efficient, fair, transparent and less costly tax system for taxpayers and the Tax Administration itself.

KEYWORDS : Indirect Taxes. Taxation. Tax Law. Tax Reform. Brazil. Valued-Added Tax. VAT. OECD. USA. EU.

Sumário:

I – Introdução	7
I.1 – O que já existe sobre o tema	10
II – Aspectos Nucleares da Tributação	11
II.1 – Princípios à serem aplicados para uma boa tributação.....	12
II.1.1 – Equidade.....	12
II.1.2 – Transparência.....	13
II.1.3 – Eficiência.....	14
III – Modelo Tributário no Brasil	14
III.1 – A história da tributação no Brasil e a sua carga tributária.....	14
III.2 - O federalismo fiscal na CRFB/1988.....	18
III.3 – A Tributação sobre o consumo no Brasil	23
III.3.1 – Notas sobre a tributação sobre o consumo.....	23
III.3.2 – Competência tributária nos tributos sobre o consumo	27
III.3.3 – Impostos sobre o consumo de competência da União.....	28
III.3.4 – Competência para a instituição de impostos sobre o consumo dos Estados e do Distrito Federal.....	33
III.3.5 – Competência para a instituição de impostos sobre o consumo dos Municípios e do Distrito Federal.....	36
III.4 – As críticas ao sistema tributário brasileiro em vigor.....	40
III.5 – Principais propostas de reforma da tributação indireta no Brasil	47
III.5.1 – PEC 45/2019 – IBS – Imposto sobre Bens e Serviços (IVA Federal).....	47
III.5.2 – PEC 110/2019 – IBS – Imposto sobre Bens e Serviços (IVA Estadual).....	52
III.5.3 – Projeto de Lei 3.887/2020 – CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços (IVA Federal)	55
III.6 – Compromissos assumidos pelas propostas de reformas.....	60
III.6.1 – Simplificação.....	60
III.6.2 – Imposto incidente sobre base ampla de bens, serviços e direitos.....	62
III.6.3 - Não cumulatividade plena.....	63
III.6.4 – Ausência de aumento da carga tributária.....	65

III.6.5 – Ausência de redução da carga tributária.....	67
III.7 – Desafios e críticas das reformas sobre tributação de consumo no Brasil.....	70
III.7.1 – Ofensa ao pacto federativo.....	70
III.7.2 – A abrangência do conceito de não cumulatividade.....	71
III.7.3 - A conveniência da alíquota uniforme.....	71
III.7.4 – Período extenso de transição	72
III.7.5 – A ausência de garantia e credibilidade do Estado em promover a extinção dos impostos atuais.....	75
IV – Modelo Tributário nos países da OCDE.....	75
IV.1 – A história da tributação nos países da OCDE e a sua carga tributária.....	77
IV.2 – Tributação sobre o consumo nos países da OCDE	77
V – Sistemas de Tributação Indireta em alguns sistemas da OCDE.....	81
V.1 – Estados Unidos da América.....	83
V.1.1 – Competência Tributária nos tributos sobre o consumo.....	84
V.1.1.1 – Competência Tributária da União para instituir tributos sobre o consumo.....	85
V.1.1.2 – Competência Tributária dos Estados e Governos Locais para instituir tributos sobre o consumo.....	86
V.2 – União Europeia.....	89
V.2.1 – Competência Tributária nos tributos sobre o consumo.....	90
V.2.1.1 – Competência Tributária da União Europeia para instituir tributos sobre o consumo.....	92
V.2.1.2 – Competência Tributária dos Estados-Membros para instituir tributos sobre o consumo.....	96
VI – Conclusão.....	99
VII – Bibliografia.....	106
Declaração de Originalidade	111

I - Introdução

O Brasil é um país de extensão territorial continental e encontra-se atualmente na nona posição entre as maiores economias do mundo participando como membro do Grupo G-20 e da Organização das Nações Unidas (ONU), sendo também um “Parceiro-Chave” (“*Key Partner*”) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), instituição com a qual mantém uma cooperação ativa desde o início dos anos 1990.

Deve-se destacar que o crescimento e o considerável progresso do Brasil, sobretudo nas últimas duas décadas, fez do país uma das principais economias do mundo, não só pela extensão territorial e o volume de população mas, sobretudo, pela sua pujança econômica em diversos setores, dentre as quais se destaca no segmento do Agronegócio como uma das maiores nações produtoras e exportadoras de grãos, café, carne animal, dentre outros produtos.

A despeito desta economia pujante e vigorosa, o Brasil encontra-se desde 2014 atravessando uma profunda crise econômica e política, da qual vem se recuperando a passos curtos, atualmente estagnada e agravada pela crise mundial do Coronavírus (Covid-19).

Não obstante, um dos pontos que nos chama a atenção na economia brasileira é que existe uma enorme desigualdade sócio e econômica entre os extratos da sua população, agravado por uma governança pública deteriorada.

Obviamente que reformas abrangentes são necessárias para um progresso sustentável do país, notadamente com o escopo do crescimento econômico em prol de toda a sua população.

Algumas reformas emergentes foram aprovadas nos anos de 2018 e 2019, dentre elas a Reforma Trabalhista e a Reforma Previdenciária, de interesse mais do plano interno, mas com reflexos na economia do país, perante o mercado externo, e estando em ordem de pauta prioritária na agenda política, a Reforma Tributária e Fiscal, que reflete diretamente tanto no âmbito da fiscalidade no plano interno, quanto na fiscalidade internacional, em países com que o Brasil mantém fortes e ativas relações comerciais, dentre os quais EUA, China e a União Europeia.

Na esteira dessa imperiosa necessidade de reformas que se impõem ao país, com o escopo de reforçar o crescimento econômico e aperfeiçoar a governança econômica,

se mostra mister uma simplificação dos impostos, redução dos gastos administrativos do Estado e agilidade na obtenção das licenças e burocracias administrativas, tudo com vistas ao aumento do retorno do investimento.

O Conselho Ministerial da OCDE adotou desde 18 de maio de 2007 uma Resolução fortalecendo a cooperação entre o Brasil, assim como a China, Índia, Indonésia e África do Sul, através de um programa de maior engajamento, definindo-os como “*Parceiros-Chaves*” da OCDE.

Em maio de 2017, o Brasil submeteu carta formal expressando oficialmente o interesse em se tornar um membro da OCDE, intensificando ainda mais a sua cooperação, convergindo para os padrões da Organização e buscando ampliar a sua participação nos diferentes órgãos desta instituição.

Em 28.02.2018 foi lançado um programa conjunto para a análise das semelhanças e lacunas entre a abordagem da OCDE e da legislação brasileira, com relação aos efeitos fiscais de transações internacionais.

Em 18.12.2019 foi divulgado e lançado um Relatório Conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE especificamente sobre o alinhamento do Brasil com o padrão da OCDE.

Nesse ponto, há que se destacar que a OCDE e a própria autoridade tributária brasileira - Receita Federal do Brasil (RFB) - desenvolveram individualmente, e mesmo em conjunto (RFB e OCDE), como esse último relatório divulgado em 18 de dezembro de 2019, diversos estudos no âmbito de desafios para eventuais reformas e ajustes da tributação brasileira para se adequar ao padrão de tributação internacional em vigor nos países da OCDE.

Verifica-se, contudo, que em todos esses estudos e relatórios divulgados, o objeto principal de preocupação cingia ou ao menos se focava, na questão do ajuste dos preços de transferências, que estaria em desacordo entre a legislação tributária brasileira, e o padrão propugnado pela OCDE.

Entretanto, pouco se produziu em relação ao alinhamento acerca da tributação direta dos lucros distribuídos e dos dividendos dos sócios, e ainda mais especificamente no tocante a tributação indireta incidente sobre o consumo, no âmbito comparativo entre o modelo de tributação da OCDE, de um lado, e o modelo da legislação tributária brasileira, em vigor, e nas principais propostas de reforma tributária, do outro lado.

Inicialmente, pode parecer que este tema de alinhamento dos modelos de tributação da maioria dos países da OCDE de um lado, e do modelo de tributação

brasileiro, do outro, em nada teria sentido para uma verificação se haveria uma eventual desconformidade ou incompatibilidade entre esses sistemas, e no limite, até mesmo uma incompatibilidade entre esses sistemas fiscais e tributários.

Contudo, essa necessidade de um alinhamento se mostra necessária, imperativa e até mesmo obrigatória, caso o Brasil queira vencer os obstáculos para o seu crescimento econômico e o ingresso à OCDE, e em alinhamento aos principais países do mundo visando a sua maior globalização e atração de investimentos estrangeiros, visto que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, também conhecido como “*manicômio jurídico-tributário*”.¹

Afinal, conforme disposto no Relatório Econômico da OCDE, divulgado em Dezembro de 2020, como principais recomendações o Brasil precisa “*consolidar os impostos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado*”.²

As diretrizes internacionais para a tributação sobre o consumo através do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (também conhecido como imposto sobre bens e serviços com a sigla GST em alguns países), vem sendo aplicado em cerca de 165 países no mundo, dentre eles quase todos os países membros da OCDE, e preveem um conjunto de normas e abordagens reconhecidas internacionalmente, sendo que o conceito de tributo sobre o consumo definido pela OCDE “*são aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos*”.³

É fato que os desafios para as reformas da tributação no Brasil, se mostram em todas as áreas, dentre elas a tributação sobre as matrizes da renda, patrimônio e consumo.

Contudo, visando explorar com maior acuidade e detalhamento as principais propostas de reforma tributária em andamento, o tema dessa dissertação e estudo, será restrito e focado na tributação sobre o consumo (tributação indireta), visto que sobre essa matriz tributária é que se encontra em andamento e já avançados os principais projetos de reforma da tributação em vigor no Brasil, notadamente sobre as Propostas de Emenda Constitucionais e Projeto de Lei Federal, que adiante se apresentarão em

¹Um dos mais insígnies tributaristas brasileiros, o gaúcho Alfredo Augusto Becker, denominou de “*manicômio jurídico-tributário*” a situação reinante no país, no período antecedente à elaboração do sistema tributário aprovado em 1965, donde resultou a elaboração do atual Código Tributário Nacional.

² Fonte : Relatórios Econômicos da OCDE – Brasil – Resumo Executivo – Dezembro 2020.

³ Conceito ofertado pela *Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE*. Apud: BASTO, José Guilherme Xavier de. **A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. V. 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, p. 1.

detalhes, e que, em apertada síntese, pretendem criar uma espécie de IVA Federal ou IVA Estadual.

Obviamente, o presente estudo abrangerá apenas os pontos dessas necessidades amplas de reforma, no tocante especificamente aos Projetos de reformas tributárias sobre o consumo, e mais ainda, detalhando a sua comparabilidade e ajustes necessários, visando se adequar ao padrão ou *standards* preconizados pela OCDE.

O estudo refletirá a constatação fática e insofismável de que enquanto o Sistema OCDE de tributação tem evoluído sistematicamente ao longo do tempo, de outro lado o Sistema Tributário brasileiro, praticamente estagnou no tempo à partir de 1965, sobretudo em relação à tributação sobre o consumo (tributação indireta).

Por meio da análise mútua desses modelos da OCDE e do Brasil, verifica-se que há lacunas, divergências e inconsistências entre os dois sistemas, razão pela qual demonstram a necessidade de analisar se devemos manter o sistema tributário brasileiro atual, tal e qual se encontra, ou se devemos dar prosseguimento nos Projetos de Reforma Tributária em andamento, ou de um modelo híbrido entre esses modelos, ou até mesmo nos esforçar para enfrentar os desafios das divergências, no sentido de promover um alinhamento total com o padrão da OCDE e até mesmo avanços sobretudo na questão da tributação digital.

O objetivo da presente dissertação, portanto, é promover uma análise comparativa entre o sistema tributário brasileiro, de um lado, e o sistema fiscal e tributário padrão e recomendado pela OCDE, de outro, no tocante especificamente às diferenças e divergências de tributação entre eles, notadamente com ênfase à questão da tributação dos impostos sobre o consumo.

I.1 O que existe sobre o tema

A abordagem do presente estudo se mostra de certa forma inovadora, pois permitirá avaliar comparativamente o modelo tributário do Brasil e o modelo do padrão da OCDE e das legislações harmonizadas dos países membros da OCDE, no tocante a questões que sempre são avaliadas de forma isoladas pela doutrina, e que, no entendimento desse autor, deveriam ser tratadas de forma conjunta, quais sejam : *a)* tributação sobre o consumo no Brasil; *b)* a tributação sobre o consumo nos EUA e *c)*

tributação sobre o consumo nos países da OCDE, incluindo também a tributação nos países Membros da União Europeia.

O motivo de se tratarem de temas aparentemente divergentes em uma mesma abordagem, se justifica por alguns fatores dentre os quais: *i)* os principais ajustes que o Brasil necessita promover, em tese, em seu ordenamento jurídico interno, para fins de adesão e adequação efetiva ao modelo fiscal e tributário do padrão da OCDE; *ii)* os principais projetos de reforma da tributação sobre o consumo em tramitação no Brasil, criam um modelo aparentemente similar ao IVA – Imposto sobre Valor Agregado, utilizado e em vigor em quase todos os países da OCDE, o que facilitaria sobremaneira ao investidor estrangeiro que pretenda investir em negócios no Brasil e expandir as suas empresas, e entender o complexo e caótico modelo tributário brasileiro, fortalecendo e facilitando o investimento internacional e crescimento econômico do país.

Considerando que o assunto da tributação e suas reformas é extremamente amplo e engloba as suas diversas matrizes de incidências, notadamente sobre a renda, patrimônio e consumo, e considerando que os principais projetos de reforma tributária do Brasil que foram apresentados pelo Poder Legislativo e pelo próprio Poder Executivo (Governo Federal), tratam e se debruçam especificamente sobre a tributação sobre consumo, notadamente acerca da criação de uma espécie de IVA Federal ou IVA Estadual, e trataremos especificamente sobre esses projetos no presente estudo, sem deixar de citar eventualmente alguns aspectos específicos da tributação em geral e da tributação direta da renda ou do patrimônio, se for o caso, visando entender melhor o contexto da abordagem.

II – Aspectos Nucleares da Tributação

O Estado bem como outras entidades que prosseguem fins públicos, necessita instituir tributos, visando primariamente atender e satisfazer as necessidades coletivas da comunidade.

A essa necessidade coletiva da comunidade nos referiremos daqui em diante apenas como a atividade financeira do Estado.

A atividade financeira do Estado desdobra-se na :

- a) Obtenção dos meios necessários para a satisfação daquelas necessidades;
- b) Coordenação entre os meios e as necessidades à satisfazer;

c) Satisfação das necessidades em concreto.⁴

As opções feitas no campo da tributação interferem diretamente nas relações econômicas e sociais, razão pela qual alguns princípios sobre uma boa tributação, são um quase consenso na doutrina fiscal internacional, devendo ser adotados como princípios básicos para uma boa tributação.

II.1 – Princípios à serem aplicados para uma boa tributação

Alguns princípios norteadores de um bom sistema tributário são apregoados pelos mais diversos doutrinadores especialistas no mundo, dentre os quais podemos destacar os princípios da equidade e transparência, como sendo característicos da autonomia e eficiência, e os princípios da simplicidade e neutralidade, como sendo característicos da eficiência.⁵

II.1.1 – Equidade

Equidade pode ser vista com o significado da simetria, igualdade ou conformidade. É pela equidade que na esfera jurídica “interpretamos” a aplicação de uma determinada lei a um caso concreto para que a decisão seja simétrica, equânime, justa, conforme o entendimento de que aquela é a melhor decisão a ser tomada para aquele caso concreto.⁶

A equidade está intimamente associada à justiça material, podendo ainda ser descrita como a ponte que liga o universo moral ao universo jurídico.⁷

O princípio da equidade é dotado de um elevado grau de abstração, dele decorrendo orientações gerais e valores que devem ser tomados em consideração na esfera de outros princípios menos abstratos (os princípios operativos).⁸

⁴ CARLOS, A. Brás. **Impostos - Teoria Geral**, Almedina, Coimbra. 3ª ed. Atual., Setembro, 2010, p. 26.

⁵ É uma preocupação histórica de se saber quais são as características ou princípios que devem preponderar nas escolhas feitas no âmbito da matriz tributária. Tentativas de sistematização desses aspectos apareceram no séc. XVIII com Adam Smith (*In Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776) e no início do séc. XIX com David Ricardo (*The Principles of Political Economy and Taxation*, 1817), sendo constante objeto de escrutínio até o dias atuais.

⁶ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária**. Almedina, 2020, p. 41.

⁷ VOGEL, K. **Worldwide vs. Souce taxation of income – A review and reevaluation of arguments** (Part. III) Intertax, n. 11, 1988, p. 393.

⁸ PEREIRA, P. R.; **Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao Direito Fiscal Europeu**. Almedina, Novembro, 2010, p. 61.

Dessa forma, a equidade é dividida em eficácia horizontal, quando duas pessoas em condições econômicas similares devem adimplir com a mesma quantidade de tributos; e em eficácia vertical, que impõe à pessoa com maior capacidade econômica a necessidade de pagamento da maior quantidade de tributos.

II.1.2 – Transparência

A transparência tributária é um princípio que tem uma relação direta com o princípio da legalidade tributária, de que não pode ser instituído um tributo sem um ato normativo que o estabeleça, pois ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.⁹

A tributação indireta é denominada de tributação anestesiante ou oculta pelo fato do contribuinte de fato não perceber, por falta de respeito ao princípio da transparência tributária, em quanto está sendo efetivamente onerado na compra de determinado bem ou serviço.

No Brasil, onde os impostos sobre o consumo vem incorporados ao valor dos produtos e serviços é difícil perceber o *quantum* de tributo que está sendo pago.¹⁰

De outro lado, e de forma diversa, sobretudo nos países da União Europeia onde vigora de forma uniformizada e integrada entre os 27 (vinte e sete) Estados Nacionais que a compõem, o imposto sobre consumo nominado IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, os impostos sobre consumo vem discriminados de forma separada e discriminada na nota fiscal ou fatura. Da mesma forma ocorre nos Estados Unidos da América, em que os preços dos bens são anunciados sem o valor dos tributos sobre o

⁹ Aqui a referência histórica, entre outras, é da Carta Magna Inglesa de 1215 como principal marco desse complexo e longo processo histórico. O nome completo da Carta Magna é em latim “*Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*”. Em português “*Grande Carta das liberdades, ou concórdia entre o rei João e os barões para a outorga das liberdades da Igreja e do rei Inglês*”.

Merece destaque os artigos 12 e 39: “12. Nenhum tributo ou auxílio será imposto no reino, a menos que tenha consentimento do comum do reino, exceto para resgatar nossa pessoa, por fazer de nosso filho mais velho um cavaleiro e por casar uma vez com nossa filha mais velha; e para isto não deve ser cobrada mais do que um auxílio razoável.”

“39. Nenhum home livre será preso, aprisionado ou privado de uma propriedade, ou tornado fora-da-lei, ou exilado, ou de maneira alguma destruído, nem agiremos contra ele ou mandaremos alguém contra ele, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra.”

¹⁰ O fato é tão visível e notório, a ponto de ter sido instituída a Lei 12.741/2012 que torna obrigatório que a Nota Fiscal conste a discriminação e a totalidade dos tributos que já estão incluídos no preço do bem ou serviço, embora em alguns casos se torne impossível esta quantificação exata dos tributos, sobretudo nas empresas em que vigora o regime tributário de lucro real e ou de lucro presumido.

consumo, no caso monofásico – *Sales Taxes*, o que contribui para a transparência fiscal e tributária.¹¹

II.1.3 – Eficiência

Uma tributação terá eficiência se no sistema administrativo fiscal os custos de arrecadação são os mais baixos possíveis.

Em outras palavras, para se cobrar um tributo tem um custo e este deve ser o menor possível tanto para o contribuinte, quanto para a administração tributária.¹²

Outro aspecto da eficiência da tributação está relacionada ao fato de que ela deve ser economicamente neutra, ou seja, que não interfira na escolha da alocação de recursos pelos agentes da sociedade.

O princípio de eficiência também guarda relação com as discussões acerca da simplicidade legislativa e operacional do sistema tributário. Assim, quanto mais eficiente, mais simples, mas a recíproca não é verdadeira.¹³

A eficiência é um conceito que impõe que as regulamentações tributárias devem ser organizadas de forma a trazer a maior quantidade de recursos possível com o menor gasto para a administração (eficiência administrativa) e com a menor repercussão para a economia privada (eficiência econômica).

III – Modelo Tributário no Brasil

III.1 – A história da tributação no Brasil e a sua carga tributária

A história da tributação no Brasil, guarda extrema relação com o seu processo de independência.

Portugal impôs à colônia brasileira o pagamento de diversos tributos e em momentos distintos era menor ou maior a resistência ao pagamento.¹⁴

¹¹ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** Almedina, 2020, p. 46.

¹² GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** Almedina, 2020, p. 47.

¹³ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** Almedina, 2020, p. 48.

¹⁴ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** Almedina, 2020, p. 33.

A principal revolta sobre a imposição tributária na época do Brasil colonial foi a Inconfidência Mineira, ocorrida no Estado de Minas Gerais no ano de 1789, que se opunha a cobrança do quinto, ou seja, o imposto de 20% sobre a produção do ouro e que era enviado diretamente para a Coroa Portuguesa.

A independência brasileira em 1822 teve como preâmbulo a mudança da sede do Governo de Portugal para o Brasil, em 1808, tendo em vista a guerra com a França e, com o apoio e incentivo da Inglaterra para essa mudança.

Outro aspecto importante da independência brasileira é que ela foi conquistada por um representante da família real, D. Pedro I, e não através de uma guerra de independência tradicional. Na realidade, houve um pagamento à época de 2 milhões de libras esterlinas para que Portugal reconhecesse a independência brasileira, e como o Brasil não dispunha de referida quantia, referido pagamento se deu através de um aval da Inglaterra.

A primeira constituição brasileira se deu em 1824, sob o regime monárquico, e que permaneceu vigente até a proclamação da República em 1889.

A primeira constituição republicada se instituiu no ano de 1891.

A história da tributação no Brasil, é possível dividi-la em apertada síntese em 3 (três) períodos:

1º Período: De 1822 até 1934 : preponderou a tributação incidente sobre o comércio exterior como maior fonte de receitas do orçamento.

Obs: No ano de 1922 foi instituído pela 1ª vez o imposto de renda, mas o mesmo somente foi contemplado à partir da Constituição Federal de 1934.

2º Período: De 1934 até a Emenda Constitucional nº 18/1965 : estabeleceu uma reforma tributária estrutural, cuja matriz permanece até a presente data, com a constituição de 1988.

Obs: Nesse período foi criada a Direção Geral da Fazenda Nacional em 1934, atualmente a SRF – Secretaria da Receita Federal do Brasil.

3º Período: Da Emenda Constitucional nº 18/1965 até a presente data : Em plena ditadura, em 1965 foi implementada a única e efetiva reforma tributária que o país experimentou em toda a sua história. Os instrumentos legais para tanto foram a Emenda

Constitucional nº 18/1965 (que alterava a Constituição Federal de 1946) e o Código Tributário Nacional, instituído em 1966.¹⁵

Obs: Nesse período foi instituído o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e a CF 1988.¹⁶

Diante da análise deste breve arcabouço histórico da tributação brasileira, verifica-se que inicialmente os tributos sobre o comércio exterior, no caso sobre a importação, tinham uma considerável participação desde o final do século XVII e principalmente no início do século XVIII.

Para se ter uma ideia dessa participação tributária na arrecadação total do Brasil, no ano de 1900 a participação dos impostos de importação no Brasil eram de 74,7%, ao passo que os tributos sobre o consumo representavam apenas 16,7%. Conforme já mencionado anteriormente, nessa época ainda não contavam no Brasil com o imposto sobre a renda, que somente entrou em vigor à partir da CF de 1934.

No ano de 1955, a participação da tributação sobre a importação no Brasil já representava apenas 4,6%, ao passo que a tributação sobre consumo representava 36% e a tributação sobre a renda representava 39,8%, no total da arrecadação federal.¹⁷

À partir da Constituição Federal de 1891 foram se estabelecendo competências tributárias que foram se alterando com o tempo.

Embora à partir de 1934, a competência para instituir o imposto de renda tenha ficado sempre com a União Federal, o sistema constitucional tributário evoluiu para um modelo que reparte as bases de incidência sobre o consumo e sobre o patrimônio entre os Entes Federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).¹⁸

Atualmente e com frequência, a carga tributária no Brasil é apontada como elevada.

¹⁵ BRIGAGÃO, G.; **A reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 474.

¹⁶ Fontes consultadas até o ano de 1965:

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Brasil Debates, 1981, p. 21.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. Brasília: IPEA, 2010.

¹⁷ Para maiores detalhes cf. em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Evolução da discriminação das rendas tributárias no constitucionalismo brasileiro: aspectos históricos e conceituais**. Direito em Ação, Brasília – DF, v. 1, 2000, p. 57-87.

¹⁸ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária**. Almedina, 2020, p. 36.

Em 2020 a carga tributária bruta nacional correspondeu a 31,64% do PIB.¹⁹

Contudo, se comparada com a carga tributária de outras democracias, verifica-se que a carga tributária nacional não é tão elevada assim.²⁰

De fato, a carga tributária brasileira é inferior à carga tributária média dos países que compõem a OCDE (33,8%), conforme o quadro abaixo :²¹

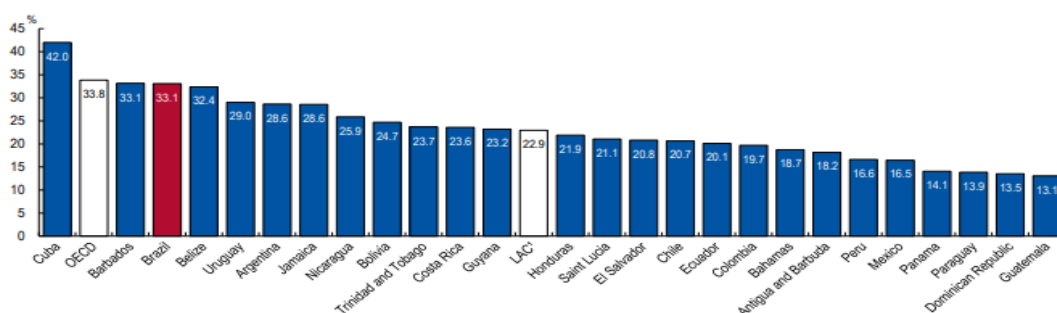


Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021 - Brazil

Tax-to-GDP ratio

Tax-to-GDP ratio compared to other Latin American and Caribbean (LAC) countries and regional averages, 2019

Brazil's tax-to-GDP ratio in 2019 (33.1%) was above the LAC average (22.9%)¹ in this year's Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean publication by 10.2 percentage points and below the OECD average (33.8%).



Na realidade, uma das maiores críticas ao modelo tributário brasileiro, reside na enorme concentração tributária e financeira para a União (66,34%), ao passo que os demais Entes Federados ficam com menor bolo arrecadatório, sendo 26,95% para os Estados e 6,7% para os Municípios, dados relativos a 2020 :²²

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA - % PIB

Ano	1989	1994	2002	2010	2015	2020
Federal	16,05	19,90	21,88	22,36	22,04	20,99
Estadual	6,71	6,98	8,82	8,19	8,12	8,53
Municipal	0,95	1,02	1,36	1,75	1,99	2,12
Total	23,71	27,90	32,06	32,29	32,03	31,64

Fonte: Tesouro Nacional

¹⁹ Tesouro Nacional 2020 – Boletim – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal. Disponível em : <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>> Acesso em 12.05.2021.

²⁰ BATISTA JÚNIOR, O. A.; **Defomas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Defomas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 67.

²¹ OCDE. Disponível em : <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-brazil.pdf>> Acesso em 10.05.2021, p. 67.

²² Fonte : Tesouro Nacional : 2020.

Para além da crítica a concentração e arrecadação tributária na União é frequentemente arguido também que o modelo de tributação brasileiro é preponderantemente focado no consumo, agravado pelo fato da lei que instituiu a isenção da tributação dos lucros e dividendos aos sócios, advinda a partir da Lei nº 9.249/95, quando o legislador optou por um modelo de incidência única, concentrado nas pessoas jurídicas.²³

A participação dos impostos sobre o consumo na arrecadação tributária no Brasil, cerca de 65%, está muito acima da média mundial, que é em torno de 35%, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em países desenvolvidos como Estados Unidos e Japão, ela é abaixo de 20%.²⁴

Por esses e outros motivos, o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro é evidenciado, e se apresenta como um grande desafio para as suas reformas.

