

# ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O IVA COMO ALTERNATIVA PARA A JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Gabriel Lenziardi de Melo

# GABRIEL LENZIARDI DE MELO

# O IVA COMO ALTERNATIVA PARA A JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Monografia apresentada como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Camilo Fernandes Graça

Coorientadora:

Prof<sup>a</sup> Mônica Cavalieri Fetzner Areal

# GABRIEL LENZIARDI DE MELO

# O IVA COMO ALTERNATIVA PARA A JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Monografia apresentada como exigência de conclusão de Curso da Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em	de	de 2021. Grau atribuído:	
BANCA EXAMI	NADORA		
Presidente: Deser do Rio de Janeiro	•	udio Brandão de Oliveira – Escola da Ma	gistratura do Estado
Convidado: Prof. Estado do Rio de		Carneiro Bezerra Pinto Coelho – Escola U.	da Magistratura do
Orientador: Prof. Janeiro – EMERJ		ernandes Graça - Escola da Magistratura o	do Estado do Rio de



Aos meus pais, pelo amor incondicional, pelos incentivos, por acreditarem em mim em todos os momentos e por não medirem esforços para que eu chegasse até aqui, sendo responsáveis pela minha formação como homem e profissional.

#### AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por estar sempre ao meu lado e por me guiar durante todo meu caminho, com muito amor, força e inspiração.

Aos meus pais, Luciana e Miguel, pelo amor incondicional, carinho, dedicação, apoio e incentivo. Agradeço pelos conselhos, por serem meu porto seguro nos momentos em que mais preciso, pelos sacrifícios e esforços, que não foram poucos, para que eu chegasse até aqui. Muito obrigado por me permitirem sonhar, pela oportunidade de estudar, pela instrução e educação que recebi e por acreditarem sempre na minha capacidade. É um privilégio ter pais tão maravilhosos e dos quais tenho um orgulho enorme.

À minha namorada Caroline, pelo amor, carinho, por estar ao meu lado e ser compreensiva nos meus momentos de estudos e dedicação. Agradeço por ser uma pessoa incrível, me ouvir, incentivar, acreditar que sou capaz e torcer junto comigo pelas minhas conquistas.

Ao professor e orientador Camilo Fernandes Graça, por todas as conversas, por me incentivar durante a elaboração textual e por todas as intervenções precisas que enriqueceram minha produção monográfica.

À professora e coorientadora Mônica Cavalieri, pelo incentivo, profissionalismo e confiança, os quais foram determinantes para a finalização deste trabalho. À Cláudia França e a todo o Setor de Monografia da EMERJ pelo trabalho de excelência, por toda a atenção e por estarem sempre dispostos a ajudar e a sanar as dúvidas dos alunos.

À Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, por proporcionar um ambiente ideal de estudos, de crescimento pessoal e profissional. Agradeço a todos os professores pelo ensino de qualidade, aos monitores pela dedicação e aos funcionários pela convivência agradável durante todos esses anos.

A todos os meus familiares que estiveram presentes nessa caminhada, tornando-a muito prazerosa e especial. Agradeço por todo o amor que sempre tiveram comigo e pelos momentos inesquecíveis que vivemos juntos.

A todos os meus amigos, agradeço pela amizade. Agradeço ao Eduardo, ao Iuri, ao João e ao Juliano, pelos bons momentos vividos na EMERJ, aos amigos do grupo de didática e aos amigos de turma pelos anos de convivência e de aprendizado.

Aos meus supervisores de estágio que contribuíram com minha formação acadêmica e meu aprendizado jurídico. Agradeço ao Dr. Leonardo Carrilho, por me fazer ver a beleza da área acadêmica.

Aos demais profissionais que, direta ou indiretamente, me ajudaram e contribuíram com a elaboração deste trabalho.

Aos meus companheiros de quatro patas, por tornarem meus dias mais felizes.

A todos(as) que, com palavras e atitudes, me ajudaram e foram essenciais para que eu chegasse até aqui. Meus sinceros agradecimentos.

"Temos o direito a sermos iguais quando a nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito a sermos diferentes quando a nossa igualdade nos descaracteriza".

Boaventura de Souza Santos

# SÍNTESE

O presente trabalho aponta para a necessidade de reformulação do sistema tributário brasileiro, o qual é desequilibrado, uma vez que as cargas tributárias incidentes sobre os impostos indiretos são regressivas e possuem um peso maior sobre o consumo, em detrimento do patrimônio e da renda. Essa estruturação afeta, de forma mais gravosa, as camadas mais pobres da população, pois gera o encarecimento dos produtos e dos serviços essenciais à manutenção de uma vida digna. Com isso, analisar-se-á a aplicação do IVA como alternativa para a justiça fiscal no Brasil, de modo a possibilitar a implementação de uma tributação mais eficiente, justa e de acordo com os princípios constitucionais-tributários existentes no ordenamento jurídico brasileiro, em especial os vinculados à justiça na tributação. O desenvolvimento da pesquisa abordará o direito comparado, por meio do estudo do desenvolvimento do IVA em alguns países do Mercosul e da União Europeia. Tendo em vista a grande relevância jurídica e social do tema objeto do trabalho, três projetos de reforma tributária no Brasil serão analisados: a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 e o Projeto de Reforma Justa e Solidária.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Justiça fiscal. IVA. Direito Comparado. Princípios constitucionais-tributários.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CARACTERÍSTICAS	12
1.1. Impostos sobre o consumo e a prestação de serviços no Brasil	14
1.1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	
1.1.2. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de T	
Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	
1.1.3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	
1.2. Impactos da carga tributária brasileira na sociedade e a necessidade de un	
tributário menos voltado ao consumo	
1.3. Escorço histórico do IVA	
1.4. Propostas de mudanças no Sistema Tributário Brasileiro e obstáculos	
superados	
2. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) NA AMÉRICA D NA EUROPA	
2.1. O IVA como forma de maior circulação de riquezas e desenvolvimento entre	JU
2.1. O I v A como forma de maior circulação de riquezas e desenvolvimento entre	
2.2. O IVA no MERCOSUL e na UNIÃO EUROPEIA	
2.2.1. Contexto histórico da formação do MERCOSUL e da UNIÃO EUROPEIA	
2.2.2. Implantação do IVA no MERCUSUL	
2.2.3. Implantação do IVA no MERCOSOL	
2.3. Possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil	
2.3. I OSSIVEIS CICILOS da Inipiantação do IVA no Diasii	, / 0
3. O IVA E SUA RELAÇÃO COM A JUSTIÇA FISCAL	82
3.1. A tributação como instrumento da justiça fiscal e a função dos p	
constitucionais-tributáriosguirento da justiça fiscal e a função dos p	
3.2. Princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação	
3.2.1. Princípio da capacidade contributiva	
3.2.2. Princípio da reutralidade fiscal e a não cumulatividade	
3.2.3. Princípio da seletividade em função do princípio da essencialidade	
3.3. Projetos de reforma tributária no Brasil	
3.3. I Tojetos de Tefornia d'Ibutaria no Brasii	,103
CONCLUSÃO	117
REFERÊNCIAS	120
ANEXO 1	132
ANEXO 2	135
ANEXO 3	137
± ±± 1±±±± ♥	1 2 /

#### SIGLAS E ABRAVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental

AgRg no AI – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AgRg no RESP - Agravo Regimental no Recurso Especial

Art. – Artigo

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DL - Decreto-Lei

EC – Emenda Constitucional

FPE – Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IMESI – Imposto Específico Interno

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPTU – Imposto Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto Seletivo

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IT – Imposto sobre o Valor das Transações

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

Nº - Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIB - Produto Interno Bruto

PIS – Programa Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

UE – União Europeia

# INTRODUÇÃO

A proposta desta pesquisa é estudar a aplicação do IVA como alternativa para a justiça fiscal no Brasil, de modo a possibilitar a implementação de uma tributação mais eficiente, justa e de acordo com os princípios constitucionais-tributários existentes no ordenamento jurídico brasileiro, em especial os vinculados à justiça na tributação.

O sistema tributário possui grande importância e influência na forma de organização e desenvolvimento de uma sociedade e na promoção da harmonia entre os seus cidadãos. Ao se analisar a atual estrutura tributária vigente no Brasil, percebe-se que os impostos indiretos possuem um foco demasiado no consumo, em detrimento da renda e do patrimônio, e são mais regressivos.

Essa concentração gera um desequilíbrio e onera de forma considerável as camadas mais vulneráveis da população brasileira. Além de impactar a distribuição de renda e a transformação social, o crescimento econômico do Brasil fica prejudicado, uma vez que o consumo é inibido e a geração de empregos afetada.

Nas sociedades contemporâneas, o tributo não deve apenas financiar o Estado, mas ser um instrumento que possibilite o resguardo dos direitos fundamentais não exercidos pela população. Dessa forma, a adoção de uma tributação mais equilibrada e em consonância com os princípios insculpidos na Constituição tem força para efetivar uma maior justiça fiscal.

Dentro desse contexto, é necessário discutir e abordar as principais mudanças e os possíveis obstáculos a serem superados para a modificação do modelo tributário brasileiro.

Paralelamente a isso, a implantação de um imposto único sobre os tributos indiretos incidentes sobre o consumo contribui para uma maior circulação de riquezas no âmbito interno e externo.

Explorar como o IVA se desenvolveu e é aplicado em alguns países do Mercosul e da União Europeia é um bom parâmetro para a construção de um novo sistema de tributação no Brasil, uma vez que a maioria dos países integrantes desses blocos econômicos adotam o IVA.