Não basta se apurar o *quantum* que se arrecada de tributação bruta, e nesse ponto já ficou demonstrado que o Brasil não se apresenta como uma das maiores cargas tributárias do mundo (como erroneamente se alardeia em alguns segmentos e setores), visto que a sua arrecadação tributária total está em percentual abaixo da média dos países da OCDE.

Na realidade, o que se deve verificar é como se distribui essa arrecadação tributária, tanto no aspecto de sua arrecadação e distribuição entre os Entes Federados, como também em sua destinação dos recursos no plano financeiro, mas, sobretudo, quais as matrizes de incidência se devem priorizar (impostos sobre renda, patrimônio e consumo), e sob quais segmentos e setores do mercado devem incidir prioritariamente, e quais as alíquotas incidentes se majoradas, normais, reduzidas ou até mesmo isentas.

Importante destacar que nesse trabalho será abordado como dito alhures, os modelos de reforma tributária brasileira no campo da tributação de consumo, embora por vezes citar-se-á para o entendimento de todo o contexto, as demais matrizes de tributação, visando demonstrar o quanto o modelo brasileiro se apresenta distorcido e

²³ Lei nº 9249/95. Exposição de Motivos. “12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”.

²⁴ ALVIM MACHADO, L. R.; **Reforma tributária e financeira : Perspectivas e Propostas**; In **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 620.

altamente regressivo, sobretudo se comparado aos modelos de tributação adotados nos modelos de tributação dos países da OCDE.

III.2 - O federalismo fiscal na CRFB/1988

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CFB), em seu art. 1º, já indicia insofismavelmente a existência de um Estado Federado.²⁵

E em seu art. 18º vem estabelecer em seu Capítulo da Organização Político-Administrativa que “*a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos dessa constituição*”. (grifo nosso)

Esclareça-se que a federação brasileira não nasceu de uma coalisão, como no fenômeno histórico das 13 colônias que forjou a federação americana, mas do desdobramento de um Estado unitário monárquico. Até hoje essa característica da federação brasileira fica evidente no reduzido espaço de autonomia dos Estados-Membros se comparado com o que ocorre no sistema norte americano ou outros Estados Federados.

Se por um lado, à título meramente exemplificativo a Constituição da República Portuguesa (CRP) trata de impostos somente em 2 (dois) de seus artigos (arts. 103º e 104º), a Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CFB) trata de impostos em pelo menos 14 (quatorze) de seus artigos diretamente (nomeadamente os arts. 145º à 159º).²⁶

A Constituição Brasileira, por sua vez, não só estabelece, especificamente, a incidência de um imposto para circulação de mercadorias e prestação de alguns serviços específicos (art. 155, II) de competência de um ente Estadual, como reparte o consumo *latu sensu* com outro imposto, de competência de outro ente Municipal (art. 156, III). Ou seja, a CRB não só prevê qual o imposto sobre o consumo (circulação de mercadorias e prestação de serviços específicos), como define e delimita de qual se trata

²⁵ Cf. art. 1º CFB : “*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:...*”

²⁶ AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled. FUCK, Luciano Felício, “*Tributação 4.0 – Sistema Constitucional versus Novos (e Desconhecidos Tributos)*”, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), *Tributação 4.0*, São Paulo, Almedina. Março, 2020, p. 206-207.

referido imposto, deixando para o Constituinte Estadual regulamentar alguns de seus pontos.

Ademais, além das imunidades gerais, são estabelecidas hipóteses de não-incidência específicas para cada um desses impostos, também no texto constitucional (v.g. artigo 155, par. 2º, inciso X), sem falar no detalhamento de outros tributos que também atingem o consumo como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e contribuições sociais (PIS e COFINS).

Há que se destacar que os tributos na Constituição Federal Brasileira são : impostos; taxas; contribuições de melhorias (art. 145, CFB); empréstimos compulsórios (art. 148, CFB) e contribuições sociais (art. 149, CFB).

Assim, em apertada síntese, temos os seguintes impostos previstos pela CFB em em seus arts. 153º à 156º :

A) Impostos da União (art. 153, CFB) :

II – Imposto de Importação (de Produtos Estrangeiros);

IE – Imposto de Exportação (para o Exterior de produtos nacionais ou industrializados);

IR – Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física e IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica);

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (sobre crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários)

ITR – Imposto sobre Territorialidade Rural

Imposto sobre Grandes Fortunas (nos termos de Lei Complementar)

B) Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, CFB) :

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (de bens e direitos);

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

C) Impostos dos Municípios (art. 156º, CFB) :

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;

ITCD – Imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por qualquer natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos os do art. 155, II da CF.

Embora a CF/1988 tenha o intuito de romper com a histórica tendência centralizadora dos poderes na União, a realidade não deixa dúvidas quanto ao desequilíbrio e a concentração de forças na União, se comparado aos demais entes da Federação (Estados, Distrito Federal e Municípios).²⁷

De fato, a União Federal vem promovendo sistematicamente uma flagrante e por que não dizer, inconstitucional ofensa aos mandamentos elementares da CF/1988.

Visando modelar um federalismo cooperativo, a CF/1988 separou e descentralizou os poderes de tributar, reduzindo consideravelmente a centralização de poderes nas mãos do Poder Central (União Federal), mas, sobretudo, ampliando os poderes e autonomia dos demais Entes Federados (Estados e Municípios).

Nesse contexto criou-se, ou melhor dizer, manteve-se o sistema tributário criado com a Emenda Constitucional nº 18/1965, com algumas alterações, possibilitando a autonomia financeira de cada ente federado, dotando a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios de competência para instituir tributos próprios.

Para além dessa autonomia financeira e competências tributárias próprias, o legislador constituinte de 1988 previu transferências intergovernamentais para reforçar os orçamentos estaduais, distrital e municipais, no intuito de possibilitar o cumprimento dos deveres constitucionais de cada ente da federação.

Por isso, a CF/1988 modificou a estrutura do sistema tributário nacional e ampliou os repasses constitucionais da receita de tributos instituídos pelo ente maior para entes menores. O relator da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e

²⁷ BATISTA JÚNIOR, O. A.; **Deformas ou Reformas Tributárias ?**; In: **Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 72.

Finanças, José Serra, deixou claro como pretendia-se à época descentralizar os recursos da federação.²⁸

Embora o modelo originário previsto na CF 1988 estabeleça em tese um modelo de equilíbrio entre os Entes da Federação e sobretudo de independência e descentralização financeira originária desses Entes, vem se verificando sistematicamente uma tendência de recentralização dos recursos financeiros na União.

Essa recentralização vem se observando através de mecanismos e lacunas na CF/1988 que possibilitam o aumento da arrecadação tributária na União, em detrimento aos demais entes federativos.

Como exemplo temos o aumento sistemático das contribuições que como é sabido não se compartilham com os demais entes.

Basta ainda lembrar nossos tributos “*provisórios*” (CPMF) ou as quantas emendas à Constituição Federal foram feitas com sucessivos aumentos de desvinculação de receitas da previdência, as chamadas Desvinculações de Receitas da União (DRU’s), atualmente em 30% (trinta por cento).²⁹

Como nos ensina Paulo Bonavides³⁰, o federalismo é caracterizado por duas ideias centrais: participação e autonomia.

A participação significa que cada ente federativo deve participar do processo político decisório que envolva toda a federação. Já autonomia que dizer que os membros da federação tem o poder de legislar, estatuir ordens constitucionais próprias e de exercer os poderes que habitualmente modelam o Estado em harmonia com a Constituição Federal.

Em outras palavras, o princípio federativo exige autonomia política e financeira do ente federado.³¹

²⁸ BRASIL. **Assembléia Nacional Constituinte. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Relatório e Anteprojeto da Comissão.** Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988, p. 3.

²⁹ TORRES, H. T.; **Por uma reforma tributária da segurança jurídica – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 57.

³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política.** 17ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 195.

³¹ Apenas é possível se falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. Como explica Abner Youssif Mota: “*o orçamento dos entes federados e a aplicação das receitas que lhe competem são questões diretamente ligadas ao desempenho da autonomia de cada um deles e de suas prerrogativas atribuídas pelo regime federativo. Pode-se dizer, portanto, que a definição dos bens e receitas públicos, bem como as questões financeiro-orçamentárias a ela vinculadas, constitui traço fundamental à realização e concretização de uma federação como a brasileira.*” ARABI, Abhner Youssif Mota. **Desdobramentos Financeiros do Federalismo Fiscal: participação no resultado da exploração de petróleo e o bônus de assinatura.** In: GOMES, Marcus

III.3 – A Tributação sobre o consumo no Brasil

III.3.1 – Notas sobre a tributação sobre o consumo

Existem três bases clássicas da matriz de incidência dos tributos (renda, patrimônio e consumo), sendo que a tributação sobre consumo pode ser conceituada como o conjunto de tributos que incidem sobre o consumo de bens, serviços e direitos (comercializáveis)³², podendo compreender, no interesse da administração fiscal, todas as etapas do processo produtivo (multifásicos) ou apenas uma delas (monofásicos), que de forma inquestionável irá onerar o consumidor final.³³

Cabe ainda, uma observação relativa a distinção entre os tributos diretos e indiretos.

Das três bases de tributação, os tributos sobre a renda e patrimônio são considerados tributos diretos.

De outro lado, os tributos sobre o consumo são considerados tributos indiretos.

A origem da clássica divisão dos tributos em diretos e indiretos vem da França do século XVII, quando a Escola Fisiocrata desenvolveu a tese de que os tributos que oneravam a propriedade ou a posse do solo e os rendimentos da agricultura eram denominados tributos diretos³⁴, enquanto os demais tributos eram indiretos, e repercutiam em outras realidades, dentre elas incidiam sobre os custos de produção e sobre despesas desse rendimento.³⁵

Lívio; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; ARABI, Abhner Youssif Mota. **Direito Financeiro e Jurisdição Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2016, p. 13, 14.

³² O conceito de tributo sobre o consumo é importante, tanto que a OCDE assim conceitua: “*aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos*”. Conceito ofertado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD. Apud: BASTO, José Guilherme Xavier de. **A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, v. 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, p. 1.

³³ A tributação do consumo é relevante na maioria dos países do mundo, sendo que a OCDE (Organização da qual o Brasil não faz parte), utiliza em suas estatísticas o seguinte conceito: “*Consumption taxes generally consists of general taxes on good and services (taxes on general consumption), consisting of value-added tax (VAT) and its equivalent in several jurisdictions (good and services tax, or GST), sales taxes, and other general taxes on goods and services; and taxes on specific good and services, consisting primarily of excise taxes, customs and import duties, and taxes on specific services (such as insurance premiums and financial service)*” OECD. **Consumption Tax Trends 2016 : VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2016, p. 11.

³⁴ NUNES, António José Avelãs. **Os fisiocratas ou o início da ciência económica**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2002, p. 3.

³⁵ SANTOS, Albano José, **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, 2003, p. 239.

Os impostos indiretos sobre o consumo são considerados menos justos do que os impostos diretos sobre o rendimento ou sobre o patrimônio, porque incidem sobre todos os sujeitos na mesma medida, independentemente da capacidade econômica de cada um. Mas são considerados mais neutros para o funcionamento da economia, porque implicam menos distorções, nas opções acessíveis aos contribuintes.³⁶

Equipara-se, para esse efeito, consumo e rendimento, no sentido em que o consumo implica rendimento auferido, o imposto geral sobre o consumo implica menos distorções na opção entre os diferentes bens de consumo; entre o consumo presente e o consumo futuro; entre o tempo livre e os bens de consumo.³⁷

Nos tributos diretos o sujeito passivo da relação jurídica, ou, contribuinte, será onerado “*diretamente*” e pagará o pagamento dos tributos com os seus próprios recursos econômicos.

Nos tributos indiretos o sujeito passivo da relação jurídica é dividido em dois, um chamado contribuinte *de jure* (de direito) e o outro o contribuinte de fato.

O contribuinte de direito “*recolhe*” aos cofres públicos e é responsável por esse repasse diante da legislação tributária, podendo ter cobrado do contribuinte de fato no momento da venda do produto ou serviço.

No Direito Fiscal Europeu a conceituação dos tributos indiretos vem expressamente disposta nos artigos 112º e 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, e compreendem a harmonização na UE sobre os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos.³⁸

No Direito Português, como em outros países da OCDE, os tributos indiretos englobam os impostos sobre o consumo e se caracterizaram por um alargamento sobre todas as manifestações de riqueza, sendo que no caso dos impostos sobre o consumo estão previstos no art. 104º, nº 4 da CRP.³⁹

No Direito Brasileiro, o tributo indireto não encontra previsão legal expressa na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional, somente de forma indireta é prevista no artigo 166 do CTN, onde está prevista que a “*transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo,*

³⁶ DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 47.

³⁷ DOURADO, A. P.; **A Tributação dos Rendimentos de Capitais : a harmonização na Comunidade Europeia**, CCTF n. 175, Lisboa, 1996, p. 298 e ss.

³⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, **Fiscalidade**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 52.

³⁹ DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 45.

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

O clássico fluxograma circular dos impostos apresentado por Musgrave e Musgrave ⁴⁰, revela que as riquezas giram entre famílias e empresas, de modo que aquilo que as famílias recebem provém das empresas (seja através dos salários ou dividendos e lucros distribuídos), e estas por sua vez, obtêm seus recursos das primeiras (seja através do consumo ou da poupança das famílias através dos mercados de capitais).

Não por acaso, à partir desse fluxo dos tributos, vários juristas entendem que o modelo de incidência dos tributos muitas vezes se apresentam equivalente, uma vez que do ponto de vista econômico um imposto sobre a renda das famílias tem a mesma base da somatória de um imposto sobre o consumo acrescido de um imposto sobre os investimentos. Do mesmo modo, é equivalente a tributação da receita das empresas à da somatória dos tributos sobre fatores de produção (salário e dividendos). Um tributo sobre as receitas brutas das empresas seria equivalente a um tributo sobre o consumo.

O resumo de incidência equivalentes apontadas por Stiglitz afirma que :

São equivalente tributos sobre a renda e impostos sobre o valor agregado (quando não se isentam investimentos);

São equivalentes tributos sobre o consumo e impostos sobre o valor agregado quando há isenção por investimentos;

São equivalentes tributos sobre o consumo e sobre os salários;

São equivalentes tributos sobre a renda de toda a vida e tributos sobre consumo (na ausência de heranças e doações). ⁴¹

A acepção convencional de “*tributos sobre consumo*” transferível pelo mecanismo dos preços aos adquirentes das mercadorias e serviços, por configurar um custo inerente à atividade econômica empresarial, pois a incidência independe dos resultados positivos/lucros, nos permite classificar os tributos sobre consumo como também um imposto de renda mínimo (inerente ao consumo). ⁴²

⁴⁰ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p.190.

⁴¹ STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. Ed. New York; London: W.W. Norton, 1999, p. 505.

⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma Tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos : uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos**. Belo Horizonte. Fórum, 2020. p. 22.

Uma crítica a essa diferenciação entre tributos diretos e indiretos, reside no fato de que muitas vezes os tributos diretos são “*repassados*” para outrem. Por exemplo, o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre propriedade podem ser cobrados diretamente do contribuinte de direito, mas ter sido na prática arcado por um contribuinte de fato.

Não quer dizer por isso que os tributos diretos percam a natureza de serem diretos, mas significa que sejam preponderantemente tributos diretos.

Uma outra nota importante é relativa a questão de que nos tributos sobre o consumo a discussão sobre a sua equidade tributária aparece na essência e natureza pela sua regressividade.

É fato que nos tributos sobre o consumo os contribuintes são onerados de forma desigual, pois não se leva em consideração a sua capacidade contributiva, e com isso acabam sendo onerados de forma mais gravosa aqueles contribuintes que tem menor capacidade contributiva e de forma menos gravosa aqueles contribuintes que tem maior capacidade contributiva.

Visando ilustrar melhor esse conceito, e a título meramente exemplificativo, caso um contribuinte que receba uma renda mensal de R\$ 1.000,00 (hum mil reais), tenha um custo mensal de alimentação em R\$ 300,00 (trezentos reais), e a incidência dos impostos sobre o consumo for da alíquota de 10% (dez por cento), nesse exemplo, os impostos sobre o consumo representarão o valor de R\$ 30,00 (trinta reais) sobre a sua renda, o que perante uma renda mensal de R\$ 1.000,00 (mil reais) representará 3% (três por cento) da sua renda mensal.

De outro lado, caso um contribuinte que receba uma renda mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), tenha um custo mensal de alimentação em R\$ 300,00 (trezentos reais), e a incidência dos impostos sobre o consumo for da alíquota de 10% (dez por cento), nesse exemplo, os impostos sobre o consumo representarão o mesmo valor de R\$ 30,00 (trinta reais) sobre a renda, só que desta vez perante uma renda de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), representará apenas 0,3% (zero vírgula três por cento) da sua renda mensal.

Diferentemente, nos tributos tidos como diretos, como por exemplo, os impostos incidentes sobre a renda e o sobre o patrimônio, incidem em regra alíquotas diferenciadas que tendem a onerar de forma mais gravosa quem tem maior capacidade contributiva e de forma menos gravosa quem tem menor capacidade contributiva. A esse sistema de tributação se diz como progressivo.

A progressividade e a regressividade implicam a existência de taxas ou alíquotas variáveis. A progressividade implica um aumento da taxa ou alíquota tendo em conta o aumento do rendimento ou do patrimônio (ou, mais rigorosamente da carga tributável), e concretiza-se pela existência de escalões.

A progressividade é característica dos impostos pessoais e quanto maior o número de escalões e de taxas, maior a progressividade. A regressividade significa uma tributação mais elevada de uma menor capacidade contributiva ou tributações iguais de diferentes capacidades contributivas. Por contrariar os princípios da igualdade e equidade é tendencialmente inconstitucional.⁴³

Para amenizar a regressividade dos tributos sobre o consumo, a entidade tributante pode reduzir, ou isentar, a tributação dos impostos sobre o consumo de alimentos, por exemplo, ou adotar uma política de alíquotas menores para os alimentos e bens e serviços de primeira necessidade. Com essas políticas fiscais se reduz o grau de regressividade, mas ela não é suprimida por completo.⁴⁴

III.3.2 – Competência tributária nos tributos sobre o consumo

Conforme previsto na CF 1988, a repartição de competências entre os Entes Federados, criou uma competência tributária repartida entre os Entes Federados, no tocante especificamente a tributação sobre o consumo.

Inicialmente, importa destacar que a carga tributária total do Brasil em 2020 em relação ao PIB, conforme mencionado da ordem de 31,64%, é dividida da seguinte forma por base de incidência⁴⁵ :

⁴³ DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 52.

⁴⁴ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária**. Almedina, 2020, p. 197.

⁴⁵ Fonte de dados : STN - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral 2010/2020 – Dados em % PIB. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>> Acesso em 12.05.2021.

Tabela 2 - Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica – Brasil – Governo Geral – 2019/2020
 Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB
 Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2019	2020	2019	2020
Governo Geral	2.408.353	2.356.842	32,51%	31,64%
Impostos	1.777.746	1.730.613	24,00%	23,24%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	537.922	525.647	7,26%	7,06%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	44.788	42.239	0,60%	0,57%
Impostos sobre a propriedade	117.450	117.843	1,59%	1,58%
Impostos sobre bens e serviços	1.034.654	999.170	13,97%	13,42%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	42.933	45.722	0,58%	0,61%
Outros impostos	0	-8	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	630.606	626.229	8,51%	8,41%
Contribuições para o RGPS	395.657	387.405	5,34%	5,20%
Contribuições para o RPPS	88.001	96.634	1,19%	1,30%
Contribuições para o FGTS	134.322	127.503	1,81%	1,71%
Contribuição para o PASEP	12.626	14.686	0,17%	0,20%

³ A redução total do ISS foi de 0,06 p.p. do PIB quando se consideram conjuntamente as esferas municipal e estadual, que possui receita de ISS com o DF.

Na média dos países da OCDE a carga tributária corresponde à 33,8%.⁴⁶

Desta forma, verifica-se que no Brasil a tributação sobre bens e serviços, portanto, tributação sobre o consumo, representa indiscutivelmente a principal matriz de fonte de arrecadação tributária.

Como se sabe a tributação sobre o consumo, em linhas gerais, possui alto grau de regressividade, daí as consequências de uma matriz tributária brasileira altamente regressiva, comparativamente a matriz tributária dos países da OCDE como se verá mais adiante no Capítulo IV.

III.3.3 – Impostos sobre o consumo de competência da União

Os impostos sobre o comércio exterior, o II – Imposto de Importação e o IE – Imposto de Exportação, são tributos incidentes sobre o consumo.

No Brasil eles cumprem ainda uma importante função extrafiscal, pois além do aspecto fiscal de arrecadação de receitas, eles são tributos utilizados com fins regulatórios.

Com essas características extrafiscais desses impostos sobre o comércio exterior o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do imposto de importação e do imposto de exportação sem a necessidade de criação de lei específica pelo Poder Legislativo.⁴⁷

⁴⁶ OECD – Revenue Statistics 2020 – Tax revenue trends in the OECD <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>> Acesso em 12.05.2021.

Outro imposto incidente sobre o consumo de competência da União é o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

Esse imposto incide sobre o consumo de bens industrializados, sejam eles bens nacionais ou estrangeiros.

Assim, trata-se de um tributo indireto (repercute para o consumidor o ônus tributário), seletivo em função da essencialidade do bem e não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A tributação indireta sobre o consumo consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará *in concreto* no momento do consumo. É a renda atingida no momento de seu consumo.⁴⁸

Dessa forma, o IPI é uma espécie de IVA uma vez que é previsto constitucionalmente como um tributo não-cumulativo, em que se compensa o tributo devido em cada operação com o montante cobrado em fases produtivas anteriores, caracterizando assim uma incidência tributária sobre o valor agregado nas fases de industrialização.^{49 50}

Portanto, para o IPI a não cumulatividade se extrai do texto constitucional no art. 153, par. 3º que dispõe que “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”.

O IPI é um tributo de natureza geral e ao mesmo tempo especial, visto que seletivo, pois possui uma tributação diferenciada para cada produto industrializado.

Do total arrecadado pelo IPI sobre o consumo geral correspondeu a 66% de sua arrecadação e 34% como tributo especial ou seletivo (ou *excise tax*), sobretudo considerando as incidências sobre produtos de cigarro, automóveis e bebidas, mas também incluindo-se outros produtos com alíquotas especiais e seletivas, como é o caso dos perfumes.⁵¹

⁴⁷ A competência para fixação das alíquotas dos impostos de importação e exportação atualmente está delegada para a Câmara de Comércio Exterior – CAMEX (Decreto nº 4.732/2003, art. 2º, incisos XII e XIII).

⁴⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo, “*Direito Tributário*”, Saraiva, 8ª edição. São Paulo, 2018, p. 407.

⁴⁹ A legislação define como qualquer das seguintes operações: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento (art. 4º do Decreto nº 7212, 2010 – RIPI).

⁵⁰ Art. 153, par. 3º da CF 1988.

⁵¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2018 :

Destaca-se que não incide IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior, por comando constitucional, numa opção de política pública visando favorecer a exportação de produtos aos países estrangeiros.⁵²

Importante ainda frisar que há uma imunidade à exportação sobre todos os tributos incidentes sobre o consumo, que sejam de competência dos entes da Federação (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) exceto do próprio imposto de exportação.⁵³

Um outro imposto sobre o consumo de competência privativa da União é o imposto sobre operações financeiras (IOF), e incide sobre operações de crédito, câmbio, e seguro, ou relativos a título ou valores imobiliários, e também sobre o ouro ativo financeiro ou instrumento cambial.

Além dos impostos acima de competência privativa da União incidentes sobre o consumo (II, IE, IPI e IOF), existe ainda a “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico” ou CIDE.

Existem diversas CIDE, dentre elas como exemplo, a CIDE combustíveis, que incide sobre as operações realizadas com combustíveis e por objetivo final a regulação dos preços.⁵⁴

Outras CIDE's são relevantes como o AFRMM – Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante que incide sobre fretes internacionais e a CIDE Royalties, destinada ao setor de inovação e tecnologia.

Como se trata de um tributo regulatório, a Constituição Federal prevê que suas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, não dependendo de lei específica.

Além dos impostos e contribuições acima, as mais relevantes fontes de arrecadação federais de tributos consistem em 3 (três) contribuições de competência privativa da União, denominadas de PIS – Contribuição para o Programa da Integração Social⁵⁵; a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social⁵⁶; e o

Análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view> Acesso em 11/03/2021.

⁵² Art. 153, par. 3º da CF 1988.

⁵³ No caso do ISS, a CF 1988 remete à Lei Complementar a exclusão de sua incidência sobre exportação de serviços para o exterior.

⁵⁴ Previsão legal no art. 177, par. 4º da CF 1988.

⁵⁵ O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970 e tinha como base o faturamento e previsão também sobre a folha de pagamentos para entidades sem fins lucrativos.

PIS/PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público⁵⁷. As duas primeiras contribuições consideram como base de cálculos a receita bruta que repercute sobre o consumo ao passo que a última incide sobre as receitas tributárias das entidades federativas.

O que difere substancialmente o PIS da COFINS diz respeito a determinados contribuintes, pois embora ambos tenham como contribuintes as pessoas jurídicas, no caso das instituições de educação e ensino, de assistência social sem fins lucrativos, sindicatos e templos, a incidência do PIS fica vinculada para incidência sobre a folha de salários, pois essas pessoas jurídicas não tem incidência dessas contribuições sobre as suas receitas, dependendo do caso, por isenção ou por imunidade.

O PIS e a COFINS são tributos que incidem sobre faturamento ou receita (a exceção dos casos que incidem sobre a folha de salários), e que, portanto, possuem grande capacidade arrecadatória.

Esses tributos foram instituídos inicialmente de forma à serem cumulativos. Porém com o tempo, principalmente após o início dos anos 2.000, passaram a se sujeitar também ao regime não cumulativo, desde que o contribuinte fosse sujeito ao regime de apuração pelo lucro real⁵⁸ e obrigatório para empresas do setor financeiro.

O grande número de empresas brasileiras que vigoram sobre os regimes de lucro presumido⁵⁹ e também pelo regime de Simples Nacional⁶⁰, e que também englobam o PIS/COFINS, estão sujeitos ao regime cumulativo desses impostos.

⁵⁶ A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, com incidência sobre o faturamento (depois alterado para receita), sendo a destinação para o orçamento da seguridade social.

⁵⁷ O PIS/PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 8/1970 e tem como incidência as receitas derivadas dos Estados e Municípios.

⁵⁸ Algumas empresas devem, obrigatoriamente, optar pelo regime do Lucro Real em razão da atividade que exercem (ex.: instituições financeiras, factoring) ou se auferirem receita bruta anual superior a R\$ 48 milhões.

⁵⁹ O Lucro Presumido é a forma mais fácil de se apurar o quanto a empresa deve pagar de IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Como o próprio nome diz, para calcular o valor devido de impostos, a Receita Federal presume o quanto do faturamento da sua empresa foi lucro. Podem optar pela tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas, não obrigadas à apuração do Lucro Real, cuja receita bruta total no ano-calendário imediatamente anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões, ou R\$ 6,5 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário. Estão obrigadas à apuração do lucro real e, portanto, impedidas de optar pelo Lucro Presumido as pessoas jurídicas (artigo 246, do RIR/1999; e, artigo 14, da Lei nº 9.718/1998).

Fonte: Receita Federal do Brasil. Pessoa Jurídica no Lucro Presumido. <https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2020-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2020.pdf>; Acesso em 11/03/2021.

⁶⁰ O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da

No regime de incidência cumulativa, aplicável, portanto as empresas optantes do regime de Lucro Presumido e do Simples Nacional, a base de cálculo é o total das receitas brutas da pessoa jurídica, sem qualquer dedução em relação a custos, despesas e encargos, e aplicam-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

No caso do regime de incidência não cumulativa, aplicável, portanto, as empresas do regime do Lucro Real, a base de cálculo é também o total das receitas brutas da pessoa jurídica, porém, permite-se a dedução dos custos, despesas e encargos, e aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Outro aspecto restrito ao regime não cumulativo é a metodologia a ser adotada na atribuição dos custos, despesas e encargos dedutíveis que geram direito a crédito, constituindo também tema de frequentes e complexas controvérsias nos âmbitos administrativos e no judiciário.