Ademais, o estudo do Direito Comparado auxilia na construção de um sistema comum de impostos e em uma maior integração entre os países e as regiões, bem como contribui para a análise dos possíveis efeitos a serem gerados com a implantação do IVA no Brasil.

Diante disso, a tributação pode ser utilizada como instrumento da justiça fiscal e de respeito aos princípios constitucionais-tributários, em especial o da capacidade contributiva. Além disso, é necessária a implantação de um novo sistema tributário no Brasil que garanta um

maior equilíbrio na carga tributária incidente sobre a sociedade. Para tanto, alguns projetos de reforma tributária que tramitam atualmente no Congresso Nacional serão analisados.

No primeiro capítulo, busca-se compreender como o Sistema Tributário Brasileiro atualmente vigente está estruturado, notadamente com relação aos principais impostos incidentes sobre o consumo e sobre a prestação de serviços, como o IPI, o ICMS e o ISS. Além disso, são analisados os impactos da carga tributária brasileira na sociedade e a necessidade da adoção de um sistema tributário menos voltado ao consumo, com propostas de mudanças e possíveis obstáculos a serem superados para a implantação do IVA no Brasil. O estudo histórico do IVA e de suas principais características também serão realizados.

O segundo capítulo apresentará o IVA como uma forma de maior circulação de riquezas e desenvolvimento entre as nações e como ele é utilizado em alguns países do Mercosul e da União Europeia, como: Argentina, Uruguai, Paraguai, Portugal e Alemanha. Após realizar o estudo do Direito Comparado, serão examinados os possíveis efeitos gerados pela implantação do IVA no Brasil.

O terceiro capítulo abordará a relação do IVA com a justiça fiscal. Para tanto, será estudada a tributação como instrumento da justiça fiscal e a função dos princípios constitucionais-tributários. Entre os princípios, a capacidade contributiva ganha destaque na busca pelo meio de tributação mais adequado e que promova uma maior justiça social. Por fim, serão estudados os três principais projetos de reforma tributária que tramitam no Brasil: a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 e o Projeto de Reforma Justa e Solidária.

Quanto aos procedimentos metodológicos, a proposta do presente estudo será desenvolvida por meio de uma pesquisa de método descritivo-explicativo.

A abordagem do objeto desta pesquisa jurídica terá natureza qualitativa, uma vez que o pesquisador planeja utilizar bibliografia pertinente ao tema em análise – examinada e estudada na fase exploratória da pesquisa (legislação, doutrina e jurisprudência) – para amparar a tese defendida.

# 1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CARACTERÍSTICAS

O sistema tributário nacional pode ser definido, nas palavras de Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, como o conjunto dos tributos cobrados em todo o território nacional, independentemente da titularidade do ente público, e considerada exclusivamente a incidência sobre a riqueza, como esboçado nos artigos 145, 148 e 149 da Constituição da República<sup>2</sup>, para o ulterior detalhamento pelo Código Tributário Nacional.

Pode ser entendido, também, conforme previsto no artigo 2º do Código Tributário Nacional³, como o conjunto de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, de instituições dotadas de poder conferido pelo Direito Tributário e de regras tributárias, tanto de caráter constitutivo, quanto de caráter de interpretação da legislação. Além disso, compreendese como as práticas tributárias aceitas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, desde que produzam efeitos na vida econômica das pessoas com consequências de ordem tributária⁴.

Destaca-se que o sistema tributário brasileiro evoluiu ao longo dos anos, tendo a Constituição de 1946 sido o embrião do atual sistema previsto na Constituição de 1988. Contudo, o sistema tributário brasileiro só alcançou um razoável grau de racionalidade com a EC nº 18/1965<sup>5</sup> - inserida na Constituição de 1967 e adotada pela atual Constituição - que o considerou como modalidade "autônoma"<sup>6</sup>, além do Código Tributário Nacional, responsável por organizar os tributos conforme suas bases econômicas<sup>7</sup>.

Cumpre ressaltar que o sistema tributário brasileiro possui particularidades que o diferencia de diversos sistemas adotados pelo mundo, uma vez que o legislador originário previu, na Constituição da República de 1988, diversos princípios e regras que regulam o Direito Tributário. Assim, o Brasil possui uma Constituição extensa, detalhada e rígida no trato de importantes matérias tributárias, como, por exemplo, os princípios gerais que regem a

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 360.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov. br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/15172.htm. Acesso em: 26 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 6.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº 18*, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Emendas/Emc\_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 07 abr. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 30.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> TORRES, op. cit., p. 361.

tributação no país; as repartições de competência e receitas tributárias, com a previsão dos Municípios como entes federativos tributantes; e as limitações ao poder de tributar<sup>8</sup>.

Nesse sentido, especificamente com relação às repartições de competência e de receitas tributárias, o poder de tributar se divide entre a União, os Estados e os Municípios, diferentemente do que ocorre nos Estados Unitários, nos quais o poder de tributar se concentra exclusivamente nas mãos do poder central.

No Brasil, essa concentração tributária em favor exclusivamente da União não é possível, tendo em vista os fundamentos do Estado Democrático de Direito insculpidos no art. 1º da Constituição da República<sup>9</sup>, bem como a possiblidade de se ferir o pacto federativo e a soberania nacional.

Para atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Constituição da República<sup>10</sup>, a repartição de competência com relação aos impostos indiretos sobre o consumo também ocorreu, com a outorga da competência tributária da União para o IPI, dos Estados-membros da federação para o ICMS e dos Municípios para o ISSQN. Segundo Derzi<sup>11</sup>, a forma de Estado adotada pela vigente Constituição brasileira corresponde:

[...] a- ao meio de se preservar as diversidades e as particularidades históricas de um povo; b- a uma forma de proteção das minorias políticas; c- ao princípio da subsidiariedade, o qual se atribui competência a uma comunidade menor, por esta estar mais próxima para sanar todos os problemas; d- a um meio de assegurar a liberdade, pois a forma de divisão vertical do poder fortalece a liberdade individual; e, por fim, e- a forma de se promover a democracia, visto que, por meio da repartição de competência, abre-se um plano adicional de participação de todos os entes políticos [...].

Ocorre que tais impostos poderiam ser reunidos em apenas um, de modo a desconcentrar os impactos das cargas tributárias no consumo. Como forma de não comprometer a saúde financeira de todos os entes da federação, seria possível a repartição das receitas do imposto único, que aglutinaria os tributos indiretos incidentes sobre o consumo, ou a realocação de outros tributos para outros entes.

Interessante destacar, ainda, que a Constituição da República de 1988 adotou a teoria tripartite, segundo a qual os tributos são divididos em três espécies autônomas, ao tratar os incisos do art. 145 da Constituição<sup>12</sup> como hipóteses taxativas, quais sejam: impostos, taxas e

<sup>11</sup> DERZI apud COSTA, op. cit., p. 64.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> COSTA, Nina Gabriela Borges. *A implantação do IVA no Brasil:* oportunidades e dificuldades de contexto. 110 f. Trabalho monográfico (Mestrado em Direito) – Universidade de Coimbra, Portugal, 2014, p. 63.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>12</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

contribuições de melhoria. Entretanto, para o STF, o art. 145 da Constituição possui um rol exemplificativo. Por meio do julgamento do RE nº 138.284-8/CE<sup>13</sup> de 1º de julho de 1992, a Suprema Corte adotou a teoria pentapartite, na qual se entendeu que os tributos possuem cinco espécie autônomas: impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais e empréstimos compulsórios<sup>14</sup>.

Dessa forma, estudar o modo de tributação praticado no Brasil é imprescindível para a devida compreensão do sistema tributário brasileiro e de suas características, notadamente com relação aos impostos incidentes sobre o consumo e a prestação de serviços (IPI, ICMS e ISS).

#### 1.1. Impostos sobre o consumo e a prestação de serviços no Brasil

O presente trabalho busca dar um panorama geral acerca dos impostos indiretos sobre o consumo, de modo a estudar, mais adiante, a possibilidade de adoção de um imposto único sobre o consumo. Isso será feito, por meio da análise do aspecto histórico desses impostos, suas principais características, seus modos de incidências e suas formas de cobranças.

#### 1.1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é de competência da União e está previsto no artigo 153, IV, da Constituição da República e nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional. Foi instituído pela Lei nº 4.502/1964<sup>15</sup>, a qual passou por algumas transformações posteriores, e é regulado pelo Decreto nº 7.212/2010<sup>16</sup>, chamado de Regulamento do IPI (RIPI). Tal regulamento revogou a antiga tabela do IPI (TIPI), prevista no Decreto nº 4.544/2002<sup>17</sup>, e que trazia as alíquotas incidentes do imposto.

<sup>15</sup>BRASIL. *Lei nº 4.502*, 30 de novembro de 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 138.284-8*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 25 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 40.

<sup>03/</sup>LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 25 mai. 2019.

16BRASIL. *Decreto nº* 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil

<sup>&</sup>lt;sup>16</sup>BRASIL. Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil \_03/\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 26 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup>BRASIL. *Decreto nº* 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 26 mai. 2019.

O IPI é responsável pela segunda maior arrecadação entre os impostos federais, superado somente pelo Imposto de Renda (IR), o que demonstra o ganho de relevância de sua finalidade fiscal, embora a doutrina se refira a ele como um tributo precipuamente extrafiscal<sup>18</sup>.

Destaca-se que a EC nº 42/2003<sup>19</sup> estendeu o princípio da noventena aos tributos de um modo geral, inclusive ao IPI. Contudo, o IPI permaneceu como exceção à anterioridade do exercício financeiro, conforme previsão do art. 150, §1°, da Constituição da República.

Historicamente, o IPI, desde a Constituição brasileira de 1891, era conhecido como imposto sobre o consumo, sendo suportado diretamente pelos consumidores finais. Inicialmente, incidia sobre os bens de consumo não duráveis utilizados pelos cidadãos em geral e suas famílias. Posteriormente, passou a incidir sobre os bens de consumo duráveis e chegou, por fim, aos bens de produção<sup>20</sup>.

Em função da EC nº 18/1965 e da edição do Decreto-Lei nº 34/1966, esse tributo passou a ser denominado de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Com o passar dos anos, foi regulamentado pelo Decreto nº 4.544/2002 e pelo Decreto nº 7.212/2010, para incidir sobre as operações com produtos industrializados e não sobre o processo de industrialização em si<sup>21</sup>.

O produto industrializado é aquele resultante de qualquer operação, a qual lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade, ou ainda, fruto de um aperfeiçoamento para o consumo<sup>22</sup>. Esse conceito foi adotado pelo Código Tributário Nacional e encontra-se previsto em seu artigo 46, parágrafo único<sup>23</sup>. Por outro lado, o artigo 5° do Decreto nº 7.212/2010<sup>24</sup> determina o que não se considera industrialização, ao trazer um extenso rol de incisos e alíneas.

Ao se considerar a disciplina normativa regulatória desse tributo, percebe-se que se trata de um imposto incidente sobre o consumo, o qual tem, como fato gerador, conforme artigo 46 do CTN<sup>25</sup>, o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematante do produto; e a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Tais hipóteses se referem ao elemento temporal do imposto, ou seja, ao instante em que nasce o fato gerador.

<sup>23</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015, p. 581.

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup>BRASIL. *Emenda Constitucional nº 42*, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 26 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> BALEEIRO apud COSTA, op. cit., p. 70.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 507.

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> PIRES, op. cit., p. 98.

<sup>&</sup>lt;sup>24</sup> BRASIL, op. cit., nota 16.

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

Contudo, importante atentar-se para o art. 38 do Decreto nº 7.212/2010<sup>26</sup>, uma vez que ele dispõe hipóteses que não constituem fatos gerador do IPI, como o desembaraço aduaneiro de produto nacional que retorne ao Brasil, quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados; as saídas de produtos nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido à nova industrialização, ou quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente. Soma-se a esse rol, a saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento, entre outras previsões.

Com relação aos elementos subjetivos do imposto, o sujeito ativo é a União Federal, segundo o art. 153, IV, da Constituição da República<sup>27</sup>. Já o sujeito passivo é o contribuinte, que pode ser definido como qualquer "pessoa, física ou jurídica, que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações com produtos industrializados, seja dando saída a produtos nacionais ou nacionalizados, seja importando bens industrializados de procedência estrangeira"<sup>28</sup>.

Nessa toada, estatui o artigo 51, *caput* e parágrafo único, do CTN<sup>29</sup>, que o contribuinte do IPI pode ser o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão; e o contribuinte autônomo, ou seja, qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Ressalta-se que o sujeito passivo da obrigação tributária também pode compreender o responsável tributário, terceira pessoa que possui alguma relação jurídica com o contribuinte de direito e que a lei lhe confere a responsabilidade de pagar o imposto e todos os encargos decorrentes dele<sup>30</sup>. Nesse aspecto, a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 150, §7<sup>o31</sup>, autoriza que a fixação da susbstituição tributária ocorra por meio de lei, com o responsável vinculado ao fato gerador emanado da respectiva obrigação tributária, conforme previsão do artigo 128 do CTN<sup>32</sup>.

<sup>26</sup> BRASIL, op. cit., nota 16.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>28</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 543.

<sup>&</sup>lt;sup>29</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>&</sup>lt;sup>30</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 544.

<sup>&</sup>lt;sup>31</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>32</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

Com relação ao elemento espacial do IPI<sup>33</sup>, prevalece o princípio da territorialidade, na medida em que o imposto vigora e incide sobre relações jurídicas existentes em todo o território brasileiro.

Dessa forma, cabe o avanço para a análise do elemento quantitativo do IPI, composto pela base de cálculo e pela alíquota. A base de cálculo é enumerada no art. 47 do CTN<sup>34</sup> e, nos casos de desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, abrange o preço normal que o produto alcançaria ao tempo da importação. A esse valor são acrescidos o imposto sobre a importação, as taxas exigidas para a entrada do produto no Brasil e os encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador, ou dele exigíveis.

Ademais, a base de cálculo do IPI, na saída dos produtos industrializados do estabelecimento do contribuinte autônomo, é o valor da operação de saída da mercadoria, ou o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Por fim, a base de cálculo do IPI, dos produtos industrializados arrematados, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão, é o preço da arrematação.

No tocante às alíquotas, como o IPI é norteado pelo princípio da seletividade, em função da essencialidade dos produtos (conforme artigo 153, §3°, I, da Constituição da República e artigo 48 do CTN), sua alíquota variará conforme a essencialidade do produto a ser tributado. Dessa forma, os produtos essenciais terão alíquotas menores, ao passo que os produtos não essenciais e supérfluos terão a incidência de alíquotas maiores. Tal mecanismo visa não onerar em demasia os contribuintes de produtos essenciais, de forma a evitar valores confiscatórios de produtos básicos.

Para alteração de suas alíquotas, o IPI possui função extrafiscal e está submetido à anterioridade nonagesimal, além de ser exceção à anterioridade do exercício financeiro, conforme previsão do art. 150, §1°, da Constituição da República. Dessa maneira, a alíquota do IPI pode ser modificada pelo Poder Executivo Federal, e lhe ser atribuída um caráter regulatório e de intervenção na economia. Previsão oposta ocorre com sua base de cálculo, que se encontra abarcada pelo princípio da reserva legal<sup>35</sup>.

Ainda quanto ao elemento quantitativo do IPI, cumpre ressaltar que a tabela de incidência do IPI (TIPI) prevê a descrição do produto industrializado a ser tributado e a sua respectiva alíquota de incidência. Assim, o valor final do imposto a ser recolhido se dará pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota.

<sup>35</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 551.

<sup>&</sup>lt;sup>33</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 548.

<sup>&</sup>lt;sup>34</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

Com relação ao modo de lançamento, o IPI é lançado por homologação, conforme previsão do art. 150 do CTN<sup>36</sup>. Esse lançamento ocorre quando o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem o prévio exame da autoridade administrativa, que, ao tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa. Pode ocorrer, também, o lançamento de ofício do IPI, nas hipóteses previstas no artigo 149, II e seguintes, do CTN<sup>37</sup>.

Importante ressaltar, ainda, algumas características do IPI que não foram tratadas nesse tópico. Além de extrafiscal, seletivo e exceção à legalidade tributária e à anterioridade, o IPI é um imposto real, não vinculado, não cumulativo e indireto. Pode ser definido como plurifásico, proporcional, vigorando a repartição de receita<sup>38</sup>.

O IPI é real<sup>39</sup>, pois ele incide em decorrência de uma análise objetiva de seu fato gerador, ou seja, praticado o fato, o imposto incide automaticamente. Por outro lado, a não vinculação decorre da ausência de uma atuação específica do Estado em função do contribuinte. Já a sua característica plurifásica está intrinsicamente relacionada com a não cumulatividade. Por incidir em todas as etapas da cadeia de produção (plurifásico), a não cumulatividade garante que não haja repercussão tributária em demasia ao longo de toda a cadeia de produção, de modo que o consumidor fique extremamente onerado e as relações comerciais sejam impossibilitadas. Além do art. 153, §3°, II, da Constituição da República, o art. 49 do CTN e o art. 225 do Decreto nº 7.212/2010 preveem expressamente a presença do princípio da não cumulatividade em suas redações legais.

O IPI também é considerado como indireto<sup>40</sup>, uma vez que permite o repasse dos encargos tributários do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Nesse quesito, o presente trabalho encontra seu ponto principal de análise, visto que será defendida a desconcentração dos impactos das cargas tributárias no consumo, com a criação de um imposto único, que reuniria todos os tributos indiretos incidentes sobre o consumo. Por fim, o IPI é proporcional por estar relacionado com o valor do bem ou do serviço e possui sua receita repartida entre os entes da federação, na forma do artigo 159, I e II, da Constituição da República<sup>41</sup>.

<sup>38</sup> CARNEIRO, op. cit., p 507-510.

<sup>&</sup>lt;sup>36</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>&</sup>lt;sup>37</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>39</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>40</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>41</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

Outro ponto relevante é referente às imunidades e às isenções. Enquanto as isenções são dispensas de pagamento previstas na legislação infraconstitucional, as imunidades são garantias asseguradas na Constituição da República. Parte da doutrina sustenta que as isenções são hipóteses legais de não incidência<sup>42</sup>.

As imunidades podem ser genéricas, previstas nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição da República<sup>43</sup> ou específicas, previstas em outros dispositivos constitucionais. As imunidades específicas podem ser exemplificadas por meio do previsto no artigo 153, §5°, da Constituição da República (o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial) e no art. 155, §3°, também da Constituição da República (energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no País)<sup>44</sup>.