Nesse particular, seria recomendável a sistematização na legislação de modo expresso, de quais custos, despesas e encargos seriam enquadradas (e assim justificadas), por um motivo empresarial, para fins de dedução, devendo traduzir idealmente a transposição da doutrina do *business purpose test*, comum em diversos países, sobretudo da OCDE, e que em larga escala a doutrina e jurisprudência brasileira vem adotando.⁶¹

Convém destacar que essas contribuições sociais, mas que são na prática utilizadas para gastos gerais do governo, acabam assumindo a feição e natureza de impostos, por isso, incluídos como impostos sobre consumo para fins do presente trabalho.

Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Apenas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo Simples Nacional: Microempresa (ME): até 360 mil reais de faturamento nos últimos 12 meses. Empresa de Pequeno Porte (EPP): de 360 mil reais a 4,8 milhões de reais de faturamento nos últimos 12 meses.

Fonte: Receita Federal do Brasil. Simples Nacional - O que é o Simples Nacional ? <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3> Acesso em 11/03/2021.

⁶¹ COURINHA, Gustavo Lopes, “*Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*”, Almedina, Coimbra, Setembro, 2019, p. 114

Há que salientar ainda que com a Emenda Constitucional nº 42/2003⁶², essas contribuições passaram também a incidir sobre a importação de bens, permanecendo imunes as receitas de exportação⁶³.

Notem que no Brasil, somente na esfera Federal, existem basicamente 3 (três) impostos incidentes sobre o consumo, sendo o IPI, PIS e COFINS, acrescidos das incidências que economicamente repercutem e correspondem a tributação sobre consumo nas empresas do Lucro Presumido e no Simples Nacional. O PIS/COFINS não cumulativo só se aplica aos que apuram o IR pelo lucro real, ao passo que o IPI só incide na cadeia produtiva de operação de produtos industrializados.

Uma última nota referente ao PIS/PASEP, que incide sobre receitas tributárias de entidades federativas, se mostra uma excrecência tributária, somente explicável absurdamente por ter sido instituído em um regime ditatorial.

III.3.4 – Competência para a instituição de impostos sobre o consumo dos Estados e do Distrito Federal

O ICMS – Imposto sobre operações à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é o principal tributo geral e especial de consumo no Brasil, em percentual arrecadatário e também o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal.

De competência dos 26 Estados da Federação e do Distrito Federal para sua instituição, é um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro.

Para além da sua previsão na Constituição Federal⁶⁴, baseia-se em Lei Complementar nº 87/1996, que trata das normas gerais do imposto, e por sua vez cada um dos 26 Estados da Federação e do Distrito Federal editam suas respectivas leis ordinárias e os seus Regulamentos, que em tese deveriam respeitar as regras constitucionais e da Lei Complementar.

⁶² A EC nº 42/2003 inseriu o inciso IV ao art. 195 da CF 1988. A regulamentação deu-se pela Lei nº 10.865 de 2004, denominada “PIS/PASEP e COFINS Importação”, sendo que o contribuinte é o importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar.

⁶³ Art 149, par. 2º, inciso I, da CF 1988.

⁶⁴ Art. 155 da CF 1988: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.... II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Como a própria definição constitucional indicia, nota-se que o ICMS embora se trate de um tributo geral sobre o consumo do tipo IVA, não se apresenta sobre uma base ampla de tributação, razão pela qual muitos autores o denominam como um “*IVA Parcial*”.⁶⁵

A tributação sobre o consumo nos impostos de competência da União Federal possui em regra o regime cumulativo (para empresas do Lucro Presumido e do Simples Nacional), que se mostra excepcionada para as empresas do Lucro Real que possuem o regime não-cumulativo, por outro lado, a tributação sobre o consumo no ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal, a regra é o que o imposto seja não-cumulativo.⁶⁶

Ao tratar do ICMS, o art. 155, par. 2º, I da CF dispõe que “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*”

A não cumulatividade, entretanto, sofre relevante restrição quando se lê, no inciso II do par. 2º do art. 155 que “*a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.*”

Daí a afirmar que a aplicação de qualquer técnica, em um determinado sistema, que impeça a dedução integral do imposto incidente sobre o produto adquirido, que por esta razão passa a integrar como custo o preço dos produtos vendidos, resultará em cumulação.⁶⁷

Além da característica de imposto não-cumulativo, o ICMS tem a natureza de imposto seletivo, incidente sobre o consumo de produtos como bebidas, combustíveis, energia elétrica, tabaco, e serviços de telecomunicações.⁶⁸

Uma das grandes críticas ao modelo de imposto do ICMS, de competência estadual no Brasil, é que a Constituição Federal em vários dispositivos prevê que a

⁶⁵ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** Almedina, 2020, p. 224.

⁶⁶ A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso I dispõe que o ICMS “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*”

⁶⁷ SOUZA, Hamilton D.. **Não cumulatividade – aspectos relevantes.** In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 253-374.

⁶⁸ A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso III dispõe que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*”

disciplina da incidência e das alíquotas à serem aplicadas às operações interestaduais, compete ao Senado Federal através de Resolução e a própria Lei Complementar.⁶⁹

Há ainda um complexo sistema de fixação de alíquotas diferenciadas para cada produto ou serviço, e por cada Estado ou Distrito Federal, e agravado pelo fato de que algumas mercadorias sejam sujeitas a tributação no destino, enquanto outras são sujeitas a tributação na origem, a chamada “*substituição tributária*”.⁷⁰

A principal consequência desse modelo de tributação de consumo, extremamente complexo pelo próprio número de legislações Estaduais e do Distrito Federal (no total de 27 legislações distintas), aliado ao fato de não terem uma coordenação por parte da União e do próprio CONFAZ⁷¹, e uma enormidade de alíquotas diferenciadas, gera uma espécie de competição tributária no estabelecimento de benefícios fiscais, e que acarretou uma denominada guerra fiscal entre os Estados.⁷²

A questão do benefício fiscal é extremamente complexa na tributação do ICMS, visto que uma coisa é quando o benefício fiscal de um Ente que desonere a sua própria receita tributária. Outra coisa diferente é o Ente conceder benefício fiscal que afeta a receita de outros Estados, o que é gerado pela distorção da guerra fiscal entre os Estados.⁷³

Outro ponto muito importante da característica do sistema de tributação do ICMS é a tributação em vendas sem a presença física, sobretudo, com o advento da expansão do comércio eletrônico pela internet, nas chamadas operações *B2C (Business to Consumer)*, o que acabou gerando uma alteração na constituição federal, através da EC nº 87/2015, que teve como efeito transferir a receita financeira do ICMS em parte

⁶⁹ A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso IV dispõe que “*resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação*”.

⁷⁰ A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso VIII dispõe que “*a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.*”

⁷¹ O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS. Fonte : www.confaz.fazenda.gov.br , Acesso em : 16.03.2021.

⁷² Lei Complementar nº 24/1975 – Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

⁷³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida; BRANDÃO, C.; LINCOLN, M. A. L.; MOURA, M. T.; SOARES, R.B.; **Aprimoramento da Tributação de Consumo : Uma Proposta de Aprimoramento do ICMS**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Programa de Estudos 2011, 1ª ed., Brasília: ESAF, 2012, v.1, p. 11-109.

para o Estado destinatário da mercadoria, onde reside o consumidor final, numa operação que corresponde à diferença de alíquotas de ICMS entre a alíquota interna do Estado destinatário e à alíquota interestadual do Estado remetente.⁷⁴

Importante frisar que antes de referida EC nº 87/2015, toda a receita do ICMS era alocada financeiramente ao Estado remetente, não sendo devido até então nenhum valor de ICMS ao Estado destinatário onde reside o consumidor.

No ano de 2018, no que concerne a participação de arrecadação do ICMS na arrecadação fiscal global dos Estados e do Distrito Federal, se verifica a importância arrecadatória desse imposto : ⁷⁵

ICMS = 80,77%

IPVA = 7,25%

ITCD = 1,25%

Seguridade Social = 6,13%

Outros tributos = 4,6%

III.3.5 – Competência para a instituição de impostos sobre o consumo dos Municípios e Distrito Federal

O ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – é o principal imposto sobre consumo de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Ao contrário do que possa induzir a sua nomenclatura “*serviços de qualquer natureza*”, a sua base de incidência de cobrança não é ampla, pois compreende os serviços que não sejam os tributados pelo ICMS, como também a CF não estabelece competência geral sobre todos os serviços, mas apenas aqueles que sejam listados em Lei Complementar.⁷⁶

⁷⁴ A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou dentre outros dispositivos da CF 1988 o seu art. 155, par. 2º, inciso VIII que dispõe na redação atual: “*a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.*”

⁷⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2018 : Análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view> Acesso em 11/03/2021; pg. 12.

⁷⁶ A Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, que trata do ISS, estabelece uma lista de serviços os quais possa incidir o referido imposto.

O ISS originariamente instituído como um imposto geral sobre serviços, de competência municipal e distrital, tem na realidade a natureza de um imposto especial sobre serviços, pois a legislador determina através de uma lista prevista na Lei Complementar nº 116/2003, quais os serviços tem a incidência tributária.

De fato, a lista é bastante extensa e ampla, o que na realidade quase o qualifica como um imposto geral sobre serviços. Mas há alguns serviços que na realidade não tem incidência legal do imposto, razão pela qual em tese a tributação é especial e não ampla.

O ISS é plurifásico e cumulativo, considerando uma cadeia de prestação de serviços e também não incide na exportação de serviços.

Da mesma forma que o ICMS, o ISS é também alvo de inúmeras demandas judiciais, envolvendo em regra a sua incidência, por exemplo, sobre o local de sua incidência, se no local onde se situa o domicílio do tomador do serviço, ou se no local de prestação do serviço, ou principalmente acerca da natureza do conceito de “*serviço*” e sua incidência ou não.

No Brasil há duas correntes clássicas para definição dos serviços. O conceito “econômico” e o conceito “jurídico” ou “civil”.

A doutrina de classificação econômica apropria-se do conceito atribuído pela Economia aos serviços de que “*o entendimento do que seja serviço acha-se radicado na Economia (na ideia de serviço produzido, serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica) e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica)*”.⁷⁷

Na realidade o direito brasileiro incorporou a definição de serviço adotado pela doutrina “*jurídica*” ou “*civil*”, cujo conteúdo é de “*obrigação de fazer*”, não abrangendo a “*obrigação de dar*” que implica na constituição de direito real sobre o bem (domínio ou direito de uso), e de “*não fazer*”, que se refere a deveres de abstenção, com raízes no direito romano.

O “*serviço*” definido pela doutrina civilista ou jurídica como “*obrigação de fazer*” é considerado como espécie do gênero “*trabalho*” como a “*produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial*”.⁷⁸

⁷⁷ MARTINS, Sérgio P.; **Manual do Imposto sobre Serviços**. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 21.

⁷⁸ BARRETO, Aires. F.; **ISS na Constituição e na Lei**, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

A “*obrigação de fazer*” consiste na elaboração, execução de algo inexistente ⁷⁹, e de outro lado, a “*obrigação de dar*” consiste na obrigação de entregar algo já existente.⁸⁰

Não por acaso, o STF – Supremo Tribunal Federal julgou que sobre locação de bens móveis não incidiria o ISS, pois entenderam tratar-se de “*obrigação de dar*” e assim, não se compreenderia no conceito de “*obrigação de fazer*”, e portanto, “*serviços*”.^{81 82}

Para a doutrina civilista ou jurídica, prevalecente no direito brasileiro, a CF de 1988 incorporou o conceito de “*serviço*” originado no direito civil, que seria vinculante por força da redação do art. 110 do CTN.⁸³

O cerne da materialidade da hipótese de incidência não se refere a “*serviço*”, mas a “*prestação de serviço*”, compreendendo um “*negócio (jurídico) pertinente a uma ‘obrigação de fazer’*”, nos moldes do direito privado.⁸⁴

Para a doutrina do conceito econômico do “*serviço*”, confere-se um aspecto e conteúdo mais amplo ao conceito de serviços, mais aderente ao conteúdo atribuído pela Economia, enquanto setor econômico terciário.

Para alguns autores, a CF teria adotado um critério econômico para a classificação dos tributos, e supostamente buscado inspiração nos trabalhos da União Europeia, cuja definição de “*serviço*” seria um conceito amplo, que incluiria fornecimento de atividade humana ou de trabalho à terceiro, locação de bens móveis e cessão de direitos, o que se refletiria na própria lista de serviços anexa a LC nº 116/2003.⁸⁵

A LC nº 116/2003 ao disciplinar o ISS, assim como o fazia o DL nº 406/68, traz o conceito denotativo de “*serviço*”, ou seja, uma lista do que é “*serviço*”, para fins de incidência do imposto municipal de consumo.

⁷⁹ GOMES, O; **Obrigações**, 18ª ed., rev. e atual.; Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 67.

⁸⁰ BARRETO, Aires. F.; **ISS na Constituição e na Lei**, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 42.

⁸¹ O STF no RE nº 116.121 de Relatoria do Min. Marco Aurélio e no Ag. Reg. no RE nº 446.003 do Ministro Celso de Mello, entendeu que a locação de bens móveis não se coaduna com o conceito de serviços, constituindo-se em “*obrigação de dar*”.

⁸² Posteriormente esse entendimento do STF consolidou-se na Súmula Vinculante nº 31 que dispõe “*é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis.*”

⁸³ CTN, Art. 100. “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

⁸⁴ MELO, José E.; **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**, 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 37-38.

⁸⁵ MARTINS, Sérgio P.; **Manual do Imposto sobre Serviços**, 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 20-26.

A forma de definição de serviços em lista de alguns países é um fato transitório e que deverá evoluir para uma legislação que defina os serviços pela negativa, na medida em que o mecanismo tem abrangência limitada. No futuro a técnica de listas apenas será empregada para elencar serviços isentos ou com redução de alíquota.⁸⁶

Atualmente o posicionamento do STF é pela taxatividade da lista de serviços previstas na LC nº 116/2003, embora a questão está pendente de nova apreciação por recurso de repercussão geral no âmbito do RE 615.580.

Parte da doutrina afirma que os itens elencados na lista operam como “*índice da lista*”, tendo um papel exemplificativo, e não *numerus clausus*, ou taxativa.^{87 88}

O que importa é que, para a doutrina civilista, qualquer item da lista anexa a LC nº 116/2003 seria inconstitucional caso não se trate de “*obrigação de fazer*” e estaria fora do campo de incidência do ISS, bem como do ICMS, pois o legislador não teria exercido a sua competência tributária para esses fatos geradores. Tanto é assim que as relações jurídicas que envolvem cessão de direitos, franquia, licenciamento de softwares, locação e *factoring*, não se submetem ao ISS e aos tributos sobre o consumo em geral, sendo atividades passíveis de serem tributadas pelo exercício da competência tributária residual da União, prevista no art. 154 da CF.^{89 90}

Conforme se verá adiante, inúmeras críticas e dificuldades sobre o alcance semântico do termo “*serviço*” na tributação indireta no Brasil, tornam o seu sistema tributário ainda mais complexo, inclusive para uma eventual reforma da tributação de consumo, com vistas ao alinhamento do padrão tributário da maioria dos países da OCDE.

No ano de 2018, no que concerne a participação de arrecadação do ISS na arrecadação fiscal global dos Municípios e do Distrito Federal, se mostra a importância arrecadatória desse imposto :⁹¹

⁸⁶ THURONYI, Victor; **Comparative Tax Law**. The Hague: Kluwer Law Internacional, 2003, p. 317.

⁸⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio; **A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário**. FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 545.

⁸⁸ CARRAZA, Roque Antônio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 613.

⁸⁹ OLIVEIRA, Raquel Rios; **A Não submissão da Cessão de Direitos aos Tributos sobre o Consumo**. Tributação sobre o Consumo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁹⁰ Art. 154 da CF 1988 : “*A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*”.

⁹¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2018 : Análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF. Disponível em

ISS = 41,25%
IPTU = 28,9%
ITBI = 7,30%
Seguridade Social = 7,92%
Outros = 14,63%

III.4 – As críticas ao sistema de tributação indireta no Brasil.

Em breve síntese, o Sistema Tributário Brasileiro é de grande complexidade⁹², tanto na fiscalidade direta, quanto é especialmente na indireta.

O sistema de tributação indireta brasileiro caracteriza-se por carga tributária elevada e mal distribuída, agravado pelo viés cumulativo e com efeito de tributo incidente sobre outro tributo, além da sua regressividade.⁹³

Com relação a complexidade da tributação indireta é facilmente verificável pelo fato de que, ao todo, incidem 6 (seis) tributos diferentes, sendo 2 (dois) como uma espécie de IVA, em regra não cumulativo, o IPI (IVA Federal) e o ICMS (IVA Estadual); 3 tributos iminentemente cumulativos, sendo o PIS/PASEP e COFINS (Federais) e o ISS (Municipal) e 1 tributo monofásico, a CIDE-Combustíveis.

Como uma nota de importante relevo, para além da diversidade e fragmentação das incidências de tributos nos 3 (três) Entes Federativos, com incidências cumulativas, não cumulativas e monofásicas, há também uma diversidade de base tributável, que não são comuns.⁹⁴

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view> Acesso em 11/03/2021; pg. 12.

⁹² O Tax Complexity Index desenvolvido pelas universidades alemãs (LMU Munich e University of Paderborn, classifica o Brasil como o país com sistema tributário mais complexo, dentre 100 países analisados. LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN. **Tax Complexity Index** (S.1), 2016. Disponível em : <https://taxcomplexity.org/>. Acesso em 22.03.2021.

⁹³ OECD (2017), **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris. Disponível em : <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>. Acesso em 22.03.2021.

⁹⁴ 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, p. 1291-1302. <https://econpapers.repec.org/scripts/search.pf?ft=W%C3%93JTOWICZ> Acesso em 17.03.2021.

Embora existam no Brasil os 6 (seis) tributos que incidam sobre o consumo, cada um deles possui uma base de cálculo e incidências distintas, o que acarreta uma falta de clareza, e muitas vezes uma nefasta tributação incidente sobre outros tributos.⁹⁵

Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota essa multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços.

O estudo anual “*Paying Taxes*” elaborado pelo Banco Mundial (World Bank Group) traça com acuidade, o grau de complexidade de 190 (cento e noventa) nações, sendo que na versão mais atualizada “*Paying Taxes 2020*”, o Brasil permanece com um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, levando em consideração diversos critérios dentre eles : **i)** carga tributária total (*total tax and contribution rate*); **ii)** tempo necessário para cumprimento das obrigações acessórias (*time to comply*); **iii)** volume de pagamentos (*number of payments*); e **iv)** retificações acessórias (*post-filing index*).

Nesse contexto o Brasil aparece na posição 184º no ranking geral, além do que a pessoa jurídica que opera no país despense em média 1.501 (mil quinhentos e uma) horas para cumprir as obrigações acessórias relaciona ao pagamento de tributos devidos à União Federal, Estados e Municípios.⁹⁶

A cumulatividade é flagrantemente ocasionada pela múltipla incidência de impostos sobre consumo ao longo de toda a cadeia produtiva e de circulação dos bens e serviços.

A cumulatividade é regra principalmente nos casos do PIS/PASEP, COFINS e ISS, excetuando-se os casos de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, somente para as empresas optantes do regime de lucro real, como também, observa-se a cumulatividade nos impostos do Simples Nacional, que são recolhidos em uma guia única de impostos, e oneram toda a cadeia de produção em efeito “*cascata*”⁹⁷, aumentando o custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção

⁹⁵ “*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)*”

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, p. 1291-1302.

⁹⁶ PWC - PRICEWATERHOUSECOOPERS; WORLD BANK GROUP; **Paying Taxes 2020**; Disponível em : <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>. Acesso em 22.03.2021.

⁹⁷ A expressão “efeito cascata” se diz quando há incidência de tributos sobre a base de tributos, ferindo os princípios da neutralidade e eficiência fiscal.

nacional em comparação com outros países, além de um enorme contencioso entre o Fisco e os Contribuintes.

O PIS e COFINS tiveram sua incidência ampliada para alcançar a receita bruta em 1998, passando a ser cobrados sobre receitas financeiras além do faturamento da venda de bens e serviços, o que causa enorme questionamento sobre a natureza dessa tributação. Além disso, restrições ao conceito de insumo, resultam em enorme contencioso na aplicação do regime não-cumulativo dessas contribuições. A incidência apenas sobre pessoas jurídicas também gera desigualdades e distorções entre os contribuintes, o que fere o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, visto que muitas vezes um contribuinte de mesma capacidade contributiva está organizado e gerido por pessoa física e não possui a incidência dessas contribuições.

No caso dos tributos IPI ⁹⁸ e ICMS ⁹⁹, que em tese são não cumulativos, conforme visto anteriormente, existem algumas exceções ocasionadas por determinados regimes tributários ou regimes especiais de tributação, que acabam acarretando distorções ou restrições no aproveitamento dos créditos tributários, seja por isenções, não incidências ou anulações dos créditos tributários.

Um outro problema do modelo brasileiro tributário reside na cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o conceito e desenho do IVA que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimula a guerra fiscal entre os Estados e Municípios, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário brasileiro.

Em relação ao ISS este é um imposto cumulativo por natureza. O ICMS embora seja não cumulativo no seu conceito legal, é frustrada pela não devolução de créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação de créditos, com

⁹⁸ No caso do **regime de incidência não cumulativa**, aplicável, portanto, as empresas do regime do Lucro Real, a base de cálculo é também o total das receitas brutas da pessoa jurídica, porém, permite-se a dedução dos custos, despesas e encargos, e aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

No **regime de incidência cumulativa**, aplicável, portanto, as empresas optantes do regime de Lucro Presumido e do Simples Nacional, a base de cálculo é o total das receitas brutas da pessoa jurídica, sem qualquer dedução em relação a custos, despesas e encargos, e aplicam-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

⁹⁹ Ao tratar do ICMS, o art. 155, par. 2º, I da CF dispõe que “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” A não cumulatividade, entretanto, sofre relevante restrição quando se lê, no inciso II do par. 2º do art. 155 que “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores”

destaque para a tomada de créditos em relação a parte de energia elétrica e dos serviços de comunicação.

Em relação ao IPI este tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um enorme contencioso, além de dificuldades para a definição do conceito de industrialização e para a classificação dos produtos na tabela de incidência (TIPI), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

A cumulatividade causa perda de competitividade dos produtos brasileiros, que por terem uma tributação na prática mais onerosa, ocasionada pelas distorções acima, acarretam um aumento real dos preços dos produtos e serviços no mercado interno (comparativamente aos similares produtos e serviços de origem importada), como também acarretam um aumento de preços dos produtos e serviços que são exportados.

100

Como se não bastasse esse aumento de custos e preços ocasionado pela cumulatividade, é de salientar que os tributos indiretos sobre consumo incidem sobre outros tributos indiretos (o chamado efeito de tributo sobre tributo).

Essas incidências tributárias que se sobrepõem¹⁰¹ refletem na formação dos preços dos bens e serviços e na carga tributária total, acarretando uma tributação multi-incidência.¹⁰²

A complexidade da tributação indireta brasileira se faz mostrar também pelo excessivo número de legislações. A situação fica mais visível pelo número de legislações dos impostos de ICMS (27 legislações estaduais) e do ISS (5.570 legislações municipais).¹⁰³

Além da complexidade gerada pelo excesso de normas, os Entes Federativos impõem aos contribuintes uma enormidade de obrigações acessórias.

¹⁰⁰ MEDEIROS NETO, João da Silva. **Tributos cumulativos**. Estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: CADE, 2001, p. 9-11.

¹⁰¹ ELONIKE, João Eloi. **Transparência tributária a serviço da sociedade**. In: Revista Governança Tributária nº 3. Agosto/2013. Curitiba: IBPT, 2013, p. 16-20.

¹⁰² MEDEIROS NETO, João da Silva. **Tributos cumulativos**. Estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: CADE, 2001, p. 9-11.

¹⁰³ **OECD Economic Surveys Brazil February 2018**. Paris: OECD Publishing, February 2018. <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview.pdf> Acesso em 17.03.2021

Por ano 62,5 dias são necessários para que os empresários paguem os impostos no Brasil, ou melhor, 1.501 horas por empresa por ano são reservadas para calcular e efetuar esses pagamentos.¹⁰⁴

Diante de tanto tributos, regras e obrigações, os Fiscos também se oneram em dispêndio de tempo e recursos para fiscalizar e auditar a área fiscal dos contribuintes, com pessoal qualificado, e recursos materiais necessários.

Outro aspecto de muita importância reside no sistema regressivo brasileiro da tributação como um todo, mas sobretudo, na tributação indireta.

A fixação das alíquotas em percentuais de um tributo, como sabido, pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. Nos dois últimos casos, a alíquota percentual crescerá ou decrescerá, respectivamente, conforme cresça a base de cálculo.¹⁰⁵

Ou, em outras palavras, a progressividade e a regressividade implicam a existência de taxas ou alíquotas variáveis. A progressividade implica um aumento da taxa ou alíquota tendo em conta o aumento do rendimento (ou da matéria coletável), e concretiza-se pela existência de escalões.¹⁰⁶

A progressividade é característica dos impostos pessoais, e na Constituição Federal de 1988, está prevista para o imposto de renda.¹⁰⁷

Coerentemente, a progressividade passa a ser explicada pelo critério da justiça distributiva.¹⁰⁸

Contudo, para a tributação indireta a regra é que a mesma onere o contribuinte de forma regressiva, uma vez que as alíquotas incidentes sobre os bens e serviços

¹⁰⁴ WORLD BANK GROUP, **Economic Profile Brazil – Doing Business 2020 – Comparative Business Regulation in 190 Economies**. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf> Acesso em 17.03.2021.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo, **“Direito Tributário”**, Saraiva, 8ª edição. São Paulo, 2018, p. 395.

¹⁰⁶ DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 52.

¹⁰⁷ CF 1988 :

Art. 153: Compete a União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza

(...)

Par. 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III: Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 335.

adquiridos, ocorrem vinculadas ao preço desse bem ou serviço, e não vinculada à capacidade contributiva do contribuinte que a adquire.

Esse é exatamente o problema da tributação indireta, em que o imposto sobre o consumo de um bem, por exemplo, de 1 kg de arroz por R\$ 10,00, onde incida 10% de alíquota à título de imposto sobre consumo, será pago R\$ 1,00 de imposto pelo contribuinte, seja ele de menor ou de maior capacidade contributiva.

Para um contribuinte de renda mensal de R\$ 1.000,00, que consuma 10 kg de arroz por mês para a sua família, ele terá um gasto de imposto de consumo desse produto da ordem de R\$ 10,00 por mês, ou seja, equivalente a 1% (hum por cento) da sua renda mensal.

Por outro lado, para um contribuinte de renda mensal de R\$ 10.000,00, que consuma a mesma quantidade de 10 kg de arroz por mês para a sua família, ele terá o mesmo gasto de imposto de consumo sobre esse produto, no importe de R\$ 10,00 por mês, contudo, nesse caso equivalente a apenas 0,1% (zero vírgula hum por cento) da sua renda mensal.

Conforme já observado alhures, a tributação no Brasil é focada eminentemente na tributação indireta, por isso o sistema tributário brasileiro é considerado muito mais regressivo do que em outros países da OCDE e do mundo, fato esse que deve ser corrigido.

A progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida como um fenômeno que contempla e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva.¹⁰⁹

Relembramos que a carga tributária total do Brasil (33,3%) é dividida da seguinte forma por base de incidência:¹¹⁰

Tributos sobre Bens e Serviços = 15,5%

Tributos sobre Folha de Salários = 9,1%,

Tributos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital = 7,2%

Tributos sobre o Patrimônio = 1,5%

¹⁰⁹ KORNHAUSER, Marjorie E.; **The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction.** Michigan law review, vol. 86, n. 3, dez. 1987, p. 465-523.

¹¹⁰ Fonte de dados : Ministério da Fazenda. Receita Federal. Carga Tributária no Brasil – 2018 : Análise por tributos e bases de incidência, p. 4., Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 08.03.2021.

Um outro ponto de extrema relevância para a mudança do sistema tributário brasileiro, consiste na necessidade da simplificação com o intuito de diminuir a sonegação fiscal.

Um estudo das Nações Unidas chegou à conclusão de que a evasão fiscal das empresas brasileiras chega a 27,5% do total do volume tributário que deveriam pagar tributos.¹¹¹

Outro ponto de extrema importância para a modificação do sistema tributário brasileiro, é que o mesmo apresenta uma enorme guerra fiscal, principalmente entre os Estados e os Municípios, assim como a distorção de diminuição de partilha de receitas da União com os Estados e Municípios, através do incremento das contribuições.