Parte-se agora para uma análise mais detalhada acerca do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

1.1.2. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados-membros da federação e do Distrito Federal, com previsão no art. 155, II, da Constituição da República<sup>45</sup>.

A Constituição brasileira conferiu à União, a competência tributária para editar uma lei geral sobre o ICMS, por meio de Lei Complementar. Dessa forma, foi criada a LC nº 87/1996<sup>46</sup>, também chamada de "Lei Kandir". Com base nessa lei, que dispõe sobre as normas gerais do ICMS, cada Estado deve instituir o imposto em seu território, por lei ordinária. Essa lei ordinária é regulamentada por meio de decreto, também chamado de Regulamento do ICMS. Com base nesse regulamento, o ICMS é inserido no ordenamento jurídico do Estado.

De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>47</sup>, "o imposto sobre circulação de mercadorias, instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/1965, veio substituir o

<sup>&</sup>lt;sup>42</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 511.

<sup>&</sup>lt;sup>43</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>44</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 587.

<sup>&</sup>lt;sup>45</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>46</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº* 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm</a> Acesso em: 28 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>47</sup> TORRES, op. cit., p. 386.

imposto de vendas e consignações (IVC), de incidência plurifásica em cascata", criado pela Constituição da República de 1934. Tal Emenda Constitucional foi recepcionada pelas Constituições da República de 1967 e de 1988.

Com o tempo, o IVC foi modificado e passou a regular, também, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os serviços de transporte municipais são de competência municipal.

Entre os motivos e características que justificaram a criação do referido imposto, estão: a sua capacidade de harmonizar e compatibilizar as economias dos Estados, mediante a prática de diferenciação de alíquotas; a possibilidade de estímulo às exportações, com a restituição do imposto pago e a adoção do regime de creditamento de ICMS; e a sua distribuição progressiva ao longo de toda a cadeia de produção e consumo, tendo em vista a sua não cumulatividade<sup>48</sup>.

Ademais, pode-se dizer que o ICMS nasceu da união de seis impostos distintos, como: imposto sobre a circulação de mercadorias; sobre minerais; sobre combustíveis líquidos e gasosos; sobre energia elétrica; sobre transportes; e sobre comunicações<sup>49</sup>.

Com relação às suas principais características e princípios aplicáveis, o ICMS pode ser definido como um imposto fiscal, seletivo, e, assim como o IPI, real, não vinculado, não cumulativo, indireto, proporcional, plurifásico e de receitas repartidas<sup>50</sup>.

O ICMS é seletivo, uma vez que sua alíquota se altera de acordo com a essencialidade dos bens tributados. Ademais, o ICMS tem caráter fiscal, já que é a principal fonte arrecadatória dos Estados. Essa é sua principal finalidade, embora o ICMS possa se travestir de caráter extrafiscal, quando serve de meio para a atuação do Estado na economia.

Entre as características do referido imposto, a não cumulatividade se encontra prevista no art. 155, §2°, I, da Constituição da República<sup>51</sup> e no art. 19, da LC nº 87/1996<sup>52</sup>. Nesse sentido, ela garante que não haja repercussão tributária em demasia ao longo de toda a cadeia de produção. Isso é possível, visto que cada transação referente à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços são compensados com o valor cobrado nas transações anteriores, hipótese conhecida como creditamento de ICMS.

A não cumulatividade se relaciona com a característica plurifásica do ICMS, tendo em vista que o imposto incide em todas as etapas da cadeia de produção<sup>53</sup>. Excepcionalmente, o

<sup>&</sup>lt;sup>48</sup> TORRES, op. cit., p. 386.

<sup>&</sup>lt;sup>49</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 257.

<sup>&</sup>lt;sup>50</sup> Ibidem, p. 258-263.

<sup>&</sup>lt;sup>51</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>52</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>&</sup>lt;sup>53</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 261.

ICMS pode incidir de forma monofásica, como nos casos do art. 155, §2°, XII, 'h' e art. 155, §4°, IV, 'c', ambos da Constituição da República<sup>54</sup>.

Por fim, o ICMS pode ser indireto, quando permite o repasse dos encargos tributários do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, fenômeno conhecido como repercussão tributária. Quanto às receitas, o Estado as reparte com os Municípios, que ficam com vinte e cinco por cento de toda a arrecadação, conforme art. 158, IV, da Constituição da República<sup>55</sup>. Assim como no estudo do IPI, o aspecto indireto do ICMS será o vértice deste trabalho, visto que será defendida a desconcentração dos impactos das cargas tributárias no consumo, com a criação de um imposto único, que reuniria todos os tributos indiretos incidentes sobre o consumo.

Quanto ao lançamento, igualmente ao IPI, o ICMS é lançado por homologação, conforme previsto no art. 150 do CTN<sup>56</sup>. Ele também pode ser lançado de ofício, nas hipóteses previstas no artigo 149, II e seguintes, do CTN<sup>57</sup>.

Com relação ao elemento objetivo do imposto, ou seja, as operações nas quais ele deve incidir, em síntese, tem-se que o ICMS deve recair sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, mesmo que as prestações se originem no exterior.

Nesse sentido, as hipóteses de incidência caracterizadoras do fato gerador do ICMS podem ser verificadas no art. 2°, *caput* e §1° da LC nº 87/1996<sup>58</sup>. Dessa forma, o imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, entre outras hipóteses.

Por outro lado, as hipóteses de não incidência e que não geram o fato gerador do ICMS podem ser encontradas no art. 3°, *caput* e parágrafo único da LC nº 87/1996<sup>59</sup>. Assim sendo, o imposto não incide sobre as operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua

<sup>56</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>&</sup>lt;sup>54</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>55</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>57</sup> Ibidem.

<sup>58</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>&</sup>lt;sup>59</sup> Ibidem.

impressão; sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; sobre as operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; entre outras hipóteses. Equipara-se às operações que se destinem ao exterior, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação, destinada à empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa; e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A respeito do conceito de mercadoria, cumpre destacar a lição de Souto Maior Borges<sup>60</sup>:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, consequentemente, essa conotação de mercadoria.

Com relação aos elementos subjetivos do imposto, o sujeito ativo é o Estado-membro da federação no qual se verifica a hipótese de incidência do ICMS. Caso a mercadoria seja originária do exterior, o sujeito ativo será o Estado em que o importador estiver estabelecido.

Já o sujeito passivo é o contribuinte, que, como definição do art. 4°, *caput* e parágrafo único, da LC nº 87/1996<sup>61</sup>, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte, a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; que seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; que adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; e que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim como no IPI, o sujeito passivo da obrigação tributária também pode compreender o responsável tributário. Tal previsão se encontra expressa no art. 6° da LC n°

\_

<sup>&</sup>lt;sup>60</sup> BORGES apud ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015, p. 610.

<sup>&</sup>lt;sup>61</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

87/1996<sup>62</sup>. Essa responsabilidade tributária pode se dar por transferência ou substituição. Quando ela for por substituição, poderá ser de forma progressiva ou de forma regressiva<sup>63</sup>.

A respeito do aspecto quantitativo, tem-se que o art. 13 da LC nº 87/1996<sup>64</sup> enumera as hipóteses de base de cálculo e suas respectivas incidências. Esse artigo compreende a saída, o fornecimento e a transmissão de mercadorias, bem como a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Sobre as operações destinadas ao exterior, não incidirá ICMS, com base no art. 3°, II, da LC nº 87/1996<sup>65</sup>.

Já as alíquotas são estabelecidas por Resolução do Senado Federal, que fixa as alíquotas interestaduais e externas, assim como as alíquotas máximas e mínimas nas operações internas. Tal previsão possui assento constitucional e encontra-se prevista no art. 155, §2°, IV e §4ª, da Constituição da República<sup>66</sup>. As alíquotas internas são fixadas por lei estadual e devem observar os limites constitucionais. Importante mencionar, ainda, a possibilidade de fixação de alíquotas proporcionais em função da essencialidade do produto tributado.

De forma semelhante ao que ocorre com o IPI, as imunidades podem ser genéricas ou específicas. As dispensas de pagamento previstas na legislação infraconstitucional são denominadas de isenções.

A título exemplificativo, as imunidades específicas podem ser encontradas no art. 155, §2°, X, da Constituição da República<sup>67</sup>, que sustenta a não incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5°; e nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Por fim, quanto às isenções de ICMS, o Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que elas somente são permitidas se autorizadas pelos Convênios do CONFAZ, conforme julgamento do MC na ADI nº 3.936<sup>68</sup>. Isso ocorre, para se evitar as guerras fiscais,

<sup>&</sup>lt;sup>62</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>&</sup>lt;sup>63</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 340-341.

<sup>&</sup>lt;sup>64</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>65</sup> Ibidem.

<sup>66</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>67</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>68</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MC na ADI nº 3.936*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838 >. Acesso em: 28 mai. 2019.

as quais desequilibram a autonomia dos diferentes entes e afetam o pacto federativo e a soberania nacional, fundamento da República Federativa do Brasil.

Parte-se agora para uma análise mais detalhada acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

# 1.1.3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência dos Municípios e está previsto no art. 156, III, da Constituição da República<sup>69</sup>. Impende salientar que os serviços constitucionalmente previstos como de competência do Estado e de incidência do ICMS (transporte interestadual e intermunicipal e comunicação) podem ser tributados pelo Município. Para tanto, é necessária previsão em lei complementar.

A Constituição brasileira conferiu à União, a competência tributária para editar uma lei geral sobre o ISS, por meio de Lei Complementar. Dessa forma, foi criada a LC nº 116/2003<sup>70</sup>. Com base nessa lei, que dispõe sobre as normas gerais do ISS, cada Município, o Distrito Federal ou a União (no caso do art. 147 da Constituição da República<sup>71</sup>) devem instituir o imposto em seus territórios, por lei ordinária.

Historicamente, o ISS, inicialmente denominado de Imposto sobre Indústria e Profissões, foi instituído pela primeira Constituição Republicana de 1891<sup>72</sup> e era de competência dos Estados-membros da federação<sup>73</sup>. As Constituições de 1934<sup>74</sup> e 1937<sup>75</sup> mantiveram essa previsão. Especificamente com relação à Constituição de 1934<sup>76</sup>, embora o Imposto sobre Indústria e Profissões fosse lançado pelos Estados, suas receitas deveriam ser repartidas em partes iguais com os Municípios, conforme art. 8°, §2°, da Constituição da República de 1934<sup>77</sup>.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>69</sup>BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>70</sup>BRASIL. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 29 mai. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>71</sup>BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>72</sup>BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao91.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao91.htm</a>. Acesso em: 21 jun. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>73</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 131.

<sup>&</sup>lt;sup>74</sup>BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>75</sup>BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>76</sup>BRASIL, op. cit., nota 74.

<sup>&</sup>lt;sup>77</sup>Ibidem.

Por outro lado, a Constituição da República de 1946<sup>78</sup>, além de manter o Imposto sobre Indústria e Profissões, modificou sua competência e a atribuiu, exclusivamente, aos Municípios, conforme art. 29, V, desse texto constitucional. Além do Imposto sobre Indústria e Profissões, vale ressaltar outros impostos de competência municipal previstos na Constituição de 1946<sup>79</sup> e que se relacionam de alguma forma com a prestação de serviços, como o Imposto sobre diversões públicas e sobre Licenças.

Somente com a EC nº 18/1965<sup>80</sup> é que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza começou a ser desenhado da maneira hoje conhecida. A incidência desse imposto foi restringida e passou a conter apenas as prestações de serviços. Assim, de acordo com o artigo 15 e seu parágrafo único da EC nº 18/1965<sup>81</sup>, passou a competir aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. A lei complementar estabeleceria, ainda, os critérios para distinguir as atividades a que se refere o artigo 15 das previstas no artigo 12 da referida emenda constitucional<sup>82</sup>.

Com a Constituição da República de 1988<sup>83</sup>, o ISS passou a englobar todas as espécies de prestações de serviços, exceto as de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, que permaneceram sob a égide dos Estados. Ademais, como a parte do Código Tributário Nacional<sup>84</sup> referente ao ISS foi revogada, coube à LC nº 116/2003<sup>85</sup> o protagonismo no tocante à disciplina dos principais aspectos do imposto, como o estabelecimento do fato gerador, da base de cálculo, da fixação das alíquotas, das hipóteses de isenção, bem como dos serviços efetivamente tributados pelo ISS, por meio da existência de uma lista anexa à lei complementar.

Quanto às suas principais características, o ISS é definido como um imposto fiscal, residual, real, proporcional, não vinculado, cumulativo, além de poder assumir um caráter direto ou indireto<sup>86</sup>.

O ISS é fiscal, pois tem finalidade arrecadatória de recursos para os Municípios e para o Distrito Federal, com o objetivo de custear as atividades do ente público no fornecimento de serviços básicos à população. Ademais, o ISS é residual, já que não incide sobre serviços que

<sup>80</sup>BRASIL, op. cit., nota 05.

<sup>&</sup>lt;sup>78</sup>BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>79</sup>Ibidem.

<sup>81</sup> Ibidem.

<sup>82</sup> Ibidem.

<sup>83</sup>BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>84</sup>BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>85</sup>BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>86</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 132-134.

sejam fato geradores de outros impostos. Com relação à essa característica, é importante ressaltar que a LC nº 116/2003<sup>87</sup> prevê algumas hipóteses excepcionais em que é possível a incidência de ICMS e ISS sobre uma mesma prestação de serviço. O ISS possui alíquotas fixas ou variáveis de 2% a 5%, as quais são aplicadas à base de cálculo do imposto, ou seja, ao valor do serviço<sup>88</sup>.

Diferentemente do IPI e do ICMS, o ISS é cumulativo, uma vez que não permite a dedução e a compensação de valores, quando forem prestados vários serviços diferentes entre si pelo mesmo prestador<sup>89</sup>.

Por fim, o ISS pode ser direto ou indireto, a depender da repercussão tributária gerada no caso concreto. Quando há o repasse dos encargos tributários do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, o ISS adota postura indireta. Contrariamente, quando não é possível esse repasse dos encargos tributários para o contribuinte de fato e o próprio contribuinte de direito arca com os ônus do imposto, o ISS tem caráter direto. O STJ se coaduna com esse entendimento, como pode ser observado por meio do RESP nº 1.131.872<sup>90</sup>.

Com relação ao elemento objetivo do imposto, traduzido pelo fato gerador, tem-se que o ISS recai sobre prestações de serviços que possuam caráter econômico, habitualidade e que estejam previstos na lista anexa à LC nº 116/2003<sup>91</sup>, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, conforme previsto no art. 1º da LC nº 116/2003<sup>92</sup>. Nesse sentido, o imposto incide sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país; sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço; não depende da denominação dada ao serviço prestado; e ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Por outro lado, as hipóteses de não incidência e que não constituem fato gerador ISS se encontram no art. 2°, *caput* e parágrafo único, da LC nº 116/2003<sup>93</sup>. Dessa forma, o imposto

<sup>&</sup>lt;sup>87</sup>BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>88</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 221-222.

<sup>89</sup> Ibidem, p. 132-134.

<sup>&</sup>lt;sup>90</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº 1.131.872*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934843&num\_regist ro=200900605850&data=20100201&formato=PDF>. Acesso em: 22 jun. 2019.

<sup>91</sup> BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>92</sup>Ibidem.

<sup>93</sup>Ibidem.

não incide sobre: as exportações de serviços para o exterior do país; a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados, entre outras previsões. Não se enquadram em "exportações de serviços para o exterior do país", os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Além disso, importante discussão doutrinária e jurisprudencial surgiu quanto aos serviços passíveis de tributação pelo ISS. Assim, é necessário saber se a lista anexa à LC nº 116/2003 é taxativa ou exemplificativa e se os Municípios têm a competência para tributar todo e qualquer prestação de serviço, mesmo os que não estejam previstos na referida lista anexa.

A esse respeito, a lição de Claudio Carneiro<sup>94</sup> é bastante elucidativa:

Entendemos que somente podem ser tributados pelo ISS os serviços constantes da lista anexa à LC n. 116/2003, eis que a referida lista (verticalmente) possui caráter taxativo (art. 156, III, da CF), em respeito ao princípio da tipicidade, que por sua vez se refere à legalidade tributária estrita. Contudo, embora taxativa, os itens constantes da referida lista poderão ser interpretados extensivamente (horizontalmente), de maneira que possibilite abranger serviços congêneres ou similares, que possuam a mesma natureza dos itens ali elencados.

Parece-nos que esse é o entendimento do STJ quando do julgamento do AgRg no Ag 903.258/PR<sup>95</sup>, pois entendeu que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de que, se assim não fosse, ter-seia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS. Nesse mesmo sentido, o STJ (AgRg no Resp 1.441.427/RS<sup>96</sup>) entendeu que, embora taxativa em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISSQN sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

Segundo o referido Tribunal, esse entendimento não ofende a regra contida no art. 108, §1°, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Dependendo da hipótese, não se configura o uso da analogia, mas sim de intepretação extensiva, autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", entre outras. Não se pode confundir analogia com intepretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, ou seja, trata-se de um recurso jurídico empregado diante de lacuna no ordenamento jurídico. Já a intepretação, seja ela extensiva ou analógica, tem como objetivo extrair da norma o seu alcance ou sentido, para então definir, com certeza, a sua extensão. Diferentemente da integração, na interpretação existe uma norma a ser interpretada.

-

<sup>&</sup>lt;sup>94</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 145.

<sup>&</sup>lt;sup>95</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Ag nº 903.258*. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <a href="https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944'>">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944'>">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944">https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn='001763944\$</a>. Acesso em: 07 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>96</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Resp nº 1.441.427*. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc='1351681'>. Acesso em: 07 jul. 2019.

Com relação aos elementos subjetivos do imposto, o sujeito ativo é o Município, como regra geral de competência tributária constitucional atribuída pelo art. 156, III, da Constituição da República<sup>97</sup>. Excepcionalmente, a competência tributária pode ser cumulativa e os sujeitos ativos englobarem o Distrito Federal e a União, conforme art. 147 da Constituição<sup>98</sup>.

O sujeito passivo é o contribuinte, que, conforme disposto no art. 5° da LC n° 116/2003<sup>99</sup>, é o prestador do serviço, ou seja, quem realiza o fato gerador de forma direta. O sujeito passivo da obrigação tributária também pode compreender o responsável tributário, terceira pessoa que, mesmo sem praticar o fato gerador de forma direta, é escolhido pela legislação para responder pelo tributo.