Com o advento da CF 1988 a União Federal passou a instituir e cobrar, cada vez mais, as contribuições sobre o consumo, que não são partilhados com os Estados e Municípios. Isso ocorre com os impostos federais que possuem partilha obrigatória através dos Fundos de Participação (FPE e FPM).¹¹²

Esse primeiro aspecto da guerra fiscal no plano vertical, ocasiona uma concentração da arrecadação no Governo Central, e uma diminuição de repasse financeiro para os Governos Estaduais e Municipais, ocasionando uma ruptura ao princípio federativo.

Além disso, existe uma competição fiscal vertical entre a própria União com os Estados e Municípios, no tocante a sua competência residual, que consiste na possibilidade de instituir impostos que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na própria CF 1988.¹¹³

Conforme foi abordado alhures, a competência residual da União para instituir tributos, encontra grande área de atuação, sobretudo no campo da tributação sobre o consumo, e na economia 4.0, considerando que conforme já se destacou, o campo de incidência da tributação sobre consumo na esfera dos Estados através da cobrança do ICMS é limitada as operações constitucionalmente previstas. O campo de incidência da

¹¹¹ SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Tax structure and tax evasion in Latin America**. Santiago: UN/CEPAL, 2012, p. 15.

¹¹² O FPE – Fundo de Participação dos Estados e FPM – Fundo de Participação dos Municípios são repasses financeiros constitucionais para fundos originariamente previstos na Lei Complementar nº 62 de 28/12/1989 e no art. 159 da CF 1988, incidentes sobre o produto da arrecadação federal e estadual de alguns tributos, respectivamente.

¹¹³ “Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”

tributação sobre consumo na esfera dos Municípios através da cobrança do ISS é limitada aos serviços previstos na constituição, como também condicionada a previsão legal de inclusão na lista taxativa de serviços constante da LC 116/2003.

A competição fiscal horizontal reside nas constantes disputas travadas entre os Entes Federados entre si (Estados entre si e Municípios entre si), em relação ao ICMS e ISS, buscando atrair empresas para os seus respectivos territórios e com isso, o conseqüente aumento de arrecadação direta (ou indireta) aos cofres públicos, seja por intermédio de incentivos fiscais através da criação de benefícios fiscais ou regimes especiais, em crescente prejuízo às finanças públicas de todo o país como um todo.¹¹⁴

Diante desse cenário, uma simplificação e uma alteração da tributação indireta no Brasil será muito bem vinda não só por trazer um custo de conformidade menor em tempo e recursos financeiros para os contribuintes calcularem e pagarem os seus tributos, para os próprios Entes Públicos para a sua fiscalização e arrecadação, o que aumentará a eficiência e eficácia da máquina administrativa¹¹⁵, com possibilidade de alcançar uma redução na regressividade do sistema tributário como um todo.

É indispensável uma reforma tributária profunda no Brasil, com a substituição do atual modelo por um novo, sobretudo, uma mudança nos métodos de cobrança da tributação indireta, que causam tantas distorções como as enumeradas acima.

Ao invés de tentar se corrigir as distorções dos diversos tributos sobre o consumo, de modo individualizado, nas diversas esferas de competência (Federal, Estadual, DF e Municipal), o mais indicado seria a unificação e simplificação desse sistema de arrecadação, talvez pelo modelo do IVA, sem contudo, deixar de se observar os princípios do Pacto Federativo e a distribuição financeira dos recursos arrecadados, de modo a não acarretar a concentração financeira no Poder Central.

Afinal, um sistema que sabe produzir, mas que não sabe distribuir é tão funcional quanto a metade de uma roda.¹¹⁶

III.5 – Principais propostas de reforma da tributação indireta no Brasil

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 413.

¹¹⁵ 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, p. 22.

¹¹⁶ DOWBOR, Ladislau. **Entender a desigualdade: reflexões sobre o capital no século XXI**. In: BAVA, Silvio Caccia (Org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. São Paulo: Veneta – Le Monde Diplomatie Brasil, 2014, p. 9-18.

III.5.1 – PEC nº 45/2019 – IBS – Imposto sobre Bens e Serviços (IVA Federal)

A PEC nº 45/2019 tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo de tributação brasileiro de bens e serviços, através da substituição de 5 (cinco) tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS).¹¹⁷

É a principal proposta em tramitação no Congresso Nacional para a reforma da tributação indireta e foi esboçada pelo economista Bernard Appy do Centro de Cidadania Fiscal – CCIF, anteriormente apresentada pelo Deputado Mendes Thame através da Emenda Substitutiva Global à PEC nº 293-A/2004, e apresentada através da PEC nº 45/2019 pelo Relator Deputado Baleia Rossi, em trâmite perante a Comissão Mista de Reforma Tributária do Congresso Nacional¹¹⁸, tendo como Relator o Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro¹¹⁹ e como seu Presidente o Senador da República Roberto Rocha.¹²⁰

Conforme bem destacou o Relator da Comissão Mista de Reforma Tributária do Congresso Nacional, Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro, *“nós entendemos que as propostas que estão postas, de fato, irão interferir muito positivamente, porque elas podem criar um novo parâmetro para o Brasil, do ponto de vista de seu sistema tributário que é tão complexo, que é tão distorcido e que é tão regressivo, porque ao*

¹¹⁷ Justificativa do Projeto de Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 de Relatoria do Deputado Federal Baleia Rossi

¹¹⁸ A Comissão Mista de Reforma Tributária é composta por 50 membros do Congresso Nacional, entre Deputados e Senadores, com vistas a agilizar as discussões e tramitações sobre o tema. O objetivo é que se busque um texto comum entre as diversas propostas de reforma, para que seja apresentada, votada e aprovada o mais breve possível.

Disponível em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/composicao_comissao?codcol=2334 Acesso em 24.03.2021.

¹¹⁹ O Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro participou como palestrante no **“Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro”** organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020. Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WfTt5eufdj8> Acesso em 19.03.2021.

¹²⁰ O Senador da República Roberto Rocha participou como palestrante no **“Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro”** organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 2ª edição realizada em 23.10.2020. Link de acesso: <https://www.youtube.com/watch?v=zeLH88NwZJw> Acesso em 19.03.2021.

longo do tempo nós como temos nossa tributação quase toda baseada na tributação indireta, e a tributação da renda nós temos uma base muito pequena....” ¹²¹

Os tributos à serem substituídos ou unificados pelo IBS da PEC nº 45/2019, de competência de instituição e fixação pela União Federal ¹²², seriam :

- i) IPI (imposto sobre produtos industrializados);
- ii) ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de comunicação);
- iii) ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza);
- iv) COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social);
- v) PIS (contribuição para o programa de integração social).

A proposta tem como promessas a simplificação, neutralidade, equidade e transparência. ¹²³

A Proposta da PEC nº 45/2019 tem como premissa a manutenção da carga tributária global e da participação financeira dos Entes Federados, sem queda nas respectivas arrecadações.

O IBS resultando da unificação dos 5 (cinco) tributos sobre consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) seria uma espécie de IVA (imposto sobre o valor agregado), implementado por lei complementar (de caráter nacional e legislação uniforme), reservando-se a fixação de alíquotas pelos Entes Federados.

O IBS incidiria sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos, e vedando expressamente a concessão de benefícios fiscais, regimes especiais e outras exceções. ¹²⁴

¹²¹ Trecho da palestra do Relator da Comissão Mista da Reforma Tributária no Congresso Nacional, Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro proferida no “**Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro**” organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020.

Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WfTt5eufdj8> Acesso em 19.03.2021.

¹²² Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 45/2019 : “*Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio de alteração de suas alíquotas.*”

¹²³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e PEC 110/2019 (Senado). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 23.03.2021.

¹²⁴ A alteração do IBS para uma base ampla de bens, serviços e direitos, inclusive tangíveis e intangíveis é uma das vantagens da instituição do imposto sobre consumo unificado, tipo IVA, não só pela

O IBS, tal qual é o IVA nos países da União Europeia e na maioria dos países da OCDE, será cobrado em todas as cadeias de produção e comercialização, até o consumidor final, e pretende ser não-cumulativo, com o aproveitamento de todos os créditos físicos e financeiros de forma integral e irrestrita, salvo quando o bem ou serviço for destinado ao consumo pessoal.

Para as empresas optantes do Simples Nacional o IBS será opcional.

A alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal e será única para o consumidor. Está previsto que cada Ente Federado possa fixar a sua alíquota, através de lei ordinária.¹²⁵

Nas operações interestaduais e intermunicipais, o tributo deve pertencer ao Estado e ao Município de destino. Não mais ocorrerá a tributação na origem, como nefastamente ocorre hoje na tributação de ICMS e ISS, o que ocasiona a guerra fiscal entre Estados e Municípios entre si.

A proposta amplia a autonomia dos Entes da Federação, pois hoje os Estados só podem tributar os bens e os Municípios só podem tributar os serviços. Com o IBS, ambos poderão tributar tanto os bens quanto os serviços.¹²⁶

No tocante as operações de comércio exterior, o IBS não será cobrado nas exportações, e se devolverão rápida e integralmente os créditos acumulados pelos exportadores. De outro lado, o IBS incidirá nas importações, sejam pessoas jurídicas ou físicas, gerando crédito no caso de importação feita por contribuinte sujeito ao imposto.

Outra característica é que hoje na tributação brasileira é muito difícil tributar a chamada “*Economia 4.0*” ou através do comércio eletrônico. Por isso se propõe também nessa PEC a implementação do princípio do destino em transações interestaduais, através da cobrança pelo Estado de origem, do imposto devido ao Estado de destino e sua posterior transferência ao destinatário. Esse modelo

simplificação, mas sobretudo, pela unificação das bases de cálculos de incidência, visto que hoje os diversos tributos que compõem (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS), incidem de forma isolada sobre bases de cálculos distintas e não sobre uma base ampla sobre bens, serviços e direitos.

¹²⁵ Propõe-se que o IBS possua apenas uma alíquota única positiva, sem distinção entre bens e serviços, assim como a maioria dos IVA’s criados nos últimos 25 anos.

(EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. **The Modern VAT**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.)

¹²⁶ APPY, Bernard; LONGO, Larissa Luiza; **Por uma reforma tributária da segurança jurídica – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, pg. 251.

funciona melhor se houver uma câmara de compensação (*clearing*), através da qual o ajuste entre os entes federados seria feito apenas pelo valor líquido a transferir ou receber.¹²⁷

Neste particular é importante fazer a distinção entre o que a literatura especializada convencionou chamar de um lado, de comércio eletrônico “direto”, “próprio” ou “on line” e de outro lado, o comércio eletrônico “indireto”, “impróprio” ou “off line”. A primeira situação se refere a comercialização de bens digitais, isto é, intangíveis na forma de bens ou serviços transacionados e entregues eletronicamente. Os primeiros são os aplicativos adquiridos em lojas virtuais (Uber, App Store, Netflix, etc) e baixados diretamente para o aparelho onde se pretende executar. Os segundos dizem respeito a comercialização de bens corpóreos ou serviços a serem entregues ou prestados fora do mundo virtual. Ou seja, a encomenda se faz por meio on line, mas a entrega se faz de modo físico.¹²⁸

Na tributação sobre o consumo no Brasil estamos aptos a tributar as operações de bens corpóreos ou serviços que são adquiridos pelo meio on line, desde que sejam base de incidência para os tributos federais, estaduais ou municipais. Mas ainda reside uma grande dificuldade em se tributar a comercialização de bens e serviços intangíveis, que são entregues eletronicamente.

Outra característica da proposta da PEC nº 45/2019 é que ela prevê uma transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime, através de uma regra de transição.

Da mesma forma que para as empresas (contribuintes), também para os Entes Federativos teria uma regra de transição para a sua arrecadação e distribuição financeira.

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõe-se uma regra de transição para os contribuintes em até 10 (dez) anos. E para os Entes Federativos a regra de transição será de 50 (cinquenta) anos.

¹²⁷ Um sistema com essas características é adotado na União Europeia para vendas – especialmente de serviços – feitas pela internet, através de um regime conhecido como “*Mini One Stop Shop*” (MOSS). Há propostas de ampliar o alcance desse modelo para mais operações.

¹²⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R. Afonso; FUCK, Luciano Felício; **Desafios Tributários na Era Digital**, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), *Tributação 4.0*, São Paulo, Almedina. Março, 2020, p. 41.

O IBS teria a adoção de alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

De acordo com o projeto, a adoção de alíquota uniforme evitaria as questões de classificação e o aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária.

O projeto prevê ainda um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através do mecanismo de transferência de renda. Embora argumente que este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informem seu CPF na aquisição de bens e serviços e com o cadastro único dos programas sociais, não se detalha como seria o mecanismo desse cálculo para a sua redistribuição.

A proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 pretende respeitar a autonomia dos Estados e Municípios, sem, no entanto, gerar a complexidade de incidência de múltiplos tributos. Para tanto a proposta é que seja um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os Entes Federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que teriam autonomia para fixação de suas respectivas alíquotas do imposto.

Visando compatibilizar essa questão federativa, o modelo prevê uma alíquota representada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal, e que nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada a alíquota do Estado e do Município de destino. A União, Estados e Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Na ausência do ente federativo fixar uma alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência.

A proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 é complementada pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcólicas.¹²⁹ A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição e nas importações.

¹²⁹ Também chamado comumente de “*impostos do pecado*” ou “*sin taxes*” que incidem sobre bebidas alcólicas, cigarros e jogos de azar, dentre outros produtos e serviços com forte conotação extrafiscal. Ver a respeito em : VASQUES, Sergio. **Os impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco**. Coimbra. Almedina, 1999.

III.5.2 – PEC nº 110/2019 – IBS - Imposto sobre Bens e Serviços (IVA Estadual)

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019 apresentada no Senado Federal por autoria do Senador Davi Alcolumbre e subscrita por outros 66 (sessenta e seis) Senadores da República, reproduz o texto de reforma tributária aprovado anteriormente pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como Relator e idealizador o Ex-Deputado Federal Luiz Carlos Hauly ¹³⁰, e encontra-se em trâmite perante a Comissão Mista de Reforma Tributária do Congresso Nacional, ¹³¹ que tem como Relator o Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro ¹³² e como seu Presidente o Senador da República Roberto Rocha. ¹³³

A PEC nº 110/2019 propõe a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição e extinção de 9 (nove) tributos, de competência e fixação pelos Estados e Distrito Federal, quais sejam ¹³⁴:

- i) IPI (imposto sobre produtos industrializados);
- ii) ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de comunicação);
- iii) ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza);
- iv) COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social);

¹³⁰ Justificação da parte integrante do Avulso da PEC 110/119 de autoria do Senador da República Davi Alcolumbre e outros 66 Senadores signatários da proposta.

¹³¹ A Comissão Mista de Reforma Tributária é composta por 50 membros do Congresso Nacional, entre Deputados e Senadores, com vistas a agilizar as discussões e tramitações sobre o tema. O objetivo é que se busque um texto comum entre as diversas propostas de reforma, para que seja apresentada, votada e aprovada o mais breve possível.

Disponível em : https://legis.senado.leg.br/comissoes/composicao_comissao?codcol=2334 Acesso em 24.03.2021.

¹³² O Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro participou como palestrante no “Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro” organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020. Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WfTt5eufdj8> Acesso em 19.03.2021.

¹³³ O Senador da República Roberto Rocha participou como palestrante no “Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro” organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 2ª edição realizada em 23.10.2020. Link de acesso: <https://www.youtube.com/watch?v=zeLH88NwZJw> Acesso em 19.03.2021.

¹³⁴ Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 110/2019 : “Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir :

.....

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior”

- v) PIS (contribuição para o programa de integração social);
- vi) PASEP (contribuição para o programa de formação do patrimônio do servidor público);
- vii) IOF (imposto sobre operações financeiras);
- viii) CIDE-Combustíveis (Contribuição de Intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis);
- ix) Salário-Educação.

É praticamente intuitivo que a substituição de 9 (nove) tributos por 1 (um) reduziria a complexidade das obrigações principais e unificaria as obrigações acessórias.

A proposta tem como promessas a reestruturação de todo o sistema tributário brasileiro, através da simplificação, permitindo a unificação dos tributos sobre o consumo e reduzindo o impacto sobre os pobres. Como consequência, a proposta afirma que irá aumentar gradativamente os impostos sobre a renda e o patrimônio e melhorar a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

No tocante as alíquotas, prevê que caberá a legislação complementar fixá-las, havendo uma alíquota padrão, podendo ser fixadas alíquotas diferenciadas por produto ou serviço, mas a alíquota embora possa diferir por produto ou serviço, será aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.¹³⁵

Prevê que não haverá alteração da carga tributária, contudo, espera-se conseguir menor custo de produção, aumento de competitividade, menor custo de contratação, mais empregos, maior poder de consumo, volta do círculo virtuoso e crescimento da economia.

Além do IBS seria criado um IS (imposto seletivo), de competência federal.

O IBS criado seria de competência estadual, mas com uma única legislação federal, devendo ser administrado os recursos por uma associação de Fiscos Estaduais.

O IS (Imposto Seletivo) incidirá sobre produtos específicos, como petróleo, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações.

A Lei Complementar federal definirá quais os produtos e serviços terão a incidência do IS (Imposto Seletivo), e quanto aos demais produtos e serviços incidirão o IBS de competência estadual.

¹³⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e PEC 110/2019 (Senado). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 23.03.2021.

Será extinta a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) e incorporada ao IRPJ (imposto de renda de pessoas jurídicas), e que terá suas bases ampliadas na tributação direta empresarial.

O Imposto de Renda (IR) é mantido na competência federal e também o Imposto sobre territorialidade rural (ITR).

Para evitar perdas de arrecadação para os Entes Federados, serão propostos a criação de 2 (dois) fundos para compensar eventuais disparidades da receita entre Estados e Municípios.

Serão concedidos aos Estados e Municípios que tenham iniciativa de proposição de leis complementares que tratem do IBS.

O ITCM (imposto sobre transmissão causa mortis), passa a ser de competência federal, sendo sua receita destinada aos Municípios.

O IPVA (imposto sobre propriedade de veículos automotores) passa a tributar também aeronaves e embarcações, mas passa a excluir veículos comerciais destinados à pesca e transporte público de passageiros e cargas.

A receita do IPVA passa a ser integralmente dos Municípios.

No IBS é vedada a concessão de incentivos e benefícios fiscais, havendo exceções, entre os quais o do transporte público de passageiros.

No tocante a instituição do novo sistema tributário, prevê a fixação de uma alíquota “*teste*” de 1% com a mesma base de incidência do IBS durante 1 (hum) ano, e substituindo os antigos tributos à razão de 1/5 (hum quinto) ao ano.

No tocante a partilha de recursos, a transição será de 15 (quinze) anos, a partir da criação dos novos impostos, cada ente Federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos.

Após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 (cinco) anos, a regra descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de 1/10 (hum décimo) para cada ano.

III.5.3 – Projeto de Lei nº 3.887/2020 – CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços (IVA Federal)

O Projeto de Lei nº 3.887/2020 prevê a instituição da CBS (contribuição sobre bens e serviços) de iniciativa do Poder Executivo Federal, subscrita em 17 de Julho de

2020 pelo Ministro da Economia Paulo Roberto Nunes Guedes e encaminhada ao Parlamento brasileiro pelo Presidente da República.

Em apertada síntese o projeto pretende a unificação de 2 (dois) tributos, ou mais precisa e tecnicamente à 3 (três) tributos, em apenas 1 (um), à ser nominado de CBS (contribuição sobre bens e serviços), numa visão mais enxuta do IVA, condensando apenas os tributos federais sobre consumo, excetuando-se o IPI.¹³⁶

O Projeto de Lei nº 3.887/2020 propõe a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição a 3 (três) tributos, quais sejam:

- i) PIS (contribuição para o programa de integração social);
- ii) PASEP (contribuição para o programa de formação do patrimônio do servidor público);
- iii) COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social)

O projeto inicia destacando a necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro, desde o primeiro relatório da OCDE sobre o Brasil, de 2001. Assevera ainda que a reforma da tributação sobre o consumo é destaque desde o ano 2009, e que os Relatórios de 2015 e de 2018 exploram a necessidade de unificação dos tributos sobre o consumo.¹³⁷

O projeto da CBS, mediante a utilização da técnica de tributação do valor adicionado, afirma garantir a neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação sobre consumo.

A CBS incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo.

¹³⁶ Íntegra do Projeto de Lei nº 3.887/2020, que propõe **“Institui a Contribuição Social sobre Operações com bens e serviços – CBS”** e suas exposições de motivos datada de 17 de Julho de 2020.

¹³⁷ “Um dos elementos-chave é o fragmentado sistema de impostos sobre o consumo (os chamados impostos indiretos), o qual eleva o custo do capital ao limitar os reembolsos do imposto pago sobre ativos fixos e faz do Brasil o país com os mais altos custos de conformidade fiscal (...) Os seis tributos sobre o consumo existentes no Brasil são cobrados em parte pelo governo federal e em parte pelos estados, cada um dos quais aplicando seu próprio código fiscal, base tributária e alíquotas de impostos. (...) Uma solução seria consolidar os diferentes tributos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado com regras simples – seguindo o exemplo recente da Índia – como recomendado no Relatório Econômico da OCDE sobre o Brasil de 2015. O governo federal poderia sair na frente e consolidar seus próprios impostos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado com uma ampla base, reembolso para IVA pago nos insumos e taxa zero para exportações conforme relatório de 2018”. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview.pdf> Acesso em 23.03.2021.

Com o conceito amplo de base de incidência da CBS, não seria mais necessária a especificação de situações em que as pessoas jurídicas estariam isentas ou não tributadas, cujo objetivo nada mais era do que precisar o amplo conceito de receita.

A não cumulatividade será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão efetivamente devolvidos. O tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal permitirá o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas posteriores.

Embora à princípio somente documentos idôneos sejam admitidos para lastrear a apropriação de créditos, independentemente de equívocos no documento fiscal, o adquirente de boa fé que comprove o pagamento do preço e a ocorrência da operação poderá manter seu crédito, nos termos da Súmula 509 do STJ.¹³⁸

O crédito da CBS será permitido inclusive nas aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional.¹³⁹

Pela sistemática da tributação do valor adicionado, é vedada a apropriação de créditos em relação a aquisições ou vendas não oneradas pela CBS.

Os créditos acumulados da CBS poderão ser compensados com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou ressarcidos. Por esse motivo as hipóteses de suspensão, diferimento e desonerações de operações com ativos imobilizados ou bens importados aplicados em outros que serão exportados, tornam-se desnecessários.

O direito de utilização dos créditos da CBS extinguir-se-á após 5 (cinco) anos.

As operações serão oneradas pela CBS com alíquota uniforme de 12% (doze por cento). A unificação das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, seguiram as recomendações do Fundo Monetário Internacional (FMI), com base nas melhores práticas sobre a tributação do valor adicionado nos demais países¹⁴⁰.

¹³⁸ **Súmula 509 STJ** : “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

¹³⁹ Pessoas Jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, que apuram a contribuição na forma favorecida estabelecida pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, exceto nas aquisições perante Microempreendedores Individuais – MEI.

¹⁴⁰ Recomendação do Fundo Monetário Internacional (FMI) na Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, elaborada em Março/2017. Fonte : IMF International Monetary Fund – **IMF Country Report n. 17/215 – BRAZIL - 2017 Article IV**

“alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações) é uma característica importante do IVA, pois alíquotas múltiplas alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores. Isto, por sua vez, afeta a estrutura da produção e da alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica. Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. Cabe também nota que a maior complexidade criada por alíquotas múltiplas é um convite à fraude e à evasão.”

No projeto estão previstas a isenções da CBS para algumas operações : *i)* as receitas decorrentes de serviços de saúde para o Sistema Único de Saúde (SUS), *ii)* produtos de Cesta Básica; *iii)* prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.

A proposta da CBS institui um regime uniforme de incidência e elimina exceções. Apenas alguns regimes diferenciados foram mantidos :

- a) As vendas de imóveis residenciais a não contribuintes desde que não abrangidas pelo Regime Especial de Tributação (RET) ¹⁴¹, ficarão isentas de tributação. A isenção abarca apenas a operação final de venda (de bens novos ou usados), não permitida a apropriação e utilização dos créditos da CBS incidente nas operações anteriores.
- b) As operações com produtores rurais e transportadores autônomos foi concedido tratamento específico. Na aquisição de produtos agropecuários

Consultation – Press Release: Staff Report : And Statement by the executive director for Brazil. On the reform of PIS/COFINS, July 2017.

¹⁴¹ Regime Especial de Tributação (RET), relacionado ao patrimônio de afetação, nos termos da Lei n. 10.931, de 2 de agosto de 2004. Dado o longuíssimo prazo de consumo de bens imóveis, a prática internacional tem sido isentar sua venda final, dada a dificuldade de cobrança do tributo ao longo do tempo ou o controle de créditos por não contribuintes.

in natura, e na contratação de transportadores autônomos, os adquirentes poderão calcular e apropriar crédito presumido.¹⁴²

- c) Nas operações envolvendo a Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio (ALC), foram mantidos os benefícios tributários¹⁴³ e as vendas feitas para as pessoas jurídicas nelas instaladas são isentas, sem prejuízo da apropriação de créditos a ela vinculados. Os bens nelas produzidos são vendidos com incidência reduzida da CBS.
- d) Ficam mantidas as desonerações das operações envolvendo a geração e a comercialização de energia pela Hidrelétrica de Itaipu.¹⁴⁴
- e) A incidência monofásica na produção ou importação de bens foi reduzida apenas aos produtores ou importadores dos seguintes produtos : gasolinas e suas correntes; óleo diesel e suas correntes; gás liquefeito de petróleo (GLP); derivados de petróleo ou de gás natural e querosene de aviação; biodiesel e álcool; gás natural; cigarros e cigarrilhas.
- f) A CBS devida pelas instituições financeiras e equiparadas e pelas pessoas jurídicas que exercem atividades de planos de saúde, será apurada de forma diferenciada.
- g) Nas operações de comércio internacional, o princípio do destino deve prevalecer na tributação do consumo.¹⁴⁵

A CBS objetiva gerar aumento de arrecadação em relação aos níveis atuais. Os cálculos para a determinação da alíquota em 12% (doze por cento) tomaram como premissas a tributação homogênea e o creditamento amplo, além da exclusão dos tributos sobre consumo relativos a incidência do IPI, ICMS, e ISS.

As disposições da CBS seguem as recomendações da OCDE no que se refere a adequação do sistema de tributação do consumo à economia digital. Assim, a responsabilidade das plataformas digitais também será imposta aos estabelecimentos

¹⁴² A construção desse sistema procura evitar assimetria concorrencial entre agentes na pessoa natural e pessoa jurídica, dificultar a prática de fraudes tributárias e contornar a cumulatividade, sem impor complexidade às pessoas naturais não contribuintes.

¹⁴³ Sobretudo em decorrência de reiteradas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

¹⁴⁴ Decorrente do Tratado Internacional promulgado por meio do Decreto n. 72.707, de 28 de Agosto de 1973.

¹⁴⁵ As exportações são econômica e juridicamente desoneradas do imposto de consumo, e as importações sofrem a incidência da CBS.

brasileiros, mas apenas nas hipóteses em que não houver registro em documento fiscal por parte dos fornecedores de bens.¹⁴⁶

A CBS prevê regras de transição entre os tributos atuais (PIS/PASEP e COFINS), tais como a utilização do saldo de créditos apropriados com base na legislação anterior; a manutenção da apropriação de créditos calculados sobre a depreciação ou amortização de ativos adquiridos anteriormente ao projeto; e créditos sobre devoluções, na vigência de novas regras de vendas efetuadas anteriormente à vigência da CBS.

Por fim, é prevista a *vacatio legis* de 6 (seis) meses à partir da publicação da lei.

III.6 – Compromissos assumidos pelas propostas de reformas e suas críticas

III.6.1 – Simplificação

Em todas as proposições, a alteração do Sistema Tributário Nacional tem como objetivo principal a simplificação da tributação sobre a produção e comercialização de bens e a prestação de serviços.

No caso da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019 essa simplificação se dará através da reunião de vários tributos em dois únicos – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre o valor agregado, cobrado na maioria dos países desenvolvidos e um Imposto Seletivo (IS), imposto específico cobrado sobre alguns bens e serviços, assemelhados aos *excises taxes*, e no caso do Projeto de Lei nº 3.887/2020, através da unificação do PIS/PASEP e COFINS para a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).¹⁴⁷

¹⁴⁶ Em 2015 o Relatório do Action 1 do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ressaltou que, mesmo com as dificuldades das administrações tributárias em cobrar o imposto sobre valor adicionado nas transações internacionais *B2C (Business to Consumer)*, o princípio do destino deveria ser mantido, a fim de manter a neutralidade nas transações entre países. Assim ficou mantida a tributação incidente na importação realizada por não contribuinte, sendo a responsabilidade pelo recolhimento atribuída aos fornecedores estrangeiros (origem). Essa medida vem acompanhada da diretriz de simplicidade para a inscrição das plataformas digitais ou outros fornecedores de serviços e intangíveis no Brasil.

Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm> Acesso em 23.03.2021.

¹⁴⁷ CONSULTORIA LEGISLATIVA; **Reforma Tributária - Comparativo da PEC 110/2019 do Senado Federal e da PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados.**

Disponível em : <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>

Como consequência imediata dessa simplificação teríamos ainda *i*) um maior crescimento econômico do país; *ii*) redução do contencioso tributário; *iii*) aumento da segurança jurídica dos agentes econômicos.

O compromisso da simplificação nos modelos das PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019 são questionáveis, primeiramente pelo fato de que além da criação do IBS (cuja base de incidência em ambas as propostas é praticamente idêntica) ¹⁴⁸, será criado o Imposto Seletivo Federal (IS), com índole extrafiscal com a finalidade de desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

Para além disso, em relação ao projeto da PEC nº 45/2019 e ao Projeto de Lei nº 3.887/2020, a simplificação se mostra acanhada, na primeira proposta ficando de fora da simplificação e unificação os impostos federais IOF, PASEP, CIDE-Combustíveis, Salário Educação e no segundo projeto ficando de fora além dos impostos federais acima (IOF, PASEP, CIDE-Combustíveis, Salário Educação), também o imposto federal (IPI), além do imposto estadual (ICMS) e do imposto municipal (ISS), todos de incidência sobre bens e serviços, dependendo da hipótese de incidência tributária de cada tributo.

Além da questionada simplificação tributária, se verifica que os regimes de transição para a cobrança dos tributos aos contribuintes, relativos a PEC nº 45/2019 serão de 10 (dez) anos, sendo os dois primeiros anos de contribuição “*teste*”, e na PEC nº 110/2019 serão de 5 (cinco) anos, sendo o primeiro ano de contribuição “*teste*”. No caso do Projeto de Lei nº 3.887/2020 não terá uma fase de transição, mas apenas uma *vacatio legis* de 6 (seis) meses à partir da data da publicação da lei.

Ou seja, no caso de aprovada a PEC nº 45/2019, durante 10 (dez) anos de fase de transição conviveríamos com 11 (onze) tributos sobre o consumo paralelamente ¹⁴⁹; no caso de aprovada a PEC nº 110/2019, durante 5 (cinco) anos de fase de transição teríamos a incidência dos mesmos 11 tributos ¹⁵⁰, e no caso de aprovado o Projeto de

¹⁴⁸ A base de incidência do IBS prevista na PEC nº 45/2019 e na PEC nº 110/2019 compreende todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo em vigor.

¹⁴⁹ Tributos em vigor durante os 10 anos de transição da PEC nº 45/2019 : IBS, IS, IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS. Após a transição revoga 5 (cinco) tributos : IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS.

¹⁵⁰ Tributos em vigor durante os 5 anos de transição da PEC nº 110/2019 : IBS, IS, IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS. Após a transição revoga 9 (nove) tributos : ICMS, IPI, IOF, ISS, COFINS, PIS, PASEP, CSLL, CIDE-Combustíveis e Salário Educação.

Lei nº 3.887/2020, teríamos a convivência simultânea de 10 tributos sobre o consumo, e, o que é pior, de forma definitiva.¹⁵¹

A simples análise dessa convivência simultânea de 10 ou 11 tributos sobre o consumo por períodos longos¹⁵² e por prazo indeterminado, no caso da criação da CBS pelo Projeto de Lei 3887/2020, nos demonstra com solar evidência que não haverá uma simplificação tão efetiva como se apresenta.

III.6.2 – Imposto incidente sobre base ampla de bens, serviços e direitos

As propostas de reforma tributária propõem uma alteração da base de incidência dos impostos à serem criados, sendo que incidiriam sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos.

O que aparentemente se mostra como uma vantagem, pois ampliaria a incidência dos impostos sobre o consumo (IBS ou CBS) para diversas circulações de riqueza hoje não previstas a sua incidência pelas legislações em vigor, de outro lado, consiste numa real possibilidade de instauração de insegurança jurídica ao contribuinte, pelo fato de que o legislador nacional poderá, em tese, tributar as mais distintas manifestações de riqueza, o que abre brechas para um intolerável e desmedido direito de tributar em um Estado Democrático de Direito.¹⁵³

A conceito amplo de base de incidência do IBS ou da CBS, passaria a representar, na prática, um imposto de competência residual, que incidiria sobre toda e qualquer manifestação de capacidade econômica relativa a bens, serviços e direitos, muito embora hoje se encontre prevista esta possibilidade em nossa Constituição como

¹⁵¹ Tributos em vigor com a aprovação do Projeto de Lei nº 3.887/2020 : CBS, IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS. Após a *vacatio legis* revoga-se 3 (três) tributos : PIS, PASEP e COFINS.

¹⁵² Fases de transição de 10 ou 5 anos no casos da PEC nº 45/2019 e PEC 110/2019, respectivamente.

¹⁵³ Conclusão admitida na justificativa da PEC nº 45/2019 : “*A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.*”

Conclusão admitida de forma limitada na justificativa da PEC nº 110/2019 : “*O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos*”.

E de certa forma, a mesma conclusão admitida na justificativa do Projeto de Lei nº 3887/2020 : “*A CBS incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo*”

competência privativa da União Federal, contudo, condicionado à necessidade do requisito de ser instituído por lei complementar.¹⁵⁴

III.6.3 - Não cumulatividade plena

Conceitualmente o IBS e também a CBS serão impostos plenamente não cumulativos, com o reconhecimento do direito de créditos financeiros^{155 156 157} e do direito a desoneração da exportação^{158 159 160}.

Contudo, com relação ao princípio da não cumulatividade, não se verificam nos textos da PEC nº 45/2019, em seu art. 152-A, par. 1º, III; da PEC nº 110/2019, em seu art. 155, II; e no Projeto de Lei nº 3.887/2020, em seu art. 9º, a previsão expressa de reconhecimento do direito de créditos financeiros e tampouco quando e como se dará a devolução dos respectivos créditos tributários.

A redação dessas propostas de emenda à constituição e do projeto de lei em nada alteram a atualmente redação prevista na CF/1988, por exemplo, para o IPI¹⁶¹, não fazendo menção expressa sobre a não cumulatividade e ao reconhecimento do direito de

¹⁵⁴ “Art. 154 da CF/1988. A União poderá instituir :

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios do discriminados nesta Constituição;”

¹⁵⁵ Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 45/2019 : “Art. 152-A, par. 1º, III – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores.”

¹⁵⁶ Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 110/2019 : “Art. 155, II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:”

¹⁵⁷ Texto sugerido pelo Projeto da Lei nº 3.887/2020 : “Art. 9º A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços.”

¹⁵⁸ Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 45/2019 : “Art. 152-A, par. 1º, V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos”.

¹⁵⁹ Texto Constitucional sugerido pelo Projeto da PEC nº 110/2019 : “Art. 155, IV – não incidirá : a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;”

¹⁶⁰ Texto sugerido pelo Projeto da Lei nº 3.887/2020 : “Art. 2º, par. 2º : A CBS não incide sobre receitas decorrentes de exportação para o exterior, assegurada a apropriação dos créditos a elas vinculados.”

¹⁶¹ CF/1988 : “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV – produtos industrializados

....

Par. 3º : O imposto previsto no inciso IV;

....

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

créditos físicos (mais restritivos) e créditos financeiros (mais ampliativos), tão necessários a atingir a almejada neutralidade fiscal.

Em relação a não cumulatividade e reconhecimento dos créditos do ICMS também a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96) após a sua alteração pela LC nº 102/00, optou pela concessão de créditos físicos, não prevendo a concessão de créditos financeiros ¹⁶², que seria desejável para a plenitude da não cumulatividade, abrangendo também os bens do ativo permanente e bens destinados ao consumo dos estabelecimentos empresariais.¹⁶³

Importante ainda destacar a falta de confiança do contribuinte ao legislador complementar, face as inúmeras postergações do prometido direito de crédito decorrente de mercadorias destinadas ao uso e consumo que vigoraria à partir de 1º de janeiro de 1998, mas que vem sendo adiada desde a sua edição, atualmente postergado para 1º de janeiro de 2033.¹⁶⁴

Finalmente, em relação a não cumulatividade plena e garantia de neutralidade da tributação dos tributos do PIS/PASEP e da COFINS, que foi implementada pelo regime de apuração não cumulativa somente à partir do início dos anos 2.000, não foi suficiente para evitar a tributação em cascata (tributos incidentes sobre tributos), pois várias limitações foram impostas, e em razão delas, diversas complexidades surgiram.

Não por acaso a instituição da CBS prevista pelo Projeto de Lei nº 3.887/2020, promete acabar com esse problema ao prever que *“o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal permitirá o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas posteriores”*.

O óbice ao aproveitamento de créditos do ICMS, bem assim (e cada vez mais) de COFINS, PIS e até IPI, que se acumulam sobretudo, entre exportadores e investidores, tende a se repetir entre contribuintes de um IVA (especialmente entre produtores agrícolas e de outros gêneros de primeira necessidade e investidores, sobretudo em grandes obras de infraestrutura). Um fisco que acumula créditos

¹⁶² A Lei Kandir (LC 87/1996) instituiu no art. 32, inc. I, o crédito de ICMS para operações que destinem mercadorias ao exterior, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, bem como prestações de serviços para o exterior e no inc. II, que o direito de crédito não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias, industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior.

¹⁶³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. – 2ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2012, p. 201.

¹⁶⁴ A vigência para início dos aproveitamentos dos créditos previstos na Lei Kandir, vem sendo repetidas vezes adiado, como se pode verificar pela LC/92/97, LC 99/03, LC/114/00, LC 122/06, LC 138/10 e LC 171/2019.

tributários e não os devolve – e sobretudo muito concentrado em poucos setores da economia e/ou em pequeno número de contribuintes – não tem credibilidade nem oferece a mínima segurança jurídica para cobrar em escala ampliada e generalizada um imposto sobre valor adicionado, que parte do mesmo princípio da não-cumulatividade.¹⁶⁵

A incidência em todas as etapas do processo produtivo e a não-cumulatividade plena (também conhecida como “*crédito financeiro*”) são essenciais para que todo imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização seja recuperado.¹⁶⁶

III.6.4 – Ausência de aumento da carga tributária

Outra promessa expressa das Propostas de Emendas Constitucionais (PEC’s) e do Projeto de Lei nº 3.887/2020 é sobre a manutenção da carga global da tributação sobre o consumo.¹⁶⁷

Em relação as PEC’s a promessa é expressamente prevista em suas justificativas de ambos os projetos, sem a fixação de alíquotas máximas do IBS, e no caso do Projeto de Lei nº 3.887/2020, vem previsto tanto na exposição de motivos, quanto no corpo da legislação com a previsão de alíquota uniforme da CBS em 12%, em substituição às alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% da COFINS para o regime de tributação não cumulativa, e em substituição às alíquotas de 0,65% de PIS e 3,00% da COFINS para o regime de tributação cumulativa, ambos atualmente em vigor.

Contudo, críticas a promessa de manutenção da carga tributária é que não faltam.

¹⁶⁵ AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled. FUCK, Luciano Felício, “*Tributação sem Futuro*”, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), *Tributação 4.0*, São Paulo, Almedina. Março, 2020, pg. 88.

¹⁶⁶ Trecho extraído da justificativa da PEC nº 45/2019.

¹⁶⁷ Promessa constante da justificativa da PEC nº 45/2019 : “*Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante.*”

Promessa constante da justificativa da PEC nº 110/2019 : “*Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia*”.

Promessa constante da justificativa do Projeto nº 3.887/2020 : “*As operações serão oneradas pela CBS com a alíquota uniforme de 12%*”.

Primeiramente, a alíquota uniforme de IBS (a ser fixada), aliada a sua incidência sobre ampla base de consumo, seguramente é vista como fator que acarretará o aumento da carga tributária, para um número considerável de contribuintes.¹⁶⁸

De acordo com as regras acima, os Entes Federativos terão competência para definir as suas alíquotas, que serão uniformes para todos os bens, serviços e direitos objetos de transações nos seus territórios. Se esta competência não for exercida, será adotada a alíquota de referência estimada em 25%.¹⁶⁹

Alguns contribuintes e setores da economia estão hoje submetidos a uma alíquota menor e passariam a sujeitar-se a alíquota de IBS.¹⁷⁰

Os defensores da uniformidade de alíquota afirmam que a multiplicidade de alíquotas geraria complexidade e contencioso que se pretende evitar e que as regras brasileiras de tributação sobre o consumo estariam assim entre as mais modernas do mundo.¹⁷¹

Outros contribuintes e setores da economia estão hoje não tributados e passarão a ser sujeitos a alíquota do IBS.¹⁷²

Ainda que a carga tributária global dos tributos não seja afetada, não restam dúvidas que uma grande parte de setores da economia e de contribuintes terão a sua

¹⁶⁸ Tal como exposto pelos juristas Everardo Maciel, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva, Kiyoshi Harada e Roque Antônio Carrazza.

¹⁶⁹ BRIGAGÃO, G.; **A reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 485.

¹⁷⁰ *“De fato, o IBS seria ‘uniforme para todos os bens e serviços’ e englobaria o ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS. Assim, quase todos os setores sofreriam alguma elevação tributária. Produtos agrícolas que atualmente não se sujeitam ao IPI passariam a absorvê-lo parcialmente. Serviços tradicionais, como advocacia, contabilidade, etc., hoje submetidos ao ISS com alíquota média de 4,38% teria sua tributação acrescida de percentuais equivalentes ao IPI e ao ICMS. Se o IBS tiver alíquota de 25%, como se noticia, estima-se que haveria majoração de mais de 300% para serviços prestados por pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Para os autônomos o impacto seria ainda maior, podendo chegar a quase 700%, pois seria adicionado não só o equivalente ao IPI e ao ICMS, mas também ao PIS/COFINS, que hoje não alcança tais pessoas físicas.”* (MACIEL, Everardo. **Onerar mais não é o caminho**. Estado de São Paulo. São Paulo, 26/07/2019. Economia.

Disponível em : <https://opinio.estado.com.br/noticias/espaco-aberto.onerar-mais-nao-e-o-caminho,70002939251> Acesso em 05.04.2021.

¹⁷¹ Ao contrário do que ocorre na União Européia em que na quase totalidade dos países aplicam alíquotas diferenciadas do IVA para produtos e serviços (alíquotas normais, reduzidas, super reduzidas e parking), excetuando o caso da Dinamarca onde é prevista a incidência de alíquota única de 25% para o IVA.

¹⁷² Conforme verificado anteriormente, com a exclusão pelo IBS dos regimes especiais tributários; isenções; não incidências e alíquotas zero de mais variados tributos, inevitavelmente levarão estes setores econômicos anteriormente beneficiados, a um regime comum de incidência do IBS sobre a alíquota à ser fixada, que conforme se noticia podendo chegar a 25%.

carga tributária majorada enormemente para que outros setores e contribuintes possam pagar menos. Quanto a isso não se tem a menor dúvida.

Imaginemos por exemplo, o setor de prestação de serviços que inclui serviços essenciais como de educação e saúde, e que com a instituição do IBS (e parcialmente da CBS) terá uma majoração na sua carga tributária.

De outro lado, alguns produtos e artigos de luxo nacionais, inclusive eventuais artigos de luxo adquiridos do exterior, podem vir a ser desonerados à partir da instituição de uma imposto sobre consumo no modelo do IBS ou mesmo da CBS.

Seria uma verdadeira distorção, em que setores essenciais (por exemplo, saúde e educação), teriam uma majoração na sua carga tributária dos impostos sobre o consumo, ao passo que setores de artigos e produtos de luxo, passarão a ter uma diminuição na sua incidência tributária de consumo.

Outro indício e sinal de que a instituição do IBS favorecerá, sobretudo, o setor industrial e comercial, com uma tendente redução da carga tributária, em detrimento ao setor de serviços, que terá um tendente aumento da carga tributária, consiste no fato de que o Projeto da PEC nº 45/2019, elaborado pelo CCif é sabidamente financiado por relevantes players, sobretudo ligados aos setores industrial e comercial do cenário econômico nacional.¹⁷³

Por óbvio que essa alteração acarretará ainda mais uma forte regressividade ao sistema já prejudicado pela regressividade da tributação em geral no Brasil e, inclusive, da tributação sobre o consumo.

III.6.5 – Ausência de redução da carga tributária

Do lado dos contribuintes, as propostas de reforma tributária preveem que não haverá um aumento da carga tributária sobre o consumo.

Do lado dos Entes Federados, as propostas de reforma tributária sinalizam que não haverá redução da arrecadação tributária sobre o consumo.

A PEC nº 110/2019 prevê em suas justificativas que a implantação do IBS “*sem alterar a carga tributária*”, além da previsão de “*criação de dois fundos, que vão*

¹⁷³ Dentre eles Ambev; Braskem, Coca-Cola Brasil; Itaú; Huawei do Brasil; Natura Cosméticos; Raizen Energia; Souza Cruz; Vale; e Votorantim.

*compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios”.*¹⁷⁴

A PEC nº 45/2019 prevê em suas justificativas que na implantação do IBS *“espera-se que a resistência de Estados e Municípios que eventualmente se sintam prejudicados pela mudança seja bastante mitigada, até porque todos os entes da federação serão beneficiados pelo maior crescimento da economia. É importante notar que este modelo só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os Entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administradas por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, reforçando o caráter federativo e integrador do IBS.”*

No Projeto de Lei nº 3.887/2020 a previsão é de existir uma alíquota uniforme da CBS em 12%, em substituição às alíquotas atuais de 1,65% de PIS e 7,6% da COFINS para o regime de tributação não cumulativa, e em substituição às alíquotas de 0,65% de PIS e 3,00% da COFINS para o regime de tributação cumulativa.

Em ambas as justificativas das PEC's e do Projeto de Lei, o compromisso assumido de ausência de redução da carga tributária é seguramente visando atrair o apoio dos Entes Federados, numa falsa promessa de manutenção da carga tributária.

A experiência mostra que o fundamento político sempre foi o principal responsável pelo fracasso que marcou todas as propostas de reforma tributária anteriormente apresentadas, desde os anos 90. Esses projetos sempre preconizavam a diminuição de competências e poderes das unidades da federação, e por isso, foram rejeitados.¹⁷⁵

Ainda que assim ocorresse, o que entende-se difícil (para não dizer impossível a sua previsão matemática e sua efetiva ocorrência), o próprio compromisso assumido seria criticável e injustificado sobre os melhores princípios de governança e eficiência Administrativas.

Como bem ficou destacado por este autor *“todos os 3 (três) projetos, as duas PEC's que estão na Comissão Mista, eles já partem de uma premissa que nós temos de manter a arrecadação, ou seja, o gasto público tem que ser mantido. Essa premissa*

¹⁷⁴ Trechos extraídos das justificativas da PEC nº 110/2019.

¹⁷⁵ BRIGAGÃO, G.; **Reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 490.

seja na composição do IBS, seja na composição da CBS, isso já parte como uma premissa e me parece que esta premissa é equivocada, nós temos que discutir a questão do gasto público e primeiro. Não faz sentido fazer uma reforma tributária para depois discutir o gasto público, porque senão depois teremos que recalibrar essas alíquotas.”

176

Não é recomendável e fere flagrantemente os princípios de economicidade e eficiência administrativa, a simples promessa de manutenção da arrecadação tributária para um Ente Federado.

A previsão nos projetos acima no tocante a prometida manutenção (ou ao menos a ausência de redução da arrecadação tributária) é extremamente pernicioso ao sistema tributário e financeiro, e fere flagrantemente os princípios constitucionais da segurança jurídica e preservação dos direitos individuais do contribuinte, e sobretudo, do princípio constitucional do não confisco.^{177 178}

Trata de uma situação confortável para a Administração Pública, que não estimulará em suas várias esferas de poder em manter a boa gestão e otimização e diminuição dos custos administrativos, ao contrário, constituirá em uma “*renda garantida*”, que ao fim e ao cabo poderá induzir o gestor público à comodidade de não ser econômico e nem buscar o melhor resultado na gestão dos referidos gastos.

O orçamento público exige a previsibilidade de receitas estimadas para que as despesas possam ser realizadas, o que deve ser garantido principalmente por impostos pagos com elevado grau de espontaneidade. Somente quem desconhece o fenômeno da

¹⁷⁶ Trecho da palestra de Fabricio Alves Quirino proferida no “**Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro**” organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020. Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WfFt5eufdj8> Acesso em 19.03.2021.

¹⁷⁷ CF/1988 : “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....

Par. 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os limites individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁷⁸ CF/1988 : “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

....

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

atividade financeira do Estado imagina que mudanças abruptas no sistema tributário possam ser feitas sem os cuidados de proteção do orçamento na sua totalidade.¹⁷⁹

À partir do momento que se garante aos Entes Federados a perniciosa “ausência de redução de carga tributária”, que em outras palavras pode significar também como a manutenção da receita tributária, está se prometendo aos Entes Federados que a receita tributária estará garantida, independentemente da quantidade e da qualidade dos serviços públicos prestados, e da efetiva arrecadação tributária e até, porque não dizer, da efetividade do exercício das atividades de fiscalização inerentes à competência tributária e poder de tributar, o que se mostra um verdadeiro absurdo.

III.7 – Desafios e principais críticas das reformas sobre tributação de consumo no Brasil

III.7.1 – Ofensa ao pacto federativo

Um ponto de extremo debate e crítica entre os juristas consiste no fato de que as reformas tributárias previstas na PEC 45/2019 e PEC 110/2019 irão colidir frontalmente com a Constituição Federal no tocante a alegada afronta a uma cláusula pétrea, mais especificamente a vedação de deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado.¹⁸⁰

Isso porque a Constituição Brasileira adotou o princípio da tripartição de poderes, entre a União, Estados e o Distrito Federal e os Municípios, com regras de distribuição constitucional de competências e repartição financeira das receitas tributárias entre esses Entes Federados.

Ainda que seja ultrapassada essa alegada vedação constitucional, ao argumento de que não se estaria “abolindo” a forma federativa do Estado, o que para os seus críticos se mostraria impossível, ainda é alegado, com frequência, que a alteração

¹⁷⁹ TORRES, H. T.; **Por uma reforma tributária da segurança jurídica - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 58.

¹⁸⁰ CF/1988 : “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

....

Par. 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado”

substancial nas regras de competências e repartição tributária entre os Entes federados, traria um desequilíbrio federativo insanável do ponto de vista tributário e financeiro.

Por esses motivos, a alegada afronta ao princípio constitucional do pacto federativo é um enorme entrave jurídico e desafio que deverá ser enfrentado, caso as reformas sejam pretendidas através de proposta de emenda constitucional.

III.7.2 – A abrangência do conceito de não cumulatividade

O segundo aspecto de desafio e crítica consiste no já mencionado conceito de não cumulatividade previsto nos projetos de reforma tributária.

Há um nítido descompasso existente entre a grande abrangência que se pretende dar ao princípio constitucional da não cumulatividade, conforme consta da apresentação das justificativas das reformas pretendidas, e a redação efetivamente adotada no texto legal proposto, ao conceituarem o princípio da não cumulatividade.¹⁸¹

III.7.3 - A conveniência da alíquota uniforme

Conforme destacou esse autor *“tem que ser aberta a questão dos cálculos, como se chega nas alíquotas de 12% (da CBS), e como se estima a alíquota de 25% do imposto geral (IBS), porque me parece que há uma enorme distorção. Só para se ter uma ideia, o único país da União Europeia que tem alíquota única de 25% de IVA é a Dinamarca. Será que o Brasil está num nível de gasto público e qualidade de serviço público similar ao da Dinamarca ?”*¹⁸²

Na União Europeia os países trabalham com até 5 (cinco) alíquotas de IVA, (alíquota normal, especial, reduzida, super reduzida e até isenção). Nos EUA, a maior

¹⁸¹ BRIGAGÃO, G.; **Reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 482.

¹⁸² Trecho da palestra de Fabricio Alves Quirino proferida no **“Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro”** organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020. Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WFtt5eufdj8> Acesso em 13.04.2021.

economia do mundo, o “*sales taxes*” varia com alíquotas escalonadas por segmentos da economia de 5% à 9%.¹⁸³

Portanto, essa premissa da apregoada alíquota única, não se faz observar na maioria dos países do mundo e da OCDE, fato que fica demonstrado pela análise comparativa dos modelos em vigor na esmagadora maioria dos países da União Europeia (exceção da Dinamarca) e dos Estados Unidos da América.¹⁸⁴

III.7.4 – Período extenso de transição

Conforme já exposto, o sistema tributário brasileiro de limitação das competências e repartições tributárias entre os Entes Federativos se instaurou basicamente com a estrutura da EC 18/65 que alterou a CF 1946 e o Código Tributário Nacional publicado em 1966, e tem gerado enormes discussões na esfera judicial, e uma grande litigiosidade ao longo desses anos.

Ao se aprovar algum dos projetos de reforma da tributação, sobretudo os propostos na PEC 45/2019 ou PEC 110/2019, ou um modelo híbrido, certamente essa discussão se agravará e estenderá, pois os períodos de transição previstos em ambos os projetos são extremamente longos.

No caso da PEC 45/2019 o período de transição previsto é de 10 (dez) anos, o que significa dizer que os contribuintes terão que conviver, por uma década, com os 5 (cinco) tributos do sistema tributário atual e caótico, acrescido de um novo imposto e modelo (IBS), e com alíquotas que irão alterar todo ano, no caso dos tributos atuais com alíquotas regressivas anualmente até zerar e no caso do IBS com alíquotas progressivas anualmente até atingir a alíquota definitiva. Nos 2 (dois) primeiros anos da transição será cobrada uma alíquota “*teste*” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e depois, a transição dura 8 (oito) anos, sendo os atuais tributos substituídos pelo novo tributo à razão de 1/8 (hum oitavo) por ano.

¹⁸³ Dados obtidos na palestra de Fabricio Alves Quirino proferida no “**Ciclo de Palestras sobre a Reforma da Tributação das Empresas – uma visão para o empresariado brasileiro**” organizado pelo NELB – Núcleo de Estudos Luso-Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Set-Dez./2020; Coord.: QUIRINO, Fabricio A.; CARDONA, Cláudio, 1ª edição realizada em 21.09.2020. Link de acesso : <https://www.youtube.com/watch?v=WFTt5eufdj8> Acesso em 13.04.2021.

¹⁸⁴ Na Dinamarca vigora o IVA com alíquota única de 25%. Nos EUA vigoram os tributos sobre consumo que são divididos em duas subcategorias: os impostos gerais sobre o consumo (*sales taxes*) e os impostos especiais sobre o consumo (*selective sales taxes*); e os tributos sobre o uso (*use tax*).

No caso da PEC 110/2019 o período de transição previsto é de 5 (cinco) anos, que também significa dizer que os contribuintes terão que conviver, por cinco anos, com os 9 (nove) tributos atuais e acrescido do novo imposto do modelo tributário (IBS). No primeiro ano da fase de transição será cobrada uma alíquota “*teste*” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, sendo os atuais tributos substituídos pelo novo tributo à razão de 1/5 (um quinto) ao ano.

Para além das críticas do extenso prazo de transição de ambos os modelos acima, e como sempre ocorre em matéria de regras tributárias no Brasil, há o receio de que possam ocorrer sucessivas prorrogações indefinidas nesses modelos de transição, como por exemplo, ocorreram diversas e infundáveis prorrogações sobre os créditos tributários da Lei Kandir, das DRU’s – Desvinculações das Receitas da União, da CPMF e tantos outros casos, como veremos detalhadamente adiante.

Nesse caso de possibilidade da prorrogação dos períodos de transição vir a ocorrer, não só não se simplificaria em nada o atual sistema tributário, como somente se acrescentaria um novo imposto (IBS) ao elevado número de tributos atualmente incidentes sobre o consumo.