Assim sendo, ressalta-se o art. 6° da LC n° 116/2003<sup>100</sup>, que prevê que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, podem atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. A atribuição dessa responsabilidade exclui a responsabilidade do contribuinte ou atribui a esse, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais<sup>101</sup>.

Ademais, os responsáveis tributários estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, da multa e dos acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a retenção de tais valores na fonte (art. 6°, §1°, LC n° 116/2003<sup>102</sup>). Dessa forma, conforme o disposto no art. 6°, §2° e seus incisos, da LC n° 116/2003<sup>103</sup>, são responsáveis o tomador ou intermediário de serviço.

A respeito do aspecto espacial, tem-se, como regra geral, o local do estabelecimento do prestador do serviço. Excepcionalmente, o local da prestação do serviço pode ser considerado como o domicílio do prestador ou do tomador<sup>104</sup>, conforme art. 3°, *caput* e seus incisos e parágrafos, da LC nº 116/2003<sup>105</sup>.

O art. 4º da LC nº 116/2003 considera o estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e

99 BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>104</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 223.

<sup>&</sup>lt;sup>97</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>98</sup> Ibidem.

<sup>100</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>101</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 206.

<sup>&</sup>lt;sup>102</sup> BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>103</sup> Ibidem

<sup>&</sup>lt;sup>105</sup> BRASIL, op. cit., nota 70.

que configure unidade econômica ou profissional. São irrelevantes quaisquer denominações que venham a ser utilizadas para caracterizá-lo.

Por outro lado, quanto ao aspecto quantitativo, a base de cálculo, de acordo com o art. 7º da LC nº 116/2003<sup>106</sup>, é o preço do serviço. Contudo, se a prestação de serviços estiver atrelada a um fornecimento de mercadorias, deve-se observar a natureza do serviço prestado. Caso o serviço prestado esteja previsto na lista anexa à LC nº 116/2003, o ISS incidirá sobre o valor total do preço fixado para o serviço, salvo se a lista anexa excepcionar a mercadoria. Hipótese diferente ocorre se o serviço prestado não estiver previsto na lista anexa e houver o fornecimento de mercadorias. Nesse caso, o ICMS incide sobre o valor total do preço fixado e não cabe a cobrança de ISS, conforme disposto pelo art. 155, §2º, IX, 'b', da Constituição da República. Importante observar a hipótese excepcional que ocorre quando a própria lei distingue o ISS para a prestação do serviço e o ICMS para a alienação de produtos<sup>107</sup>.

Se o preço do serviço prestado sofrer descontos, a base de cálculo continua a ser considerada pelo valor do serviço sem os descontos, conforme entendimento prevalecente no Superior Tribunal de Justiça. Essa orientação é muito criticada pela doutrina, que entende ser possível a cobrança de ISS sobre o valor do preço do serviço, com a redução dos descontos fornecidos ao consumidor. Para tanto, deve-se analisar se o desconto é condicionado ou não.

Já as alíquotas do ISS oscilam entre 2% e 5%. Enquanto o art. 8º da LC nº 116/2003<sup>108</sup> fixa a alíquota máxima do imposto em 5%, o art. 88 do ADCT<sup>109</sup> prevê a alíquota de 2%. Vale ressaltar, ainda, o art. 8º-A e parágrafos da LC nº 116/2003, que sustentam ser de 2% a alíquota mínima do ISS e nula a lei do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima.

O STF, por meio da ADPF nº 190<sup>110</sup>, já entendeu ser inconstitucional lei municipal que reduz a base de cálculo do ISS, uma vez que seria uma forma indireta de redução de alíquotas. O STF também considera inconstitucional a redução de carga tributária pelos Municípios tributantes, de forma a burlar a previsão existente acerca da alíquota mínima.

<sup>&</sup>lt;sup>106</sup> BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>107</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 217-221.

<sup>&</sup>lt;sup>108</sup> BRASIL, op. cit., nota 70.

<sup>&</sup>lt;sup>109</sup>BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 08 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>110</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF nº 190*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <a href="http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565">http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565</a>>. Acesso em: 08 jul. 2019.

Com relação ao lançamento, o ISS, assim como o IPI e o ICMS, é lançado por homologação, conforme previsto no art. 150 do CTN<sup>111</sup>. O ISS também pode ser lançado de ofício, nas hipóteses previstas no artigo 149, II e seguintes, do CTN<sup>112</sup>.

De forma semelhante ao que ocorre com o IPI e o ICMS, as imunidades podem ser genéricas ou específicas. As dispensas de pagamento previstas na legislação infraconstitucional são denominadas de isenções.

A título exemplificativo, as imunidades específicas podem ser encontradas em diversas decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Por meio do AgRg no RE nº 357.291<sup>113</sup>, o STF entendeu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é imune de impostos quando presta o serviço de distribuição de correspondências. Tal decisão se baseia no direito constitucional à comunicação. Outro exemplo a ser citado é a interpretação dada pelo STF ao art. 150, VI, "c", da Constituição da República. Por meio do RE nº 660.494<sup>114</sup>, o STF entendeu que a imunidade somente alcançaria o patrimônio, a renda, ou os serviços atrelados à finalidade social dos partidos políticos, suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Nesse momento, torna-se necessária a análise dos impactos da carga tributária brasileira na sociedade e a discussão acerca da necessidade de um sistema tributário menos voltado ao consumo.

# 1.2. Impactos da carga tributária brasileira na sociedade e a necessidade de um sistema tributário menos voltado ao consumo

O conceito de tributo e a finalidade para a qual ele é destinado ajudam a compreender a discussão acerca dos impactos da carga tributária brasileira na sociedade.

De acordo com a lição de Ricardo Lobo Torres<sup>115</sup>, o tributo é a prestação pecuniária por meio da qual o Estado custeia suas necessidades e atividades públicas, respeitadas as liberdades fundamentais dos cidadãos e os princípios previstos na Constituição da República, de modo a assegurar o bem-estar social:

<sup>113</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AgRg no RE nº 357.291*. Relator: Ministro Cezar Peluso. Disponível em: <a href="http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340082">http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340082</a>. Acesso em: 09 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>111</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>112</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>114</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 660.494*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <a href="http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=186850953&ext=.pdf">http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=186850953&ext=.pdf</a>. Acesso em: 09 jul. 2019.
<sup>115</sup> TORRES, op. cit., p. 375.

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

O Código Tributário Nacional também conceitua a noção de tributo, em seu art. 3º116. Contudo, a análise pura desse dispositivo não fornece a dimensão exata do que é o tributo, uma vez que ele deve ser interpretado conjuntamente com os princípios previstos na Constituição da República. Ademais, nem toda prestação pecuniária compulsória possui natureza tributária e os tributos possuem outras funções, além da arrecadatória.

Desse modo, políticas tributárias são criadas e implementadas, com vistas ao desenvolvimento e subsistência da sociedade e do próprio aparelho estatal. Elas consistem em "todas as ações do governo que estão relacionadas aos tributos, como por exemplo, incentivos fiscais, isenções de tributos, análise da finalidade de um tributo para a discussão de sua imposição ou não, dentre outras [...]"<sup>117</sup>.

Dito isso, cumpre ressaltar que, o modelo tributário pode contribuir para diminuir a desigualdade social em uma nação e promover uma maior justiça social. Nesse sentido, o modelo de tributação equivocado, além de impactar na distribuição de renda, prejudica o crescimento da economia de um país.

De acordo com Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>118</sup>, o sistema tributário deve ser economicamente eficiente e justo, e não apenas o melhor para o crescimento econômico e desfocado da realidade social:

Além da eficiência econômica, o valor social a que tradicionalmente se dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça; a tarefa daquele que formula o sistema é a de inventar um esquema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo. A justiça, em sua acepção tradicional, é concebida especificamente como um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes: o princípio de que as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes.

-

<sup>&</sup>lt;sup>116</sup> BRASIL, op. cit., nota 03.

<sup>&</sup>lt;sup>117</sup> ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Maria Flávia de Freitas. A tributação como instrumento de justiça social. *Meritum*, Belo Horizonte, v. 12, n° 01, p. 196-210, jan/jun. 2017.

<sup>&</sup>lt;sup>118</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 16-17.

Em um sistema tributário equilibrado e justo, a tendência natural é a de uma menor concentração de renda e de riqueza. Nas sociedades contemporâneas, o tributo não deve apenas financiar o Estado, mas ser um instrumento de transformação social, com o objetivo de resgatar direitos fundamentais não exercidos pela população. Na verdade, essa função transformadora não deve recair apenas sobre os tributos, mas sim sobre todo o sistema jurídico no qual ele está inserido. O sistema jurídico deve ser o alicerce desse atuar transformador<sup>119</sup>.

Dessa forma, entende-se que a adoção de uma tributação mais humana e em consonância com os princípios insculpidos na Constituição tem a força de efetivar uma maior justiça social, já que o Estado, ao ser financiado pela população, se ocuparia de suprir suas necessidades de forma satisfatória.

No Brasil, o sistema tributário deveria se ajustar aos objetivos traçados pelo art. 3º da Constituição da República<sup>120</sup>. Apesar disso, ao se visualizar o sistema tributário brasileiro atual, nota-se que, enquanto os tributos diretos incidem, precipuamente, sobre a renda e o patrimônio, e possuem um cunho mais progressivo, os tributos indiretos se concentram sobre o consumo e são mais regressivos.