Seria recomendável que a regra de transição viesse expressamente imposta pela própria PEC – Proposta de Emenda Constitucional, inviabilizando essas prorrogações dos períodos de transição.¹⁸⁵

III.7.5 – A ausência de garantia e credibilidade do Estado em promover a extinção dos impostos atuais

Como consequência do item acima, outro fato de dúvida e críticas quanto aos modelos de reforma tributária, notadamente das PEC’s nº 45/2019 e nº 110/2019, consiste na ausência de garantia e credibilidade do Estado em promover a extinção dos tributos atuais propostos.

Isso porque conforme já mencionado, em várias ocasiões no país, nas regras de matéria tributária, estão previstas concessão de créditos ou desvinculações de receitas, que acabam sofrendo sucessivas e infundáveis prorrogações, o que na prática equivale a dizer que a regra não se efetiva e concretiza.

¹⁸⁵ BRIGAGÃO, G.; **Reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 488.

Como exemplo temos o caso da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que em sua redação original, estipulou em seu art. 33, a concessão do direito de crédito da entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, e que teria início à partir de 1º de janeiro de 1998. A Lei Complementar LC nº 92/1997 prorrogou o prazo para 1º de janeiro de 2000, e assim sucessivamente, o que na prática equivale a dizer que os contribuintes nunca puderam usufruir do mencionado direito de crédito, o que revela a total ausência de garantia e credibilidade do Estado em cumprir com as suas promessas.¹⁸⁶

Outro exemplo da ausência de garantia e da descredibilidade estatal reside na Desvinculação das Receitas da União (DRU), originariamente prevista pelo art. 76 dos ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, que permitiu a desvinculação de 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, cujo produto da arrecadação era vinculado pela regra constitucional originária.¹⁸⁷

Por fim, um outro exemplo que também se assemelha bastante a prometida regra de transição das propostas de reforma tributária, consiste na polêmica instituição à época da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), instituída pela Lei nº 9.311/1996 em substituição ao Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), previsto no art. 74 do ADCT, que previa em seu par. 4º que referida contribuição não poderia “*ser cobrada por prazo superior a dois anos*”, e incluído pela EC nº 12/1996.¹⁸⁸

¹⁸⁶ A LC 87/1996 (Lei Kandir), publicada em 13/09/96, entrou em vigor em 01/11/96 no Brasil, e dispõe sobre os impostos dos Estados e do Distrito Federal, nas operações relativas à circulação de mercadorias e serviços. A Lei Kandir isenta do tributo ICMS os produtos e serviços destinados à exportação. A Lei tem este nome em virtude do seu autor, Antônio Kandir, à época Ministro do Planejamento do Governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso. Surgiu da necessidade de estimular as exportações. Usando como lema “Exportar é o que importa”. Por ser o ICMS um imposto estadual e pela Lei Complementar ser federal, ficou acordado que a União compensaria os Estados Federados por essa perda de arrecadação. Em 2020, o STF homologou esse acordo.

A Lei Kandir foi prorrogada inicialmente o seu direito de crédito (compensação das perdas de arrecadação dos Estados pela União), pela LC 92/1997 para 01/01/2000, sucessivamente, a LC 99/1999 adiou o prazo para 01/01/2003; a LC 114/2002 adiou o prazo para 01/01/2007; a LC 122/2006 adiou o prazo para 01/01/2011; a LC 138/2010 adiou o prazo para 01/01/2020 e por fim a LC 171/2019 adiou o prazo para 01/01/2033.

¹⁸⁷ A DRU (Desvinculação de Receitas da União) prevista no art. 76 dos ADCT da CF 1988, incluído pela EC 27/2000, estabeleceu que a vigência da DRU seria no período de vigência de 2000 à 2003; sucessivamente, a EC 42/2003 alterou o período de vigência de 2003 à 2007; posteriormente a EC 56/2007 estabeleceu que o período se encerraria em 31/12/2011; prorrogado pela EC 68/2011 para até 31/12/2015; e atualmente em vigor a redação da EC 93/2016 que prorrogou o prazo para 31/12/2023.

¹⁸⁸ A CPMF prevista na redação da EC 12/1996, previa inicialmente um prazo de vigência de 2 (dois) anos; sucessivamente, a EC 21/1999 incluiu o art. 75 do ADCT que prorrogou, por 36 (trinta e seis) meses a cobrança da CPMF e da vigência da Lei 9.311/1996; posteriormente a EC 37/2002 incluiu o art.

Notem que em todos esses exemplos, a promessa legislativa é no sentido de tornar “*provisório*” um período de incidência de um tributo (no caso da CPMF) ou de prorrogar por um prazo “*máximo*” definido o início para o aproveitamento de um crédito tributário (no caso da Lei Kandir), ou de prorrogar por um prazo “*máximo*” definido a vigência da desvinculação de receitas da União (no caso da DRU).

Em todos esses exemplos, infelizmente as promessas e prazos previstos em Constituição e/ou em lei foram e vem sendo prorrogados, excetuando o caso da CPMF, que após a sua última prorrogação do prazo de vigência até 31.12.2007, não mais foi prorrogado, mas mesmo assim perdurou por mais de 1 (hum) década um tributo “*provisório*” originariamente previsto para durar no máximo 2 (dois) anos.

De toda forma, em todos os casos é flagrante o descompasso e descompromisso Estatal com a boa fé objetiva e transparência ao contribuinte, pois os compromissos assumidos são facilmente descumpridos por alterações legislativas sucessivas e algumas vezes infundáveis, levando a um histórico de total descrença e desconfiança no Estado.

Nesse cenário e histórico de total descredibilidade e total falta de confiança nas promessas do Estado, nada garante aos contribuintes que a instituição de um modelo de período de “*transição*”, seja de 5 (cinco) anos ou de 10 (dez) anos para a instituição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), em concomitância com os demais tributos, não possa ser prorrogado sucessivamente e indefinidamente, fazendo com que não só não haja efetiva simplificação tributária, mas somente na prática, a instituição de um novo tributo (IBS), o que acarretaria o aumento da carga tributária, além dos custos de conformidade e complexidade do sistema tributário atual.

IV – Modelo Tributário nos países da OCDE

A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), em inglês: *The Organisation for Economic Co-operation and Development*, em francês: *Organisation de Coopération et de Développement Économiques*, é uma organização econômica intergovernamental com 37 países membros, fundada em 1961 para estimular o progresso econômico e o comércio mundial.

É um fórum de países que se descrevem comprometidos com a democracia e a economia de mercado, oferecendo uma plataforma para comparar experiências

84 do ADCT prorrogando a exigência da CPMF para até 31/12/2004; e prorrogado pela EC 42/2003 que incluiu o art. 90 do ADCT, prorrogando e exigência até 31/12/2007.

políticas, buscar respostas para problemas comuns, identificar boas práticas e coordenar as políticas domésticas e internacionais de seus membros. A maioria dos membros da OCDE é formada por economias de alta renda com um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) muito alto e consideradas países desenvolvidos.

Existem presentemente 37 membros da OCDE. Destes países membros da OCDE, Colômbia, México e Turquia são descritos como economias de renda média alta pelo Banco Mundial. Os restantes países são descritos como economias de renda alta.¹⁸⁹

Atualmente a OCDE é composta pelos seguintes países :¹⁹⁰

Alemanha (membro fundador); Austrália; Áustria (membro fundador); Bélgica (membro fundador); Canadá (membro fundador); Chile; Colômbia; Coreia do Sul; Dinamarca (membro fundador); Eslováquia; Eslovênia; Espanha (membro fundador); Estados Unidos (membro fundador); Estônia; Finlândia, França (membro fundador); Grécia (membro fundador); Hungria; Irlanda (membro fundador); Islândia (membro fundador); Israel; Itália (membro fundador); Japão; Letônia; Lituânia; Luxemburgo (membro fundador); México; Noruega; Nova Zelândia; Países Baixos (membro fundador); Polônia; Portugal (membro fundador); Reino Unido (membro fundador); República Tcheca; Suécia (membro fundador); Suíça (membro fundador); Turquia (membro fundador).

O contexto da tributação nos diversos países da OCDE é bastante heterogêneo e por vezes complexo em se promover uma análise ampla, conjunta e comparativa entres os diversos sistemas, sobretudo no âmbito da tributação indireta ou sobre consumo, que é o foco do presente trabalho.

Prevalece entre os países membros da OCDE, no âmbito da tributação sobre consumo, o modelo do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado ou Adicionado), que teve a sua origem com o conceito jurídico da “*não cumulatividade*”, com a introdução do TVA francês – *Taxe sur la Valeur Ajoutée* e se expandiu para a maioria dos países do mundo e a quase totalidade do países da OCDE.¹⁹¹

¹⁸⁹https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developimento_Econ%C3%B4mico Acesso em 04.05.2021.

¹⁹⁰ Fonte : <https://oecd.org> . Acesso em 04.05.2021.

¹⁹¹ É controversa a origem teórica do conceito jurídico de não cumulatividade. A maior parte da doutrina internacional atribuí ao alemão Carl Friedrich von Siemens, que, em 1919, publicou estudo denominado “Um imposto sobre Vendas Refinado” (“*Veredelte Umsatzsteuer*”). Há porém os que creditam ao norte-americano Thomas S. Adams, professor da faculdade de economia da Universidade de Yale, que teria

Atualmente, o modelo de tributação sobre o consumo no modelo do Imposto sobre o Valor Agregado é apresentado na maioria dos países do mundo, e sobretudo, dos países da OCDE, sobre as mais diversas nomenclaturas, dentre as quais se destacam o VAT (*Value-add Tax*); ou sobre modelos distintos, porém bastante similares, como no caso do GST (*Goods and Services Tax*); do *Sales Taxes* ou do *Excise Tax*.¹⁹²

O IVA está presente em 168 países – em uns de forma mais desenvolvida, e, em outros, com imperfeições.

O mais importante é que o IVA é um tributo que o investidor internacional entende, conhece e está habituado.¹⁹³

Em todos esses países que adotam o IVA ou modelos similares, o princípio e conceito jurídico da “*não cumulatividade*” é observado como requisito e essência da sua forma e modelo de tributação.

IV.1 – A história da tributação nos países da OCDE e a sua carga tributária

A história da tributação nos países da OCDE no âmbito da tributação indireta ou sobre o consumo, está intimamente ligada e relacionada ao IVA (imposto sobre o valor agregado), na maioria desses países.

Na definição do FMI – Fundo Monetário Internacional, o IVA é um imposto geral sobre consumo, não cumulativo e cobrado nas várias fases da cadeia produtiva. Embora incida em diversas etapas, onera apenas o consumidor final.

O IVA foi implantado pela primeira vez na França em 1954, e espalhou-se pela Europa nas décadas de 1960 e 1970. Esse modelo, chamado IVA tradicional, possuía muitas deficiências. Por isso, na década de 1980, a Nova Zelândia introduziu um novo modelo, chamado IVA moderno, que possuía melhoramentos em relação ao sistema

defendido, ainda em 1911, a mesma ideia, que veio a ser publicada em 1921 sob a forma de artigo acadêmico.

¹⁹² O VAT (*Value-Add tax*) é a nomenclatura em inglês do IVA, estabelecido na Inglaterra; o GST (*Goods and Services Tax*) é o IVA estabelecido na Austrália; Nova Zelândia e no Canadá; o HST (*Harmonized Sales Tax*), o QST (*Quebec State Tax*) e o RST (*Retail Sales Tax*), são impostos provinciais sobre o consumo incidentes no Canadá; o *Sales Taxes* e o *Excise Tax* (impostos especiais de consumo) são impostos sobre consumo incidentes nos EUA; dentre outros.

¹⁹³ BRIGAGÃO, G.; **Reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 478.

européu e que permitiu que o sistema se espalhasse pelos países da América Latina, Ásia e África.¹⁹⁴

Conforme apontado pela Dra. Rita de La Feria, atualmente há uma ampla adoção do IVA pelos diversos países, o que se dá porque ele efetivamente é superior aos demais impostos e modelos de tributação sobre o consumo, além de ser *(i)* eficiente, visto que é pouco propenso a fraudes e possui um custo reduzido de arrecadação e de *compliance*, e *(ii)* neutro, pois não cria distorções de mercado e nem influencia as decisões dos agentes econômicos.

Entre os vários modelos de IVA aplicados no mundo e nos países da OCDE, alguns são piores do que outros, ou porque utilizam alíquotas múltiplas ou isenções (em geral, países europeus), ou deixam de devolver os créditos tributários (em geral, países africanos) ou porque tributam uma parte da Economia (em geral, em países africanos).

De outro lado, como nota de destaque, a atual tributação sobre o consumo no Brasil, além de conter uma diversidade de impostos sobre o consumo nas diversas esferas da Federação (União, Estados e Municípios), acumula ainda todos os defeitos acima expostos e ainda o problema da tributação na origem.

IV.2 – Tributação sobre o consumo nos países da OCDE

Conforme destacado, embora o IVA seja predominante na tributação sobre o consumo em todo o mundo, e sobretudo nos países da OCDE, o fato é que apresentam inúmeros modelos e sistemas, com as suas particularidades.

Contudo, pode-se em apertada síntese apontar as principais características de um IVA que assegurem a maior eficiência e neutralidade que são os aspectos de *(i)* caráter geral e não setorial; *(ii)* a adoção do princípio do destino; *(iii)* a adoção de uma base tributável alargada, mediante alíquota única e o mínimo possível de isenções ou até mesmo a restrição à isenções; e *(iv)* o caráter multifásico e não cumulativo.

Não por acaso, um dos grandes inconvenientes da existência de alíquotas múltiplas e isenções para o IVA, é que acarretam enormes discussões judiciais e administrativas sobre a classificação fiscal de bens e serviços, gerando ineficiência

¹⁹⁴ Dados obtidos na exposição da Dra. Rita de La Feria, Professora de Direito Tributário da Universidade de Leeds, proferida em audiência pública realizada em 11 de março de 2020, perante a Comissão Mista de Reforma Tributária do Congresso Nacional Brasileiro. Fonte : Relatório da Reforma Tributária da Comissão Mista do Congresso Nacional Brasileiro; Autor: Aguinaldo Ribeiro – Relator da Comissão Mista da Reforma Tributária, divulgado em 04.05.2021.

econômica, perda de arrecadação, um alto custo de conformidade para as empresas e aumento do custo de fiscalização para as Autoridades Tributárias.

Mesmo no caso da União Europeia, onde os 27 (vinte e sete) Estados Membros possuem uma Diretiva que regulamenta e harmoniza as regras do IVA incidente sobre os impostos de consumo nos diversos países membros, ainda assim residem particularidades internas sobre a definição de alíquotas diversificadas e para quais setores da economia, quais produtos e serviços, e quais os seus percentuais de alíquotas definidas (ainda que dentro dos limites fixados e regulados pela Diretiva IVA), que trazem diferenças práticas significativas.¹⁹⁵

A título exemplificativo, verificando-se as alíquotas de IVA nos países membros da União Europeia, a quase totalidade desses aplica multiplicidade de alíquotas, com a existência de alíquotas normais, reduzidas, super reduzidas e intermediárias para o IVA¹⁹⁶, além dos casos de isenções, à exceção da Dinamarca que é o único país da União Europeia que aplica alíquota única de 25% para o IVA, conforme tabela abaixo:

¹⁹⁵ A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, através da Diretiva 2006/112/ CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. Na maioria dos casos, o IVA é devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, incluindo a venda ao consumidor final. O imposto é devido desde o início até ao final de um processo de produção, por exemplo, aquisição de componentes, transporte, montagem, entregas, embalagem, seguros e transporte marítimo até ao consumidor final.



















¹⁹⁶ **Taxa normal:** Cada país da UE tem uma taxa normal que é aplicável à maior parte dos fornecimentos de bens e serviços e que não pode ser inferior a 15%.

Taxa reduzida: Podem ser aplicadas uma ou duas taxas reduzidas ao fornecimento de bens e serviços específicos (com base na lista que figura no anexo III da Diretiva IVA), mas, na maioria dos casos, não a serviços prestados por via eletrónica. As taxas reduzidas aqui mencionadas não podem ser inferiores a 5 %.

Taxas especiais : Alguns países da EU estão autorizados a aplicar taxas especiais de IVA a determinados fornecimentos. Estas taxas especiais aplicam-se nos países da UE que as aplicavam em 1 de janeiro de 1991. Foram inicialmente criadas a título transitório, quando da entrada em vigor do mercado único em 1 de janeiro de 1991, para facilitar a transição para as regras da EU em matéria de IVA, e destinavam-se a ser gradualmente suprimidas.

Existem 3 tipos de taxas especiais:

Taxas super-reduzidas: Certos países da EU aplicam às vendas de uma lista limitada de bens e serviços taxas super-reduzidas inferiores a 5 %.

Países	Alíquotas IVA
 Alemanha	16,00% e 5,00% (*)
 Áustria	20,00%, 13,00% e 10,00% (**)
 Bélgica	21,00%, 12,00% e 6,00% (**)
 Bulgária	20,00% e 9,00% (*)
 Chipre	19,00%, 9,00% e 5,00% (*)
 Croácia	25,00%, 13,00% e 5,00% (*)
 Dinamarca	25,00%
 Eslováquia	20,00% e 10,00% (*)
 Eslovênia	22,00% e 9,5% (*)
 Espanha	21,00%, 10,00% e 4,00% (***)
 Estônia	20,00% e 9,00% (*)
 Finlândia	24,00%, 14,00% e 10,00% (*)
 França	20,00%, 10,00%, 5,50% e 2,10% (***)
 Grécia	24,00%, 13,00% e 6,00% (*)
 Hungria	27,00%, 18,00% e 5,00% (*)
 Irlanda	23,00%, 13,5%, 9,00% e 4,8% (****)
 Itália	22,00%, 10,00% , 5,00% e 4,00% (*)
 Letônia	21,00% e 12,5% (*)
 Lituânia	21,00%, 9,00% e 5,00% (*)
 Luxemburgo	17,00%, 14,00%, 8,00% e 3,00% (****)
 Malta	18,00%, 7,00% e 5,00% (*)
 Países Baixos	21,00% e 9,00% (*)
 Polónia	23,00%, 8,00% e 5,00% (*)
 Portugal	23,00%, 13,00% e 6,00% (**)
 República Theca	21,00%, 15,00% e 10,00% (*)
 Roménia	19,00%, 9,00% e 5,00% (*)
 Suécia	25,00%, 12,00% e 6,00% (*)

Fonte : Gráfico Elaborado pelo Autor: (*) Alíquotas Normais e Reduzidas; (**) Alíquotas Normais, Reduzida e Intermediária; (***) Alíquotas Normal, Reduzida e Super-Reduzida; (****) Aliquotas Normal, Reduzida, Super-Reduzida e Intermediária.

Taxas zero: Alguns países da EU aplicam taxas zero a determinadas vendas. Quando a taxa zero é aplicada o consumidor não tem que pagar o IVA, mas ainda tem o direito de deduzir o IVA que for pago nas compras diretamente relacionadas com aquela venda.

Taxas intermédias («taxas parking»): Taxas intermediárias são aplicadas em alguns países da União Europeia para certos bens, produtos e serviços que não estão incluídos no Anexo III da Diretiva do IVA. Esses países foram autorizados a continuar a aplicar taxas de IVA reduzidas a esses fornecimentos, em vez da taxa normal, desde que essas taxas não sejam inferiores a 12 %.

Fonte : Sítio oficial da União Européia. Disponível em https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm#shortcut-8. Acesso em 06.05.2021

V – Sistemas de Tributação Indireta em alguns sistemas da OCDE

Visando um comparativo entre o sistema e modelo de tributação brasileiro, notadamente das principais propostas de reforma da tributação em andamento, e os principais sistemas e modelos de tributação dos países membros da OCDE, temos condições de avaliar se as propostas apresentadas estão em consonância com as principais recomendações da OCDE, de um sistema de tributação que seja justo, eficiente, neutro, de caráter geral e não setorial e de caráter multifásico e não cumulativo.

Sem desconsiderar as inúmeras particularidades de cada momento histórico e do exercício do poder político nas diferentes configurações dos entes que denominamos como Estados Nacionais é possível afirmar que desde a antiguidade até o início da era moderna o tributo tinha como característica importante a apropriação por parte daquele que representava o poder político de algo que lhe pertencia, isto é, o Estado detinha a propriedade de todas as coisas, bem como, de certa forma, das pessoas sob o seu domínio.¹⁹⁷

Além disso, cabe salientar um outro aspecto importante para se compreender adequadamente o fenômeno da tributação, que é o uso rotineiro da expressão “*sistema tributário*” por parte dos tributaristas, em específico. O acordo semântico posto pelo senso comum teórico dos juristas acerca dessa expressão muitas vezes fica restrito às questões dogmáticas pertinentes a relação entre fisco e contribuinte, a questão da competência tributária, quais as espécies tributárias existentes, quais seriam os limites ao poder de tributar, etc, não contemplando a relação entre a tributação e a economia, a política, a sociedade, o desenvolvimento econômico e humano.¹⁹⁸

¹⁹⁷ GASSEN, Valcir.; **A natureza histórica da instituição do direito de propriedade**. In Antônio Carlos Wokmer (Org.). **Fundamentos de história do direito**. 9ª edição. Belo Horizonte. Del Rey, 2016, v., p. 169-194.

¹⁹⁸ “*Senso comum teórico dos juristas (por referência à produção, circulação e “consumo” das verdades nas diversas práticas de enunciação e escrita do direito): o conjunto das representações, crenças, ficções...que influenciam os juristas profissionais sem que estes tomem consciência de tal influência.*” In, WARAT, Luis Alberto et ali. **Senso Comum**. In: ARNAUD, André-Jean (org.). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro. Renovar, 1999, p. 714.

Importante frisar e salientar que a formatação da tributação tem também um forte impacto no desenvolvimento de um Estado e na sua distribuição da riqueza.¹⁹⁹

Para além disso, as funções fiscais e da tributação possuem três funções importantes: alocação, distribuição e estabilização.

A função alocativa vincula-se a questão do fornecimento de bens públicos da política orçamentária. A função distributiva refere-se aos ajustes feitos na distribuição de renda e riqueza diante das escolhas formuladas por determinada sociedade. Já a função estabilizadora diz respeito a fazer com que os objetivos estabelecidos, nível de empregabilidade, crescimento econômico, etc, sejam atingidos.²⁰⁰

Para fins de sistematização e padronização do conteúdo da presente dissertação, além da anterior análise da tributação sobre o consumo no Brasil, visto com detalhes no Capítulo III, abordaremos nesse capítulo, dois outros sistemas de tributação, existentes em países integrantes da OCDE, não com a profundidade de detalhamento do sistema brasileiro, mas analisando aspectos gerais como quais as competências da União, Estados e Governos Locais para instituir e cobrar tributos incidentes sobre o consumo, qual a carga tributária e sua relação com o PIB, onde se concentra predominantemente a tributação, sobre patrimônio, renda ou consumo.

Para análise desses 2 (dois) sistemas de tributação da OCDE, elegemos os EUA, e o sistema de tributação vigente nos países membros da União Europeia, que abrange um grande número de países integrantes da OCDE.²⁰¹

A escolha desses sistemas não se deu de forma aleatória, mas sim, destacou-se para um panorama geral dos sistemas de tributação no mundo, dois sistemas vigentes em economias pujantes e de relevo, de repercussão e importância internacional.

Além disso, destaca-se que dos dois sistemas à serem analisados e membros da OCDE, um deles não opera o IVA, no caso a maior economia mundial os EUA (onde o imposto sobre o consumo é o *Sales Taxes*).

¹⁹⁹ “*The distribution of wealth is one of today’s most widely discussed and controversial issues*”. PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Translate by Arthur Goldhammer. Cambridge, Massachusetts, and London: The Belknap Press of Harvard University Press. 2014, p. 1.

²⁰⁰ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p.6 e seguintes.

²⁰¹ A União Europeia compreende atualmente 27 Estados Membros, quais sejam : Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, República Tcheca, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Romênia, Suécia. Todos os países da EU são integrantes da OCDE, à exceção de Bulgária, Chipre, Croácia, Malta e Romênia. Em 1961, a OCEE foi transformada na Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e a adesão foi estendida a países não europeus.

Uma dificuldade encontrada para fins de promover as comparações e diferenças entre os sistemas tributários nos diferentes países, consiste no fato de que o conceito de tributos tem diferentes acepções, o que pode gerar diferentes implicações.²⁰²

Nos EUA, por exemplo, embora os tributos sobre o comércio exterior (*customs duties*) se enquadrem no conceito de tributos são tratados como direitos comerciais e não tem o tratamento legal comumente dado aos outros tributos. Para a OCDE trabalha-se com o conceito de que “*imposto é um pagamento obrigatório sem contrapartida por parte do governo*”.²⁰³

Entendemos que a comparação de sistemas tributários presentes ao redor do mundo – e sobretudo das diferentes soluções e modelos vigentes nos países membros da OCDE - pode ser um campo profícuo para a reflexão e o desenvolvimento do próprio modelo de tributação brasileiro, mas não somente para esse fim, mas também possibilitando a sua entrada à OCDE, e para fins de alcançar-se a desejada justiça fiscal.

V.1 – Estados Unidos da América

Os EUA é uma República Federativa composta por cinquenta Estados e o Distrito de Columbia (DC) onde está localizada a capital Washington.

Os EUA detém a maior economia do mundo com PIB de aproximadamente US\$ 21,936 trilhões de dólares no ano de 2020²⁰⁴ e uma relação tributação / PIB de 24,5% no Ano 2019.²⁰⁵

Nesse período a média dos países da OCDE ficou acima em 33,8% e do Brasil em torno de 33,1% em 2019.²⁰⁶

A participação dos impostos sobre o consumo na arrecadação total dos EUA é abaixo de 20%, ao passo que no Brasil é em torno de 65%, bem acima da média mundial em torno de 35%, segundo a OCDE.²⁰⁷

²⁰² Para uma visão do conceito de tributo em diversos países e suas diferentes implicações, ver, e.g.. PEETERS, Bruno (Ed.). **The Concept of Tax**. Amsterdam: EATLP/IBFD, 2005.

²⁰³ “*The OECD working definition of a tax is a compulsory unrequited payment to the government*”. OECD. Glossary of Tax Terms. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> Acesso em 09.05.2021.

²⁰⁴ Estados Unidos da América. Disponível em : <<https://countryeconomy.com/gdp/usa>> Acesso em 09.05.2021.

²⁰⁵ OCDE. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-2522770x.htm>> Acesso em 09.05.2021

²⁰⁶ OCDE. Disponível em : <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-brazil.pdf>> Acesso em 09.05.2021.

V.1.1 – Competência Tributária nos tributos sobre o consumo

Os Estados Unidos são o único país da OCDE que emprega um imposto sobre vendas no varejo em vez de um imposto sobre valor agregado (IVA), como o principal imposto sobre o consumo. O imposto sobre vendas no varejo nos Estados Unidos não é um imposto federal. É um imposto cobrado nos Estados e no nível de governo local.

Os impostos sobre vendas no varejo e o IVA pertencem à mesma categoria (Impostos sobre o consumo geral) na classificação da OCDE de impostos. Em comparação com os outros países da OCDE, os Estados Unidos têm a menor proporção da receita geral consumo em sua receita tributária total (17,28%) em 2018, bem abaixo da média dos países integrantes da OCDE (33,62%):²⁰⁸

ANÁLISE QUALITATIVA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA | BASE: ANO DE 2018

Tributos	Brasil % PIB	%	Média OCDE % PIB	%	EUA % PIB	%
Sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital	7,2	21,62	11,5	33,33	11,0	45,27
Sobre a Folha Salarial (Inclui Previdência)	9,1	27,33	9,5	27,54	6,1	25,10
Sobre a Propriedade	1,5	4,50	1,9	5,51	3,0	12,35
Sobre Bens e Serviços	15,5	46,55	11,6	33,62	4,2	17,28
Totais	33,3	100,00	34,5	100,00	24,3	100,00

Fonte: MF. OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Nos EUA os tributos sobre consumo são classificados em duas categorias: tributos sobre o consumo e tributos sobre o uso (*use tax*), sendo que podem ainda ser divididos em duas subcategorias : impostos gerais sobre o consumo (*sales and gross receipts taxes and use taxes*) e impostos especiais sobre o consumo (*selective sales taxes and selective use taxes*).²⁰⁹

²⁰⁷ ALVIM MACHADO, L. R.; **Reforma tributária e financeira : Perspectivas e Propostas**; In **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. p. 620.

²⁰⁸ BRANDBURY, David; BUYDENS, Stéphane, “Consumption Tax Trends 2019 – the United States,” OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2019. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-united-states.pdf>>

²⁰⁹ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária**. Almedina, 2020, p. 203-204.

Importante destacar que a base de incidência sobre o consumo no EUA representa apenas 17,6% da receita tributária total.²¹⁰

Nos Estados Unidos da América a competência tributária para instituir tributos sobre o consumo é dos entes Federal, Estadual, Distrital (DC), Locais e Distritos Especiais.²¹¹

V.1.1.1 – Competência Tributária da União para instituir tributos sobre o consumo

Nos EUA abaixo da Constituição, as mais importantes fontes do Direito Tributário são as leis aprovadas pelo Congresso (no âmbito federal) e que são codificadas pelo chamado USC ou United States Code, que traz a codificação do direito federal. O USC é a consolidação e codificação por matéria das leis gerais e permanentes do EUA, e é composto de 54 títulos, sendo o de nº 26 composto pelo IRS (*Internal Revenue Code*), que corresponde ao Código Tributário Federal.²¹²

O IRC não contempla toda a matéria tributária federal, pois algumas matérias são tratadas em outros títulos do USC.²¹³

É típico dos países atribuir ao Governo Central a tributação sobre o comércio exterior, os chamados direitos aduaneiros.²¹⁴

Importante observar que enquanto na maioria dos países as Administrações Tributárias tem a competência para a fiscalização e cobrança dos tributos aduaneiros, nos EUA os direitos aduaneiros são tratados como tema comercial e de segurança, e o controle aduaneiro e cobrança de tributos na importação (*tariffs*) é realizado por outra agência também voltada para a questão da segurança nacional, no caso a *U.S. Customs*

²¹⁰ OECD – Revenue Statistics 2020 – Tax revenue trends in the OECD <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>> Acesso em 10.05.2021

²¹¹ Os tributos sobre o consumo nos EUA abrangem as categorias de “tributos sobre o consumo” e “tributos sobre o uso”, além da “tributação especial do consumo”. Fonte : <<https://www.usa.gov/state-taxes>> Acesso em 10.05.2021.

²¹² O Internal Revenue Code é usualmente denominado de IRS ou simplesmente Code.

Fonte : <<https://uscode.house.gov/>> Acesso em 12.05.2021.

²¹³ RICHMOND, Gail Levin. **Federal Tax Research : Guide to Material and Techniques**. 9th ed. New York: Foundation Press, 2014, p. 31-32.

²¹⁴ Na Constituição dos EUA o Art. I, Sec. 10, Cláusula 2, estabelece que os Estados são proibidos (não tem competência) para tributar sobre as importações e exportações sem a autorização do Congresso, e tem o seguinte texto : “2: No State shall, without the Consent of the Congress, lay any Imposts or Duties on Imports or Exports, except what may be absolutely necessary for executing it’s inspection Laws: and the net Produce of all Duties and Imports, laid by any State on Imports or Exports, shall be for the Use of the Treasure of the United States; and all such Laws shall be subject to the Revision and Control of the Congress.”

and Border Protection, e não pelo IRS (*Internal Revenue Service*), que corresponde à Autoridade Tributária dos EUA, e a parte do *US Code* que regula a matéria dos direitos aduaneiros está no Título 19 (*19 USC – Customs Duties*).²¹⁵

Além da competência da União para instituir os direitos aduaneiros, tem também competência para instituir os impostos especiais sobre o consumo de bens e serviços (*excise tax*), que é competência concorrente com os Estados. Por serem tributos especiais atingem apenas alguns bens e serviços selecionados pelo legislador.²¹⁶

Nos EUA os bens e serviços selecionados pelos impostos especiais de consumo são os combustíveis, as bebidas alcólicas, produtos do tabaco, armas de fogo, transporte aéreo e naval, carvão, produtos que causam danos ambientais, serviços de comunicação, apostas, aparelhos médicos, serviços de bronzamento artificial, produtos poluidores.²¹⁷

As principais características desses impostos especiais de consumo (*excise tax*) são o caráter monofásico, que incidem normalmente na fase da distribuição aos atacadistas, e o caráter não cumulativo.

Além disso, ao contrário dos impostos gerais sobre o consumo (*sales tax*), os impostos especiais de consumo são “*ocultos*” ou anestésicos, pois na compra não é destacado o valor do produto sem os impostos.²¹⁸

V.1.1.2 – Competência Tributária dos Estados e Governos Locais para instituir tributos sobre o consumo.

A competência para instituir os impostos sobre o consumo (*sales tax*) nos EUA é concorrente, sendo vedado pela Constituição dos EUA aos Estados a instituição de tributos sobre o comércio exterior²¹⁹ e de tributar as operações interestaduais.²²⁰

²¹⁵ Fonte : <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19>> Acesso em 10.05.2021.

²¹⁶ GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária**. Almedina, 2020. p. 207.

²¹⁷ Os impostos especiais de consumo nos EUA de competência da União são basicamente os que a doutrina convencionou nominar de “*impostos sobre o pecado*”.

²¹⁸ Na compra feita de um produto com a incidência do imposto especial de consumo, o consumidor não consegue identificar, via de regra, o preço do imposto que é embutido no preço final do produto.

²¹⁹ A *cláusula de importação e exportação* diz que o Estado fica proibido de tributar as importações e exportações sem a autorização do Congresso (Constituição dos EUA, Art. I, Sec. 10, *Clausula 2 – Import and Export Clause*).

²²⁰ A *commerce clause* diz que compete ao Congresso regular o comércio entre os Estados. A Suprema Corte entendeu que os Estados não podem regulá-lo (“*dormant commerce clause*”) e que a imposição de tributo por um Estado em função da origem ou destino da coisa, viola a cláusula do comércio

Dessa forma, compete aos Estados e aos Governos Locais, o poder de instituir os seus próprios impostos gerais e especiais sobre o consumo de acordo com as suas conveniências, limitados pelas suas leis estaduais.²²¹

Além dos impostos gerais sobre o consumo (*sales tax*), os Estados também podem instituir os impostos especiais sobre o consumo (*excise tax*), incidentes sobre bebidas alcóolicas, diversões, prêmios de seguros, combustíveis, apostas, serviços públicos, tabacos e outros.²²²

Note-se que o imposto sobre o consumo (*sales tax*) é um imposto comum cobrado por governos estaduais e locais incidentes sobre o consumo de bens e serviços, com a pretensão de se constituir de características de um imposto sobre o valor agregado (*Value Added Tax – VAT*), ou numa espécie de IVA.

Contudo, os impostos gerais e especiais sobre o consumo normalmente são tributos monofásicos e não cumulativos. Nos impostos gerais sobre consumo (*sales tax*) o tributo incide na venda final ao consumidor e nos impostos especiais sobre consumo (*excise tax*), o tributo em regra incide na fase da distribuição, o que os diferem bastante dos tributos sobre o consumo de tipo valor agregado (*Value Added Tax – VAT ou Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*).

Um IVA perfeito é equivalente a um imposto sobre vendas na etapa final de consumo. A diferença é que o imposto sobre vendas (*sales tax*) é pago pelo consumidor final e a tributação do IVA é aplicada em vários estágios de produção, com os tributos incidentes sobre os insumos deduzidos da tributação do produto, o que garante, respeitado a utilização irrestrita dos créditos e ausência de condicionalidade, a equivalência do IVA a um imposto sobre o consumo. Um IVA perfeito não tributa bens intermediários nem bens de capital, todos considerados insumos à produção, trata as importações da mesma forma que a produção doméstica e não tributa as exportações.²²³

(Constituição dos EUA, Art. I, Seç. 8, Cláusula 3 – *Commerce Clause*). Cf. SULLIVAN, Kathleen M. e GUNTHER, G., **Constitutional Law**, 13ª ed., New York : The Foundation Press, 1997, esp. p. 259-328.

²²¹ As leis aprovadas pelo Congresso dos EUA podem limitar o poder tributário dos Estados e dos governos locais (Constituição dos EUA, Art. 6. Seç. 2 – *Supremacy Clause*). Leis Estaduais, notadamente as constituições, podem limitar o poder de tributar dos governos locais.

²²² Notadamente o que a doutrina especializada convencionou nominar de “*impostos sobre pecado*”. No Distrito de Colúmbia, incidem todos os impostos especiais sobre o consumo, excetuando-se os incidentes sobre diversões e apostas.

²²³ Como o IVA é um imposto sobre o consumo, ele não incide sobre poupança/investimento e não gera efeitos distorcivos sobre a formação de capital e o crescimento. Os bens de capital são tratados como insumos de “*vida longa*” e, sujeitos, a regras especiais, como a da depreciação, para creditar as despesas incorridas.

Na prática, nos impostos *sales tax* e *excise tax* podem ocorrer a cumulatividade, o que não ocorre com o modelo tradicional de IVA, como por exemplo, quando os bens são vendidos no varejo mais de uma vez, como automóveis usados.

Outra característica dos tributos gerais sobre o consumo (*sales tax*) é que o bem ou o serviço são anunciados para a venda sem o valor do imposto incidente, o que contribui para a transparência tributária, e o mais relevante é que ele não faz parte da sua própria base de cálculo para incidência de outros tributos.

Outra característica marcante é que além de alguns Estados não terem instituído impostos sobre o consumo, por considerarem a sua marcante regressividade, também isentam a maioria dos bens e serviços considerados essenciais, como por exemplo, os alimentos.²²⁴

Os impostos sobre o consumo nos EUA, sejam eles gerais ou especiais, tem como característica marcante a sua regressividade, pois onera mais quem tem menor capacidade contributiva.

A preocupação com a regressividade dos tributos sobre o consumo se mostra mais marcante na tributação estadual do que na tributação federal nos EUA.²²⁵

Os Estados Unidos da América são o maior país do Mundo na utilização dos impostos gerais monofásicos, já que, ao contrário dos outros países do mundo que majoritariamente utilizam o IVA, a regra da tributação é plurifásica, característica de impostos não cumulativos.

Apenas 5 (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. Esta forma de tributação corresponde a mais de 50% da receita arrecadada pelos Estados e a 27% da receita dos municípios.²²⁶

Na esfera federal os impostos especiais sobre o consumo representam apenas 3% da arrecadação total²²⁷, ao passo que os impostos sobre o consumo na esfera federal

²²⁴ DAVID, Carl; DAVIS, Kelly; GARDNER, Matthew; MCINTYRE, Robert S.; MCLYNCH, Jeff & SAPOZHNIKOVA, Alla. **Who pays ? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States**. Institute on Taxation and Economic Policy – ITEP : 3 rd. Edition Washington, D.C., 2009, p. 118.

²²⁵ UNITED STATES. Overview of The Federal Tax System in 2020. Disponível em <<https://fas.org/sgp/crs/misc/R45145.pdf>> Acesso em 12.05.2021.

²²⁶ 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. 328.

²²⁷ Fonte : <<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-sources-revenue-federal-government>> Acesso em 12.05.2021.

(neles compreendidos os impostos especiais de consumo e os impostos gerais de consumo), representaram 33,1% da arrecadação total dos Estados.²²⁸

Os impostos sobre o consumo estão entre as formas de tributação mais eficientes do ponto de vista econômico e são o principal componente dos sistemas fiscais em todo o mundo. No entanto, os impostos sobre o consumo desempenham um papel muito menor nos Estados Unidos do que na maioria dos outros países altamente desenvolvidos, que muitas vezes impõem impostos sobre o valor agregado (IVA's) em nível nacional. Na verdade, os Estados Unidos são a única nação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que não cobra IVA, e a dependência geral dos Estados Unidos (em todos os níveis de governo) dos impostos sobre o consumo é de pouco mais de um terço da média da OCDE.

V.2 – União Europeia

A União Europeia (UE) é uma união econômica e política que conta atualmente com 27 (vinte e sete) Estados-Membros soberanos situados no continente europeu (o Reino Unido retirou-se do bloco em 31 de janeiro de 2020).

As origens da União Europeia remontam à Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, criada em 1951 e à Comunidade Econômica Europeia criada em 1957.

Em 1992, o Tratado de Maastrich (Tratado da União Europeia) instituiu a União Europeia com o nome atual.

A União Europeia possui uma população total de 447.299.180 habitantes, e um PIB de aproximadamente US\$ 13,307 trilhões de euros no ano de 2021²²⁹ e uma relação tributação / PIB de 38,6% no Ano 2020.²³⁰

Conforme destacado anteriormente, nem todos os Estados Membros da União Europeia são membros da OCDE. Na realidade, do total atualmente de 27 (Vinte e sete) Estados Membros da UE, somente 5 (cinco) deles não figuram como membros da OCDE.²³¹

²²⁸ Fonte : <<https://taxfoundation.org/sales-tax-base-reliance-2020/>> Acesso em 12.05.2021.

²²⁹ Fonte : <<https://pt.countryeconomy.com/paises/grupos/uniao-europeia>> Acesso em 17.05.2021.

²³⁰ Fonte : <https://portal-rpe01.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE&xlang=en> Acesso em 17.05.2021.

²³¹ A União Europeia compreende atualmente 27 Estados Membros, quais sejam : Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, República Tcheca, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países

V.2.1 – Competência Tributária nos tributos sobre o consumo

Os impostos sobre o consumo nos países da União Europeia são harmonizados através da legislação comum do IVA.

Incidem sobre o consumo geral de bens e serviços e sobre o consumo específico de certos bens (impostos especiais sobre o consumo), tal como o tabaco, o álcool e os produtos petrolíferos.²³²

Em regra, os impostos gerais sobre o consumo, como o IVA, são considerados menos justos do que os impostos sobre o rendimento, porque incidem sobre todos os sujeitos na mesma medida, independentemente da capacidade econômica (capacidade contributiva) de cada um. Mas são considerados neutros para o funcionamento da economia, porque implicam menos distorções nas opções acessíveis aos contribuintes.²³³

A experiência da União Europeia na harmonização do IVA pode consistir em um bom exemplo e de formato para a implantação desse tributo de característica plurifásica em outros países, notadamente de Federalismo Fiscal descentralizado, como no caso dos EUA e do Brasil.

A implantação e harmonização do IVA na União Europeia se apresentou em 3 (três) fases distintas.²³⁴

A primeira fase se inicia com os estudos preliminares visando o mercado comum e a criação de um sistema comum de IVA, e destacou-se pelo estudo do Relatório Neumark, que concluiu pela substituição dos então impostos cumulativos vigentes nos Estados-Membros, por um único imposto sobre valor acrescentado e harmonizado, e que resultou no primeiro sistema comum de IVA, composto pela Primeira e Segunda Diretivas do IVA.

Numa segunda fase de harmonização do IVA tem-se como marco a edição da Sexta Diretiva, pela qual sedimentou-se o princípio do destino e a uniformização e ampliação da base tributária do IVA na UE.²³⁵

Baixos, Polónia, Portugal, Romênia, Suécia. Todos os países da EU são integrantes da OCDE, à exceção de Bulgária, Chipre, Croácia, Malta e Romênia.

²³² DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 47.

²³³ DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições**. Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 47.

²³⁴ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. **The EU VAT system and the internal Market**. Amsterdam : IBDF, 2008, p. 48.

A terceira fase de harmonização do IVA foi marcada pelas conclusões do Livro Branco, no sentido de utilizar o princípio da origem combinado com um mecanismo de *clearing*, o que se denominou de regime definitivo do IVA.²³⁶

Em uma fase atual de harmonização do IVA, a Comissão Europeia encaminha um convite aos Estados-Membros e parte interessadas, com a finalidade de discutir o futuro do IVA Europeu²³⁷ e que ficou assentado em um Livro Verde que definiu um planejamento para o novo sistema de IVA para a União Europeia, baseado no princípio do destino, na simplicidade, na eficácia e na robustez.

Contudo, este Livro Verde concluiu que as mudanças propostas para o IVA somente seriam exequíveis a longo prazo.²³⁸

A exigência da harmonização das legislações fiscais dos impostos sobre o consumo e de outros impostos indiretos, no âmbito dos Estados Membros da União Europeia, vem estabelecida como regra prevista no TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia, nomeadamente nos artigos 110º a 113º, no capítulo denominado “*Disposições Fiscais*”.

Na União Europeia a harmonização no quadro do IVA é exigida no TFUE através da unanimidade para a deliberação, de acordo com o artigo 113 do TFUE.²³⁹ 240

A União Europeia não tem responsabilidades diretas em matéria de cobrança de impostos nem da fixação das respectivas taxas. Cada governo nacional decide os impostos que os contribuintes devem pagar, assim como o modo como são gastas as receitas auferidas.²⁴¹

²³⁵ PALMA, Clotilde C. **A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado**. In: Revista ISCAP, n. 5. Porto : Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2005. p. 8.

²³⁶ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo. **The EU VAT system and the internal Market**. Amsterdam : IBDF, 2008, p. 53.

²³⁷ Comunicação da Comissão nº COM (2010) 695, de 1º de dezembro de 2010.

²³⁸ DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. **Blueprint for reform of VAT rates in Europe**. Working paper series. WP 14/13. Oxford University Centre for Business Taxation. 2014. p. 32.

²³⁹ DOURADO, A. P.; **Lições de Direito Fiscal Europeu**. 1ª ed., Coimbra Editora S.A., Coimbra, Janeiro, 2010, p. 26.

²⁴⁰ **TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia**. “Art. 113º - O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico 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.”

²⁴¹ Fonte : <https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt> Acesso em 18.05.2021.

No entanto, a UE supervisiona as disposições nacionais em matéria fiscal em alguns domínios, nomeadamente nos relacionados com as políticas europeias que afetam as empresas e os consumidores, a fim de:

- assegurar a livre circulação de bens, serviços e capitais no mercado único europeu.
- garantir que as empresas de um país não se beneficiam de uma vantagem desleal em relação às empresas suas concorrentes de outros países.
- garantir que os impostos não discriminem os consumidores, os trabalhadores ou as empresas de outros países da UE.

A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, através da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. Na maioria dos casos, o IVA é devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, incluindo a venda ao consumidor final. O imposto é devido desde o início até ao final de um processo de produção, por exemplo, aquisição de componentes, transporte, montagem, entregas, embalagem, seguros e transporte marítimo até ao consumidor final.²⁴²

Além do IVA, a legislação da UE prevê os chamados impostos especiais de consumo, que abrange os seguintes produtos: álcool, bebidas alcoólicas, produtos energéticos, eletricidade e produtos do tabaco.²⁴³ Existem taxas reduzidas e isenções, como é o caso das compras com isenção de direitos.

V.2.1.1 – Competência Tributária da União Europeia para instituir tributos sobre o consumo

Embora não seja objeto direto do presente trabalho, cabe aqui fazer uma breve referência a essas fontes de arrecadação financeira do orçamento direto da União Europeia, e que incidem também sobre o consumo, nomeadamente sobre os direitos aduaneiros e sobre um percentual do IVA cobrado por cada Estado-Membro.

²⁴² A Diretiva do IVA atualmente em vigor é a de n. 2018/2057/EU do Conselho, de 20 de dezembro de 2018.

²⁴³ Nomeadamente os chamados “*impostos sobre o pecado*” como a doutrina especializada convencionou nominar os tributos incidentes sobre esses produtos.

A União Europeia tem necessidade de financiamento de todos os órgãos e instituições que à compõem, dentre eles, o Parlamento Europeu, o Conselho Europeu, o Conselho da União Europeia, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o Banco Central Europeu (BCE), o Tribunal de Contas Europeu (TCE), além dos agentes políticos e funcionários públicos necessários a seu funcionamento.

Diante disso, o orçamento da UE demanda recursos para o financiamento desses gastos, razão pela qual o art. 311º, par. 1º do TFUE dispõe que “*A União dota-se dos meios necessários para atingir os seus objetivos e realizar com êxito as suas políticas*”, assim como que determina o art. 311º, par. 2º do TFUE que “*o orçamento é integralmente financiado por recurso próprios, sem prejuízo de outras receitas*”.²⁴⁴

Nesse ponto, cabe fazer uma distinção entre o Orçamento da União Europeia e os Orçamentos dos Estados-Membros da União Europeia. Tecnicamente, a União Europeia não tem poder de instituir impostos ou de tributar, e sim os Estados-Membros que a compõem. São estes Estados-Membros que, por decisão conjunta e unânime de seus representantes no Conselho da União Europeia, deliberam e decidem repassar percentuais de sua própria arrecadação para formar as receitas orçamentárias da União Europeia.²⁴⁵

À rigor, os impostos sobre o consumo na UE (IVA) e os impostos especiais sobre o consumo são cobrados diretamente pelos Estados-Membros da União Europeia. Entretanto, para fazer frente às despesas de financiamento da própria União Europeia e suas diversas instituições, os Estados-Membros deliberaram, à unanimidade²⁴⁶, instituindo e delegando receitas próprias e direitos à própria UE para fazer frente ao seu orçamento anual, dividindo-se em duas espécies básicas: *i*) receitas de recursos próprios (97% das receitas orçamentárias); *ii*) outras receitas.

²⁴⁴ ABRAHAM, M.; **O sistema tributário da União Europeia – Sistemas Tributários no Mundo – A tributação no Direito Comparado** / Orgs. Marcus Abraham; Vítor Pimentel Pereira. São Paulo, Brasil. Editora Almedina Brasil, Dezembro/2020, pg. 591.

²⁴⁵ “*It is apparent that all the revenue of the Union comes from levies on the revenues of member states. The EU, unlike any other form of government, has no tax-raising powers of its own; there is no ‘eurotax’. It is entirely at the mercy of the Council of Ministers, relying as it does on whatever levies the Council sees fit to grant. Out of this figure, the Union must meet the expenditure commitments also fixed by the Council*”. (WATTS, Duncan. **The European Union**. Edinburgh: Edinburgh University, 2008, p. 197).

²⁴⁶ De acordo com o art. 311, par. 3º do TFUE, as decisões que estabelecem as disposições aplicáveis ao sistema de recursos próprios da UE são tomadas por meio de um processo legislativo especial que demanda um parecer prévio (consulta) do Parlamento Europeu e aprovação por unanimidade do Conselho da União Europeia. Ademais, antes de entrarem em vigor, tais decisões precisam ser ratificadas por cada Estado-Membro, em conformidade com as respectivas normais constitucionais.

As “*receitas de recursos próprios*” da UE dividem-se em três fontes :

- a) recursos próprios tradicionais, consistentes em direitos aduaneiros sobre as importações provenientes do exterior da UE; ²⁴⁷
- b) recursos próprios provenientes do IVA, consistentes numa pequena parcela do imposto sobre o valor agregado (IVA) cobrado por cada Estado-Membro e destinada à UE; ²⁴⁸
- c) recursos próprios baseados no Rendimento Nacional Bruto (RNB), uma pequena parcela do Rendimento Nacional Bruto dos Estados-Membros em função de sua riqueza, paga diretamente à UE. ²⁴⁹

Em outras palavras, pode se dizer que as chamadas “*receitas de recursos próprios da UE*” na realidade tratam de impostos de competência tributária de exclusividade dos Estados-Membros e que foram repartidas visando atender a uma autonomia financeira da União Europeia. Em última análise e em outras palavras, a União Europeia não detém competência tributária para instituir ou cobrar tributos sobre o consumo, mas somente os seus Estados-Membros. Como é sabido, a autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com a discriminação de competências tributárias. ²⁵⁰

No tocante principalmente as “*receitas de recursos próprios*” concernentes aos impostos sobre o consumo, verifica-se que os direitos aduaneiros decorrentes de importações provenientes do exterior da UE e os recursos provenientes do IVA, são receitas originalmente decorrentes dos orçamentos dos respectivos Estados-Membros, que foram meramente repartidas financeiramente com a União Europeia para fazer frente as suas despesas de custeio de seus mais variados órgãos.

E como a UE não dispõe de recursos humanos e materiais necessários a fiscalização e cobrança desses direitos aduaneiros (*os chamados recursos próprios*

²⁴⁷ Os recursos próprios tradicionais consistem principalmente em direitos aduaneiros sobre as importações oriundas de países externos à UE, e até 2018, em impostos sobre a produção de açúcar. Recebem o nome de recurso próprios “tradicionais” por terem sido a primeira modalidade específica de recursos próprios criados ainda em 1970.

²⁴⁸ Os recursos próprios provenientes do IVA correspondem a uma alíquota padrão uniforme chamada de taxa uniforme de 0,30% do IVA arrecadado em cada Estado-Membro.

²⁴⁹ Os recursos próprios baseados na Rendimento Nacional Bruto (RNB), atualmente devem ser de até 1,20% da soma dos RNB dos Estados-Membros, e o limite máximo para as dotações de autorização deverá ser fixado em até 1,26% da soma do RNB dos Estados-Membros.

²⁵⁰ DÓRIA, A. R. S. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

tradicionais), os próprios Estados-Membros são os responsáveis pela arrecadação e cobrança desses tributos, de acordo com o art. 8º da Decisão do Conselho 2014/335/UE. Após a cobrança, eles repassam os valores à UE, conforme regras estabelecidas pelo Regulamento UE 609/2014.

A arrecadação de recursos próprios tradicionais representa cerca de 13% a 14% das receitas orçamentárias da UE.²⁵¹

No caso do repasse da chamada *taxa uniforme* de 0,30% do IVA arrecadado em cada Estado-Membro, também de acordo com o art. 2º, par. 4º da Decisão do Conselho 2014/335/UE esses valores são repassados diretamente pelos Estados-Membros para a União Europeia.²⁵²

A arrecadação de recursos próprios decorrentes do IVA representam em torno de 12% das receitas orçamentárias da UE.

As “*outras receitas*” da UE menos expressivas decorrem de²⁵³:

- a) receitas oriundas de tributos e outras contribuições incidentes sobre a remuneração dos funcionários públicos dos órgãos e instituições da UE (impostos sobre salários, aposentadorias e pensões e contribuições para os planos de previdência próprios dos funcionários públicos da UE);
- b) receitas oriundas da gestão administrativa das instituições da UE, tais como alienação de imóveis, aluguéis, prestação de serviços e juros bancários;
- c) receitas oriundas de contribuições e reembolsos relacionados a programas e acordos da UE;
- d) juros moratórios de pagamentos atrasados por parte dos Estados-Membros, bem como multas aplicadas às pessoas jurídicas por descumprimento de normas comunitárias;
- e) receitas oriundas de empréstimos feitos pela UE;
- f) outras receitas variadas;

²⁵¹ EUROPEAN UNION. **European Union Public Finance**. 5th ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. p. 190.

²⁵² Com exceção da Alemanha, Países Baixos e Suécia que recolhem a taxa uniforme de apenas 0,15%.

²⁵³ ABRAHAM, M.; **O sistema tributário da União Europeia – Sistemas Tributários no Mundo – A tributação no Direito Comparado**. Orgs. Marcus Abraham; Vítor Pimentel Pereira. São Paulo, Brasil. Editora Almedina Brasil, Dezembro/2020, pg. 599.

g) excedentes orçamentos dos anos anteriores.

V.2.1.2 – Competência Tributária dos Estados-Membros para instituir tributos sobre o consumo

O IVA existe na França há mais de 70 (setenta) anos. Em Portugal, já completou 36 (trinta e seis) anos, idade da qual se aproxima do Canadá.²⁵⁴

O IVA vigorante nos países da União Europeia é o chamado IVA Federal ou IVA único, em contraposição a alguns modelos de IVA Dual, à semelhança do que existe no Canadá e na Índia, onde existem um IVA federal e outro IVA estadual.

À partir de 2000, a Comissão Europeia esforçou-se por instituir medidas visando melhorar o regime transitório então em vigor.

Dessa forma, a Diretiva IVA 2006/112/CE tornou-se o texto legislativo mais importante da União Europeia em matéria de IVA. Em 2008, seguiram-se as Diretivas 2008/8/CE e 2008/9/CE. Doravante, o IVA sobre os serviços entre profissionais é aplicado no país onde o serviço é prestado.

Em 2005, foi estabelecida a base para uma aplicação mais uniforme das regras da UE (Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011). Todos os Estados-Membros tinham então a possibilidade de aplicar medidas especiais destinadas a simplificar a aplicação do IVA. A adoção do Regulamento (CE) n.º 37/2009 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, que visa lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, permitiu melhorar o sistema.

A Diretiva 92/77/CEE previa uma taxa normal mínima de 15 %, sujeita a revisão de dois em dois anos. O Conselho Europeu prorrogou subsequentemente o período de validade da taxa normal mínima até ao final de 2017. Além disso, os Estados-Membros poderiam aplicar uma ou duas taxas reduzidas, não inferiores a 5 %, a determinados bens e serviços. Os Estados-Membros puderam continuar a aplicar taxas inferiores a uma taxa mínima (incluindo zero) a bens e serviços que vigoravam antes de 1 de janeiro de 1991. Em 2009, foi adotada a Diretiva 2009/47/CE relativa às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado para os serviços prestados a nível local e com grande intensidade de mão-de-obra.