Diante disso, conforme salientado por Élvio Gusmão Santos<sup>121</sup>, algumas distorções podem surgir:

São vários os efeitos de um sistema que privilegia uma carga tributária incidente sobre o consumo em detrimento do patrimônio e da renda. Dentre esses efeitos, podem ser citados os seguintes: a inibição do consumo, dificuldades para se alavancar o crescimento econômico e dos níveis de emprego, pois o consumo baixo limita a expansão da economia que, por sua vez, não tem capacidade de gerar novos empregos; é desproporcional e regressivo ao cobrar o mesmo de pobres e ricos, violando, assim, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Outro problema causado pelo modelo que privilegia a tributação indireta é que muitos impostos ou contribuições que recaem sobre o consumo o fazem de maneira cumulativa, como o PIS e a COFINS, que têm seus custos repassados aos produtos e serviços, o que diminui a possibilidade de consumo e afeta a competitividade das empresas.

O tributo cumulativo afeta o crescimento econômico em virtude de seu efeito sobre as decisões de investimento. Como um efeito cascata, o imposto ou contribuição eleva o custo de bens de capital e, como eles têm cadeias produtivas relativamente longas, a elevação tende a ser maior do que a sofrida, em média, pelos bens de consumo. O investimento tende a se reduzir e, com ele, a taxa de crescimento do país.

Consequentemente, conclui-se pela ineficiência do mecanismo adotado na tributação brasileira e a necessidade de reforma para haver uma implementação de um sistema tributário

\_

<sup>&</sup>lt;sup>119</sup>SANTOS, Élvio Gusmão. *Desigualdade social e justiça tributária*. Disponível em: https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/247/266. Acesso em: 12 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>120</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>121</sup> SANTOS, op. cit.

menos voltado ao consumo. Tal modificação se faz urgente, quando se constata que a base arrecadatória do Estado brasileiro ocorre na tributação indireta e gera o encarecimento dos alimentos e dos bens de consumo básicos. Demonstrar que é possível equilibrar as finanças públicas, de modo a tornar possível a manutenção da máquina pública, com a arrecadação de tributos de forma mais justa, é um dos objetivos deste trabalho.

A título exemplificativo, destaca-se um estudo do IPEA<sup>122</sup> (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), que sustenta a ênfase do sistema tributário brasileiro sobre os tributos indiretos e as complicações inerentes disso.

De acordo com a pesquisa, o sistema tributário brasileiro enfatiza sobremaneira os impostos indiretos – que representam mais de 51% da carga tributária bruta total. A insistência do país em impostos sobre bens e serviços (impostos indiretos) – em detrimento de impostos sobre a renda e a propriedade (impostos diretos) – sabota, segundo os autores, a aplicação real do princípio de capacidade contributiva, resultando em um sistema regressivo no qual famílias de renda proporcionalmente menor financiam uma maior fatia do Estado.

No gráfico em anexo (ver anexo 1), pode-se visualizar, de forma resumida, como o Brasil ocupa as primeiras posições no ranking global acerca da porcentagem da carga tributária dos impostos indiretos sobre os bens e serviços.

Dessa maneira, conforme pesquisa realizada com base nos dados da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e da Receita Federal<sup>123</sup>, a arrecadação com tributos sobre bens e serviços equivale a 49,68% da arrecadação total do Brasil em 2015. Comparado com o cenário internacional, a economia brasileira possui uma das maiores taxas de tributação sobre o consumo e contrasta com a baixa tributação sobre a renda. Comparativamente, destaca-se o baixo índice dos Estados Unidos, de aproximadamente 17%; do Reino Unido, de aproximadamente 32% e da Alemanha, de aproximadamente 28%.

Essa concentração da arrecadação sobre bens e serviços continua a persistir nos anos subsequentes. Em 2017, ela atingiu o patamar de 44,28% da arrecadação total no Brasil, o que corresponde a 14,32% do PIB, enquanto a tributação sobre a renda correspondeu a apenas 21,75% da arrecadação total (7,03% do PIB). Já em 2018, a tributação sobre bens e serviços

<sup>123</sup>LIMA, Bianca Pinto. *As injustiças tributárias no Brasil em 5 gráficos*. Disponível em: <a href="https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/">https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/</a>>. Acesso em: 16 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>122</sup> IPEA. *Tributação sobre lucros e dividendos reduziria a desigualdade de renda*. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=34666:tributacao-de-lucros-e-dividendos-reduziria-a-desigualdade-de-renda&catid=10:disoc&directory=1. Acesso em: 16 jul. 2019.

alcançou 44,74% da arrecadação total brasileira (14,88% do PIB), ao passo que o recolhimento da carga tributária sobre a renda totalizou apenas 21,62% (7,19% do PIB)<sup>124</sup> (ver anexo 1).

Além disso, a situação continua delicada, ao se comparar os impactos da carga tributária na renda, conforme evidenciado no gráfico em anexo<sup>125</sup> (ver anexo 1).

Nota-se que a carga tributária brasileira não é distribuída de forma equânime e proporcional, de acordo com os variados níveis de renda presentes na sociedade. Isso afeta de forma mais gravosa algumas camadas da população. Diante da análise dos dados, percebe-se que, percentualmente, quanto maior a renda, menor o impacto da carga tributária sobre ela.

A carga tributária bruta incidente, em 2008, nos cidadãos que recebiam renda mensal familiar de até dois salários mínimos, era de 53,9%. Para suprir com esse impacto, era necessário destinar 197 dias ao ano para quitar a totalidade dos tributos. Paralelamente, para os cidadãos que possuíam renda familiar superior a 30 salários mínimos, a carga tributária bruta incidente sobre seus rendimento era de 29%, com a necessidade de destinação de 106 dias ao ano para o pagamento da integralidade dos tributos. Percebe-se, ao longo da projeção exposta no gráfico, que quanto maior a renda mensal familiar, menor a carga tributária bruta incidente sobre a renda e menor a quantidade de dias destinados ao pagamento dos tributos.

Com a análise dos gráficos em anexo (anexo 1), percebe-se que a concentração da arrecadação sobre bens e serviços no Brasil pouco se alterou nos dez últimos anos. Além disso, o Brasil tributa menos a renda que a média dos países da OCDE, enquanto tributa mais sobre bens e serviços. A porcentagem de tributação sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil corresponde, em 2017, a 7% (sete por cento) do PIB, enquanto a média dos países da OCDE é de 11,4%. Com relação à carga tributária sobre bens e serviços, a média do Brasil é de 14,3% do PIB, ao passo que a média dos países da OCDE é de 11,1%.

Assim, tanto o gráfico acerca do peso dos impostos indiretos sobre bens e serviços na arrecadação brasileira, quanto o gráfico acerca do impacto da carga tributária brasileira sobre a renda evidenciam um peso tributário maior para as camadas com menores rendas. Enquanto os mais necessitados arcam com mais tributos, percentualmente, os mais abastados arcam com menos.

<sup>125</sup>ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Alves-H.N.-Tributacao-e-injustica-social-no-Brasil-2012.pdf. Acesso em: 17 jul. 2019.

-

BRASIL. Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Disponível em: <a href="https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf">https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf</a> . Acesso em: 17 jul. 2019.

Dessa forma, percebe-se que o sistema tributário brasileiro é o oposto do que deveria ser. Tal conclusão é favorecida pela preferência do legislador pátrio em focar a tributação nacional sobre o consumo. A regressividade da tributação nacional também é evidenciada pela adoção do mecanismo dos tributos indiretos.

Nesse momento, conforme será analisado, o IVA seria uma boa medida no atuar transformador defendido nesta pesquisa. Para tanto, é importante o estudo do aspecto histórico de surgimento do referido imposto e de suas principais características.

### 1.3. Escorço histórico do IVA

Atualmente, pode-se dizer que o IVA é um imposto de sucesso e que gera resultados econômico-tributários satisfatórios na maioria dos países em que é adotado. Contudo, sua origem não é muito recente e remonta ao período posterior à Primeira Guerra Mundial. Antes do IVA, algumas tentativas de modelos fiscais foram utilizadas pelas principais economias europeias no início do século XX, na busca da superação da tributação indireta. Pretendia-se atenuar o caráter cumulativo desses impostos e a geração de efeitos em cascata.

Na Alemanha, a criação de um novo método de tributação visava arcar com as despesas decorrentes da guerra. Nesse sentido, em 1916, foi criado um imposto de selo sobre todas as transações de mercadorias, chamado de *Warenumsatzstempel*. Esse imposto previa a incidência da alíquota de 0,1% sobre todas as vendas de bens e recaía de forma cumulativa nas operações realizadas. Com o tempo, a incidência do tributo foi alargada e as prestações de serviços foram incluídas na tributação. Todavia, como tinha característica cumulativa, o modelo não agradou e foi alvo de reformas<sup>126</sup>.

Da mesma forma, a França se viu obrigada a reformar seu sistema fiscal, de modo a reconstruir o país das consequências oriundas da Primeira Guerra Mundial. Em 1917, foi elaborado um imposto sobre os pagamentos - *taxe sur les paiements* -, seguido pela instituição de um imposto sobre transações, em 1920. Esse imposto sobre as transações era plurifásico e cumulativo, o que gerou efeitos negativos para a economia francesa. Desse modo, em 1936, na tentativa de retomar o crescimento econômico, um novo imposto monofásico sobre os produtos foi criado - *taxe à la production* -, o qual incidia na fase de produção uma única vez<sup>127</sup>.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>126</sup> COSTA, op. cit., p. 11.