²⁵⁴ AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled. FUCK, Luciano Felício, *“Tributação 4.0 – Tributação sem Futuro”*, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), *Tributação 4.0*, São Paulo, Almedina. Março, 2020, pg. 89.

Em 2010, a Comissão publicou um Livro Verde sobre o futuro do IVA (COM(2010)0695). O objetivo consistia em lançar um debate sobre o regime do IVA. Em 2012, a Comissão criou um grupo de peritos sobre o IVA («Comité do IVA»), que publica regularmente orientações.

Em 7 de abril de 2016, a Comissão apresentou um Plano de Ação para a Modernização do sistema de IVA na UE. O plano em referência comporta os princípios de um futuro sistema comum europeu de IVA, medidas a curto prazo de luta contra a fraude ao IVA, planos de revisão das taxas reduzidas de IVA, propostas de simplificação das regras de IVA, bem como o anúncio de um pacote IVA que prevê medidas de simplificação para as PME. O aspeto central da proposta reporta-se à aplicação do princípio do país de destino no que respeita às entregas transfronteiriças. Deste modo, o exportador deveria restituir o IVA ao Estado-Membro em que a mercadoria é entregue. Numa primeira fase, esta medida só se aplicaria ao comércio B2B (de empresa a empresa). O plano de ação prevê igualmente duas possibilidades de concessão de maior flexibilidade na introdução de taxas reduzidas pelos Estados-Membros.

À partir de 2017, a Comissão apresentou uma série de propostas legislativas decorrentes do plano de ação. Em junho de 2018, o Conselho adotou uma diretiva que fixa uma taxa normal mínima permanente de IVA de 15 %. Em dezembro de 2018, o Conselho adotou atos legislativos sobre: *(i)* «soluções rápidas» para melhorar o funcionamento do atual sistema do IVA na pendência da entrada em vigor do novo sistema; *(ii)* IVA sobre publicações eletrônicas; e *(iii)* cooperação administrativa transfronteiriça no domínio do IVA. Várias outras propostas da Comissão estão a ser debatidas no Conselho. Em novembro de 2019, o Conselho adotou novas medidas para modernizar as regras do IVA no comércio eletrônico.²⁵⁵

Muito já se discute na UE como modernizar o sistema tributário, notadamente a tributação sobre o consumo. Dentre os casos mais emblemáticos, destaca-se a já antiga proposta de tributar a automação, por meio do chamado ‘*robot tax*’.²⁵⁶

²⁵⁵ Parlamento Europeu – Fichas Temáticas sobre a União Europeia – Fiscalidade Indireta. Fonte : <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/81/indirecte-belastingen>> . Acesso em 18.05.2021

²⁵⁶ A proposta do ‘*Robot Tax*’ ficou mais conhecida depois que foi defendida pelo Bilionário Bill Gates, como um tributo incidente sobre a utilização e a propriedade de um robô.

O fato é que à partir da virada do século XXI evidenciou-se o estabelecimento de uma nova era digital, na qual a já existente internet atingiu patamares inimagináveis de dinamismo e ubiquidade.²⁵⁷

Recentemente, alguns países da UE criaram e implantaram os chamados impostos digitais, tentando tributar os ganhos das corporações da era da internet – como é o caso da *Taxe GAFSA* francesa, com alíquota de 3% do valor recebido pelas empresas em razão de negócios realizados na França.²⁵⁸

Hoje as cinco marcas mais valiosas do mundo pertencem a empresas de tecnologia : as gigantes *Apple, Google, Microsoft, Facebook e Amazon*.²⁵⁹

O comércio eletrônico de bens e serviços cresce em ritmo acelerado e já representa uma parcela significativa do mercado atual.

Nos países da UE do total das transações comerciais promovidas por empresas, 18% são eletrônicas.²⁶⁰

Assistimos ao esvaziamento da noção clássica prevista nos modelos de convenções de dupla tributação da OCDE de “*estabelecimento permanente*” firmadas ao tempo que as empresas não prescindiam de estabelecimento físico para sediar suas operações. Atualmente o conceito parece que não mais se adequa aos modelos empresariais digitais, e vem cedendo espaço a uma “*presença digital*” de uma empresa (*significant digital presence – SDP*) em certa jurisdição em que possua usuários ou clientes, independentemente de estabelecimento físico permanente. A “*presença digital*” serviria de elemento de conexão para reconhecimento de vínculo tributário que

²⁵⁷ SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo. Edipro, 2016, p. 16.

²⁵⁸ AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled., “*Tributação sobre o consumo : Experiência Brasileira e desafios para o advento de um IVA*”; In **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 585.

²⁵⁹ FORBES. Forbes divulga as marcas mais valiosas do mundo em 2020. Disponível em : <https://www.forbes.com.br/listas/2020/07/as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2020/> . Acesso em 19.05.2021

²⁶⁰ MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. **Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital**. Panamá : Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2018, p. 28.

permita imputação de receitas e o reconhecimento de competência tributária em relação a empresas de tecnologia digital multinacionais.²⁶¹

Uma possível solução a este problema tem sido desenvolvida pela Ação 7 do *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting* da OCDE/G20²⁶², propondo alterar a redação das Convenções de Dupla Tributação e que permitam estabelecer as atividades como fundamentos da existência de um Estabelecimento Permanente, para gerar a obrigação de tributação no país da compra dos bens.²⁶³

VI – Conclusão

Diante da análise do atual sistema de tributação sobre o consumo no Brasil e as suas principais propostas e projetos de reforma, podemos observar claramente a distância que este modelo atual em vigor no Brasil se encontra da realidade dos sistemas de tributação vigentes nos principais países da OCDE, dentre os quais destacamos, para efeito de estudo, o modelo de tributação sobre o consumo vigente nos EUA e o modelo de tributação sobre consumo vigente nos países da UE.

Em pleno século XXI o Brasil permanece com um dos mais complexos, onerosos e ineficientes sistemas de tributação do mundo, onde vem sendo discutida a sua reforma desde o advento da EC – Emenda Constitucional 18/1965 (que alterou a Constituição Federal de 1946) e o Código Tributário Nacional, publicado em 1966.

As principais propostas de reformas da tributação no Brasil, não por acaso, atualmente se focam no sistema de tributação sobre o consumo, através da pretendida implantação de um imposto sobre consumo denominado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e/ou a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), que teriam semelhanças ao modelo de tributação do IVA (Imposto sobre o valor agregado).

Embora a conceituação de tributo indireto não seja inteiramente coincidente com o conceito de tributação sobre consumo de bens e serviços, na OCDE é conceituado

²⁶¹ PALMA, Clotilde C. **A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente da União Europeia**. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 53.

²⁶² O Plano *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting* desenvolvido pela OCDE / G20, foi um plano criado e constituído por 15 Ações específicas, visando combater a erosão da base tributaria e a transferência de lucros. Fonte : <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> Acesso em 19.05.2021.

²⁶³ VERDI, Márcio F., MIGUEZ, Santiago Díaz de Serralde, “*Economia Digital y Tributación*”. In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís, Almedina, **Tributação 4.0**, São Paulo, Março, 2020, p. 58.

como sendo “*aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos*” e para efeito desse trabalho é esse o entendimento que fora adotado.

Os direitos comercializáveis muitas vezes são negociados como mercadorias ou bens, outras vezes como serviços, a exemplo de *softwares* de computadores, sendo que a literatura clássica usualmente refere-se somente a “*bens e serviços*”, ressaltando que muitas legislações equiparam o comércio de direitos ao de serviços.

O Capítulo II trata do modelo ideal para uma boa tributação, que contaria com os princípios da equidade e transparência, como sendo característicos da autonomia e eficiência, e os princípios da simplicidade e neutralidade, como sendo característicos da eficiência, e que se materializam, todos, pelas características de serem justo, eficiente, neutro, de caráter geral e não setorial e de caráter multifásico e não cumulativo.

Verificou-se que a tributação plurifásica cumulativa é extremamente prejudicial e perniciosa a esse modelo ideal de tributação.

No Capítulo III foi tratado sobre o modelo de tributação no Brasil e suas principais propostas de reforma tributária que propõem em apertada síntese a simplificação; uma base ampla de tributação sobre bens, serviços e direitos; a não cumulatividade e um imposto de alíquota uniforme.

Revela-se que no Brasil a descentralização da tributação indireta, fragmentada entre seis tributos, sendo quatro no nível federal, (IPI, PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis), um no nível estadual (ICMS) e um no nível municipal (ISS), além de um regime cumulativo de arrecadação para empresas do Simples Nacional, gerou problemas como a guerra fiscal, competição entre os Entes Federados e um sistema sem precedentes na tributação no mundo, o que se convencionou denominar de “*manicômio jurídico-tributário*”.

No Brasil verifica-se que a tributação atualmente incidente é da ordem de 33,1% sobre o PIB, sendo que a tributação sobre consumo perfaz um percentual da ordem de 65% sobre a arrecadação tributária total.

No Capítulo V.1 tratou sobre a tributação sobre consumo nos EUA, que pode ser exercida no âmbito federal sobre os denominados direitos sobre comércio exterior (*customs duties*), a tributação sobre consumo no âmbito estadual ou municipal, que pode ser especial (*excise taxes*) ou geral (monofásica ou plurifásica cumulativa e não cumulativa), através dos impostos *Sales Taxes*; *Use Tax*, e *Selective Sales Taxes*, e que apresentam algumas semelhanças em alguns aspectos com a tributação sobre o consumo

no Brasil, sobretudo na questão da tributação sobre o consumo ser possível tanto na competência de Estados e dos Municípios (ou poder local), e também na questão dos impostos especiais sobre o consumo serem do tipo monofásico.

Nos EUA verifica-se que tributação atualmente incidente é da ordem de 24,5% sobre o PIB, sendo que a tributação sobre consumo perfaz um percentual da ordem de 17,6% sobre a arrecadação tributária total.

No Capítulo IV apresenta-se que a tributação sobre consumo na maioria dos países da OCDE, e nos países da UE através do modelo IVA, apresenta um modelo bem diverso do atualmente em vigor no Brasil, visto que a tributação sobre o consumo harmonizada na UE é possível somente nos Governos Centrais dos Estados-Membros, não sendo prevista a instituição de tributos sobre o consumo nas esferas Estaduais ou Municipais, como ocorre no Brasil e nos EUA.

Nos países da OCDE verifica-se que tributação atualmente incidente é na média da ordem de 33,8% sobre o PIB, sendo que a tributação sobre consumo perfaz um percentual da ordem de 35% sobre a arrecadação tributária total.

No capítulo V.2 se verifica que o processo de harmonização do IVA Europeu ao longo de todos os anos, não foi um processo célere, e tampouco o está sendo atualmente. Há que se destacar que a própria previsão legal de que as regras de harmonização para disposições relacionadas a tributação indireta, sejam por unanimidade, conforme previsto no artigo 113º do TFUE, e constituem, em um enorme entrave para esse consenso entre os Estados-Membros.

Confirma-se que a tributação plurifásica não-cumulativa do IVA, se expandiu pelo mundo e hoje é utilizada por mais de 165 países e na quase totalidade dos países da OCDE.

Os principais projetos de reforma tributária brasileira, apesar de preverem a introdução de um modelo assemelhado ao modelo do IVA harmonizado na UE, não apresentam de forma detalhada como se daria essa unificação entre a União, os diversos Estados e também Municípios, deixando a sua regulamentação ser implementada por lei complementar (de caráter nacional e legislação uniforme), reservando-se a fixação de alíquotas pelos Entes Federados, através de leis ordinárias, visto que, embora preveja uma alíquota única de cobrança desse imposto para todas as operações comerciais ou de serviços estimada em 25% (somatório das alíquotas dos 3 Entes Federativos), persistem enormes dúvidas como se operacionalizaria na prática essa unificação de alíquotas dos Entes Federados.

Nesse ponto, importante destacar que o próprio IVA na UE comporta alíquotas diversas, sendo que o único país onde se apresenta alíquota única dentre os Estados-Membros da UE é a Dinamarca, e numa alíquota alta de 25%, que é exatamente a alíquota que se estima para a introdução no Brasil do IBS (IVA), através das reformas das PEC's 45/2019 e 110/2019.

Nesse particular, a própria UE vem adotando discussões e entendimentos sobretudo após a edição do Livro Verde, no sentido de promover um novo sistema de IVA para a UE, com a adoção de princípios de maior simplificação através da introdução de um balcão único, a redução de isenções (o que evita distorções de mercado e a falta de neutralidade), a restrição do número excessivo de alíquotas (notadamente das alíquotas reduzidas).

A diversidade de alíquotas e de isenções do IVA europeu são características perniciosas que ainda persistem no sistema de tributação sobre o consumo na UE e que estão presentes também nos modelos de reforma tributária do Brasil.

Além desses fatores, a tributação sobre o consumo na esfera da tributação do comércio eletrônico é um forte ingrediente que deveria ser adicionado aos principais projetos de reformas da tributação sobre o consumo no Brasil, debates que também vem sendo desenvolvidos nos países da UE e nos EUA.

A implementação de um IVA pós moderno com base ampla sobre bens e serviços, taxa única (ou poucas alíquotas diferenciadas) e sem isenções, certamente sofrerá forte oposição de ordem política no Brasil, assim como vem sofrendo na UE.

Também no caso dos inúmeros benefícios fiscais e regimes especiais adotados nos diversos Entes subnacionais do Brasil constituem em outro grande entrave para a unificação da tributação sobre o consumo num modelo nos moldes do IVA europeu.

Verifica-se que umas das maiores críticas à tributação sobre consumo é que ela é, na essência, mais regressiva em comparação com outros tipos de tributação como, por exemplo, os impostos incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio.

Em que pese o modelo de tributação norte americano não ser um modelo IVA vigente na maioria dos países do mundo e na maioria dos países da OCDE, ele possui, porém, como características ter um sistema tributário que o torna na prática, muito eficiente do ponto de vista da economia, com características de equidade, pois é menos regressivo e possui transparência fiscal. Destaca-se que o *Sales Taxes* não se incorpora ao preço do produto, e, se mostra muito eficaz comparativamente ao próprio modelo do IVA dos Estados-Membros da União Europeia, ainda que o sistema norte americano se

apresente com características ainda perniciosas de cobranças muitas vezes monofásicas, com cumulatividade e ausência de neutralidade em sua essência.

Vejamos que a tributação sobre consumo nos EUA incide apenas 17,28% sobre a matriz total tributária, ao passo que a vigente na média dos países da OCDE está na ordem de 33,62% e finalmente no Brasil em 46,55%.

O sistema tributário sobre o consumo vigente nos EUA detém um modelo que embora nos conceitos jurídicos não se apresente, em tese, como característicos de uma boa tributação, por conter características de um tributo essencialmente cumulativo e com alíquotas diversas, na prática se apresenta com maior equidade (eficácia vertical), eficiência econômica e transparência fiscal do que o próprio modelo tributário sobre o consumo vigente no IVA dos países da OCDE e da União Europeia, uma vez que nos EUA a tributação incidente sobre o consumo é proporcionalmente de menor incidência, e portanto, torna o sistema menos regressivo e mais justo como um todo.

No modelo de tributação sobre o consumo vigente nos países membros da UE, verifica-se que embora o sistema do IVA esteja harmonizado e contenha os principais princípios para uma boa tributação, notadamente da base tributável ampla sobre bens e serviços; o caráter multifásico e não cumulativo; caráter geral (não setorial), adoção do princípio do destino, verifica-se que na prática, ainda contém necessidades de maiores ajustes e avanços, como a necessidade de alíquota única ou uniforme (ou uma redução drástica no número de alíquotas), de restrições às isenções, o que torna ainda o modelo regressivo e ainda com baixa neutralidade.

O sistema de tributação indireta brasileiro caracteriza-se pela enorme complexidade, onerosidade, carga tributária elevada, ainda que abaixo da média da tributação dos países da OCDE, mas, sobretudo, mal distribuída na sua repartição financeira entre os entes Federativos, entre as matrizes de incidência da tributação, preponderando a tributação sobre o consumo, agravado pelo viés cumulativo e com efeito de tributo incidente sobre outro tributo (efeito cascata), além da enorme regressividade.

No Brasil, além da tributação sobre o consumo atualmente incidente (46,55%), representar quase 50% a mais do que a proporção da tributação sobre o consumo incidente na média dos países da OCDE (33,62%) e praticamente o triplo da tributação sobre o consumo incidente nos EUA (17,28%), tem o agravamento de sua continuidade, pelo fato de que as principais propostas de reforma tributária em tramitação, não pretendem reduzir essa preponderância da tributação sobre o consumo, ao revés,

propõem e prometem que não haverá redução da carga e arrecadação tributária sobre o consumo para os Entes Federados.

Nesse sentido, o modelo de sistema tributário brasileiro se mostra excessivamente regressivo, uma vez que a sua matriz de tributação é preponderantemente focada na tributação sobre o consumo, de viés mais regressivo, e com os modelos de reforma de tributação propostos continuará da mesma forma com o mesmo e pernicioso modelo regressivo, uma vez que sequer são propostos pelos projetos de reformas tributárias em andamento qualquer redução da carga tributária aos Entes Federados, no tocante a arrecadação sobre o consumo.

Na realidade, o que se tem nas propostas de reforma tributária em andamento no Brasil é uma absurda promessa de ausência de redução da carga tributária sobre o consumo, o que ao nosso entendimento, milita em desfavor e contrário não só aos interesses e anseios dos contribuintes, como também da própria Administração Tributária, por induzi-la à comodidade de não ser eficiente, econômica e de não necessitar buscar melhores resultados na gestão dos gastos públicos.

Um modelo de tributação à ser proposto no Brasil, necessariamente deveria atender os requisitos de uma boa tributação, neles inclusos as características de equidade, transparência e eficiência, devendo ser consubstanciados em um IVA Federal ou Estadual; de caráter geral, com adoção do princípio da tributação no destino, com uma base ampla de tributação sobre incidente sobre bens e serviços, de caráter multifásico e não cumulativo, porém que se acrescente, ao nosso ver, características adicionais de alíquota única (uniforme) e restrição às isenções e benefícios fiscais.

Outro aspecto muito importante à acrescentar para a inclusão nas propostas de reformas tributárias brasileiras seriam da imperiosa necessidade de redução da carga tributária incidente sobre a matriz do consumo (como ocorre nos EUA), visto que tornaria o sistema tributário menos regressivo e mais justo, e em contrapartida, privilegiar e focar a tributação sobre as matrizes da renda e sobre o patrimônio, que se mostram mais progressivas e mais justas e eficazes, como bem ocorre nos EUA.

Em última análise, o presente estudo apresentou os principais aspectos e fundamentos das principais propostas de tributação sobre o consumo no Brasil, que se mostram acanhadas do ponto de vista de alcançar um sistema fiscal de boa tributação, com características de eficiência, transparência e equidade.

O melhor dos mundos para as Reformas Tributárias no Brasil talvez fosse aplicar o que de melhor há no modelo do IVA europeu, conforme apresentado acima, e

agregar-se as características adicionais de justiça tributária, que consistem, dentre outras, na adoção da alíquota única, sem isenções para o imposto sobre consumo, e a característica do resultado apresentado no sistema tributário norte americano, que se apresenta menos regressivo e mais justo do ponto de vista da eficácia vertical, com uma incidência menor sobre a tributação sobre o consumo, em comparação com as matrizes da tributação sobre consumo no Brasil e na própria União Europeia.

VII - Bibliografia

ABRAHAM, M.; **O sistema tributário da União Europeia – Sistemas Tributários no Mundo – A tributação no Direito Comparado** / Orgs. Marcus Abraham; Vítor Pimentel Pereira. São Paulo, Brasil. Editora Almedina Brasil, Dezembro/2020, pg. 591.

AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled. FUCK, Luciano Felício, **“Tributação 4.0 – Sistema Constitucional versus Novos (e Desconhecidos Tributos)”**, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), **Tributação 4.0**, São Paulo, Almedina. Março, 2020, p. 206-207.

AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled. FUCK, Luciano Felício, **“Tributação 4.0 – Tributação sem Futuro”**, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), **Tributação 4.0**, São Paulo, Almedina. Março, 2020, pg. 88.

AFONSO, José Roberto, PORTO, Lais. Khaled., **“Tributação sobre o consumo : Experiência Brasileira e desafios para o advento de um IVA”**; In **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou 3Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 585.

ALVIM MACHADO, L. R.; **Reforma tributária e financeira : Perspectivas e Propostas**; In **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 620.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Desdobramentos Financeiros do Federalismo Fiscal: participação no resultado da exploração de petróleo e o bônus de assinatura**. In: GOMES, Marcus Lívio; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; ARABI, Abhner Youssif Mota. **Direito Financeiro e Jurisdição Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2016, p. 13, 14.

APPY, Bernard; LONGO, Larissa Luiza; **Por uma reforma tributária da segurança jurídica – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, pg. 251.

BARRETO, Aires. F.; **ISS na Constituição e na Lei**, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

BASTO, José Guilherme Xavier de. **A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, v. 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, p. 1.

BATISTA JÚNIOR, O. A.; **Deformas ou Reformas Tributárias ? – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 72.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 195.

BRIGAGÃO, G.; **A reforma tributária - Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 485.

CARLOS, A. Brás. **Impostos - Teoria Geral**, Almedina, Coimbra. 3ª ed. Atual., Setembro, 2010, p. 26.

CARRAZA, Roque Antônio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 613.

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, p. 22.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R. Afonso; FUCK, Luciano Felício; **Desafios Tributários na Era Digital**, In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), *Tributação 4.0*, São Paulo, Almedina. Março, 2020, p. 41

COURINHA, Gustavo Lopes, *“Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”*, Almedina, Coimbra, Setembro, 2019, p. 114.

DAVID, Carl; DAVIS, Kelly; GARDNER, Matthew; MCINTYRE, Robert S.; MCLYNCH, Jeff & SAPOZHNIKOVA, Alla. **Who pays ? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States.** Institute on Taxation and Economic Policy – ITEP : 3 rd. Edition Washington, D.C., 2009, p. 118.

DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. **Blueprint for reform of VAT rates in Europe.** Working paper series. WP 14/13. Oxford University Centre for Business Taxation. 2014. p. 32.

DE LA FERIA, Rita Aguiar de Souza e Melo. **The EU VAT system and the internal Market.** Amsterdam : IBDF, 2008, p. 48.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Reforma Tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos : uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos.** Belo Horizonte. Fórum, 2020. p. 22.

DÓRIA, A. R. S.. **Discriminação de rendas tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

DOURADO, A. P.; **A Tributação dos Rendimentos de Capitais : a harmonização na Comunidade Europeia**, CCTF n. 175, Lisboa, 1996, p. 298 e ss

DOURADO, A. P.; **Direito Fiscal – Lições.** Almedina, Coimbra, Setembro, 2016, p. 47.

DOURADO, A. P.; **Lições de Direito Fiscal Europeu.** 1ª ed., Coimbra Editora S.A., Coimbra, Janeiro, 2010, p. 26.

DOWBOR, Ladislau. **Entender a desigualdade: reflexões sobre o capital no século XXI.** In: BAVA, Silvio Caccia (Org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos.** São Paulo: Veneta – Le Monde Diplomatique Brasil, 2014, p. 9-18.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. **The Modern VAT.** Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001

ELONIKE, João Eloi. **Transparência tributária a serviço da sociedade.** In: Revista Governança Tributária nº 3. Agosto/2013. Curitiba: IBPT, 2013, p. 16-20.

EUROPEAN UNION. **European Union Public Finance.** 5th ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. p. 190.

GASSEN, Valcir.; **A natureza histórica da instituição do direito de propriedade.** In Antônio Carlos Wokmer (Org.). **Fundamentos de história do direito.** 9ª edição. Belo Horizonte. Del Rey, 2016, v., p. 169-194.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P.; **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária.** pág. 41, Almedina, 2020.

GOMES, O; **Obrigações**, 18ª ed., rev. e atual.; Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 67.

IMF International Monetary Fund – **IMF Country Report n. 17/215 – BRAZIL - 2017 Article IV Consultation – Press Release: Staff Report : And Statement by the executive director for Brazil.** On the reform of PIS/COFINS, July 2017.

KORNHAUSER, Marjorie E.; **The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction.** Michigan law review, vol. 86, n. 3, dez. 1987, p. 465-523.

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. 328.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25ª ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 413.

MARTINS, Sérgio P.; **Manual do Imposto sobre Serviços.** 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 21.

MEDEIROS NETO, João da Silva. **Tributos cumulativos.** Estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: CADE, 2001, p. 9-11.

MELO, José E.; **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos,** 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 37-38.

MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. **Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital.** Panamá : Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2018, p. 28.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos.** – 2ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2012, p. 201.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática.** Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p.6 e seguintes.

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

OECD. **Consumption Tax Trends 2016 : VAT/GST and excise rates, trends and policy issues.** Paris: OECD Publishing, 2016, p. 11.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009.** Brasília: IPEA, 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil.** São Paulo: Brasil Debates, 1981, p. 21.

OLIVEIRA, Raquel Rios; **A Não submissão da Cessão de Direitos aos Tributos sobre o Consumo.** Tributação sobre o Consumo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PALMA, Clotilde C. **A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado.** In: Revista ISCAP, n. 5. Porto : Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2005. p. 8.

PALMA, Clotilde C. **A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente da União Europeia.** In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018, p. 53.

PEETERS, Bruno (Ed.). **The Concept of Tax.** Amsterdam: EATLP/IBFD, 2005.

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

PEREIRA, P. R.; **Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao Direito Fiscal Europeu.** pág. 61, Almedina, Novembro, 2010.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Translate by Arthur Goldhammer. Cambridge, Massachusetts, and London: The Belknap Press of Harvard University Press. 2014, p. 1.

RICHMOND, Gail Levin. **Federal Tax Research : Guide to Material and Techniques**. 9th ed. New York: Foundation Press, 2014, p. 31-32.

SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Tax structure and tax evasion in Latin America**. Santiago: UN/CEPAL, 2012, p. 15.

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

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo. Edipro, 2016, p. 16.

SCHOUERI, Luis Eduardo, **“Direito Tributário”**, Saraiva, 8ª edição. São Paulo, 2018, p. 407.

SOUZA, Hamilton D.. **Não cumulatividade – aspectos relevantes**. In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 253-374.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. Ed. New York; London: W.W. Norton, 1999, p. 505.

SULLIVAN, Kathleen M. e GUNTHER, G., **Constitutional Law**, 13ª ed., New York : The Foundation Press, 1997, esp. p. 259-328

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III: Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 335.

TORRES, H. T.; **Por uma reforma tributária da segurança jurídica – Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, por que, para que, para quem e como ?** / Org. Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte. Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020, p. 57.

THURONYI, Victor; **Comparative Tax Law**. The Hague: Kluwer Law Internacional, 2003, p. 317.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida; BRANDÃO, C.; LINCOLN, M. A. L.; MOURA, M. T.; SOARES, R.B.; **Aprimoramento da Tributação de Consumo : Uma Proposta de Aprimoramento do ICMS**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Programa de Estudos 2011, 1ª ed., Brasília: ESAF, 2012, v.1, p. 11-109.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Evolução da discriminação das rendas tributárias no constitucionalismo brasileiro: aspectos históricos e conceituais**. Direito em Ação, Brasília – DF, 2000, v. 1, p. 57-87.

VASQUES, Sergio. **Os impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco**. Coimbra. Almedina, 1999.

VERDI, Márcio F., MIGUEZ, Santiago Díaz de Serralde, **“Economía Digital y Tributación”**. In AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís (Coord.), **Tributação 4.0**, São Paulo, Almedina. Março, 2020, p. 58

VOGEL, K. **Worldwide vs. Source taxation of income – A review and reevaluation of arguments** (Part. III) Intertax, n. 11, 1988, pág. 393.

WARAT, Luis Alberto et ali. **Senso Comum**. In: ARNAUD, André-Jean (org.). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro. Renovar, 1999, p. 714.

WATTS, Duncan. **The European Union**. Edinburgh: Edinburgh University, 2008, p. 197.

ZILVETI, Fernando Aurélio; **A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário.**
FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 545.

DECLARAÇÃO DE ORIGINALIDADE

Declaro para os devidos fins de direito que tenho plena 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.

Nestes termos, declaro por minha honra que a presente dissertação de mestrado é original, que a elaborei individualmente e especialmente para este fim e que identifico devidamente todos os contributos de outros autores, fontes consultadas e contributos significativos de outros trabalhos publicados de minha autoria.

Lisboa, 19 de Julho de 2021.

Assinatura : _____

Fabricio Alves Quirino