<sup>&</sup>lt;sup>127</sup> Ibidem, p. 12.

Somente em 1954, com os trabalhos realizados por Maurice Lauré é que o IVA surgiu, em substituição ao antigo imposto sobre a produção - *taxe à la production*. Nesse momento, os desdobramentos ruins oriundos do antigo sistema tributário, como a cumulatividade, foram extintos<sup>128</sup>. Passava-se a cobrar apenas a quantia resultante da diferença entre o valor obtido com a compra e a venda do produto ou do serviço.

Portanto, o Imposto sobre o Valor Acrescentado foi uma criação da França, que tinha a intenção de substituir os impostos indiretos cumulativos e simplificar todo o seu sistema tributário. Somente foi difundido para outros países posteriormente, uma vez que não se acreditava em sua eficácia como imposto nacional<sup>129</sup>. Com isso, o IVA foi introduzido na Alemanha apenas em 1968, e pôs fim a aproximadamente cinco décadas de impostos cumulativos, ou em cascata<sup>130</sup>.

Ao contrário do que sustentavam seus críticos, o IVA ganhou robustez e se revelou ser o imposto mais adequado dentro de um Sistema Democrático de Direito, visto que garante a neutralidade fiscal, por não ser cumulativo. Ademais, os contribuintes, sujeitos passivos do imposto, suportam carga tributária menor e é possível se garantir uma efetividade maior, na prática, do princípio da capacidade contributiva<sup>131</sup>. Esse é o motivo pelo qual o IVA é cada vez mais adotado nos ordenamentos fiscais pelo mundo.

Conforme demonstra José Guilherme Xavier de Basto, a tributação cumulativa penaliza os processos produtivos desintegrados e estimula a integração vertical das fases produtivas. Assim, Xavier de Basto<sup>132</sup> afirma que "o imposto discrimina a favor dos bens produzidos em circuitos que concentrem nos últimos estádios a formação de valor (por hipótese pequena nos primeiros estádios), penalizando os que têm alto valor acrescentado logo nos primeiros estádios [...]".

Dessa forma, os impostos cumulativos não asseguram a neutralidade fiscal, já que incidem de forma desigual nos diversos setores econômicos existentes ao longo da cadeia produtiva, de comercialização e de consumo. Assim, torna-se improvável medir a carga tributária suportada pelos produtos ou serviços. Já no IVA, a uniformidade e a generalidade contribuem para que a neutralidade esteja presente<sup>133</sup>.

GOMES, Fábio Luiz. *Manual sobre o IVA nas comunidades europeias*. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 25.

<sup>&</sup>lt;sup>128</sup> COSTA, op. cit., p. 13.

<sup>&</sup>lt;sup>130</sup> COSTA, op. cit., p. 13

<sup>&</sup>lt;sup>131</sup> GOMES, op. cit., p. 26.

<sup>&</sup>lt;sup>132</sup> BASTO apud ibidem, p. 27.

<sup>&</sup>lt;sup>133</sup> Ibidem, p. 28.

Portanto, o IVA consistiu em uma das maiores novidades fiscais após a Segunda Guerra Mundial. O protagonismo desse novo modo de tributar rapidamente se alastrou por vários países da Europa e do mundo, principalmente em um momento em que se buscava uma maior atenção às áreas econômicas e sociais, em decorrência da destruição causada pela guerra e a necessidade de uma rápida reconstrução. Por meio do IVA, é possível haver maior equilíbrio entre o sistema tributário e os princípios a ele relacionados, como o da neutralidade fiscal, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, da justiça social, entre outros.

A título exemplificativo, para se ter uma ideia da rápida evolução desse imposto, em meados da década de 1960, apenas dois países adotavam o IVA em suas estruturas fiscais: França e Alemanha. Em 2005, esse número saltou para cento e trinta e cinco países e, em 2012, atingiu cento e cinquenta, inspirados pelo modelo adotado pela União Europeia<sup>134</sup>.

Após um breve contexto histórico, torna-se necessária a análise das principais características do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de modo a possibilitar o aprofundamento do estudo sobre a sua implantação no Brasil, a comprovação da vantagem de sua utilização nos ordenamentos jurídicos dos países, e a maior facilidade na integração dos blocos regionais, como o Mercosul e a União Europeia.

Nesse seguimento, cumpre ressaltar algumas características gerais do IVA, como seu caráter indireto, geral, plurifásico e de matriz comunitária<sup>135</sup>. Além disso, busca-se, neste tópico do trabalho, uma análise do fato gerador do imposto e da incidência de suas respectivas alíquotas, bem como a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Após a compreensão desses conceitos elementares, buscar-se-á o elo com propostas de mudanças no sistema tributário brasileiro e possíveis obstáculos a serem superados.

Conforme aludido, o IVA é geral, pois ele abrange uma ampla gama de produtos e serviços e não um grupo restrito e específico de bens. Interessante observar que a aplicação do IVA se dá por exceção. Nessa espécie de tributo, geralmente, o ordenamento tributário não indica os bens e serviços nos quais o IVA irá incidir, mas designa os bens e serviços em que o IVA não incidirá<sup>136</sup>.

A título exemplificativo, cita-se o artigo 1º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Portugal<sup>137</sup>, que prevê que estão sujeitos ao imposto de valor acrescentado

<sup>&</sup>lt;sup>134</sup> COSTA, op. cit., p. 28.

<sup>&</sup>lt;sup>135</sup> Ibidem, p. 29.

<sup>&</sup>lt;sup>136</sup> BASTO apud ibidem, p. 29.

<sup>&</sup>lt;sup>137</sup>PORTUGAL. Código doImposto sobre o Valor Acrescentado. < http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\_fiscal/codigos\_tributarios/civa\_rep/Pages/codigo-do-ivaindice.aspx>. Acesso em: 13 set. 2019.

apenas: as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional português, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens; e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional português, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

Contudo, a lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Portugal<sup>138</sup> trata dos bens e serviços sujeitos à taxa reduzida do IVA, a lista anexa II enumera os bens e serviços sujeitos à taxa intermediária e a legislação complementar versa sobre os produtos e serviços sujeitos à tributação especial. Nota-se, com isso, que a previsão excepcional é muito mais extensa que a previsão genérica, de modo a ratificar o caráter geral do imposto.

O IVA também é considerado como indireto, uma vez que permite o repasse dos encargos tributários do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Dessa forma, uma pessoa, física ou jurídica, será a contribuinte de fato, ao passo que a outra ficará com o ônus e a responsabilidade de recolher o imposto. Assim como o IPI, o ICMS e o ISS, o IVA é um tributo indireto. Não obstante, o impacto de sua carga tributária é menor que o provocado pelos impostos incidentes sobre o consumo existentes no Brasil, visto que o conjunto das peculiaridades que envolvem o IVA contribui para isso.

Por outro lado, o IVA é plurifásico, porque recai sobre todas as etapas do processo de produção e comercialização, ou seja, do produtor ao consumidor final. O modelo econômico adotado pelo tributo é o do método crédito imposto, método indireto subtrativo ou método das faturas, designações tratadas pela doutrina como sinônimas<sup>139</sup>. Esse modelo se caracteriza por haver liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito econômico<sup>140</sup>. Assim sendo, o montante do IVA "é dado pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições efetuadas durante o mesmo período"<sup>141</sup>.

Dito de outra forma, o padrão crédito imposto se notabiliza pela incidência do IVA sobre o valor acrescentado ao produto ou à prestação do serviço. Dessa forma, o valor pago inicialmente pelo produto ou pela prestação de serviço é desconsiderado, assim como o montante investido para seu aprimoramento. Esse é o ponto nodal da atratividade do IVA, pois

<sup>141</sup> GOMES, op. cit., p. 28.

-

<sup>&</sup>lt;sup>138</sup> PORTUGAL, op. cit., nota 137.

<sup>&</sup>lt;sup>139</sup> GOMES, op. cit., p. 28.

<sup>&</sup>lt;sup>140</sup>PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Disponível em: < https://books.google.com.br/books?id=s0\_JCgAAQBAJ&pg=PT36&lpg=PT36&dq=livro+introdu%C3%A7%C 3%A3o+ao+imposto+sobre+o+valor+acrescentado+clotilde+palma+pdf&source=bl&ots=pkukZMroUC&sig=A CfU3U1uZefo7-6\_R1EsWt6UkaBIIuDROQ&hl=pt-PT&sa=X&ved=2ahUKEwif4dr7hc\_kAhUlIbkGHdq GAz44ChDoATAEegQICRAB#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 13 set. 2019.

tal dinâmica suaviza os impactos da carga tributária sobre o contribuinte. Assim, se uma empresa compra matéria-prima bruta e agrega trabalho e tecnologia para a elaboração de produtos sofisticados, o IVA recairá no valor resultante da subtração do preço final do produto pelo preço pago pela matéria prima bruta.

Portanto, o método indireto subtrativo foi elaborado com a finalidade de alcançar alguns objetivos fundamentais que possibilitassem o sucesso do IVA<sup>142</sup>. Segundo Clotilde Celorico Palma<sup>143</sup>:

A técnica do método subtractivo indirecto permite atingir em simultâneo vários objetivos, designadamente:

- a) Tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito econômico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos;
- b) Produzir um efeito de anestesia fiscal;
- c) Instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que sé se pode deduzir o IVA suportado com base na factura do documento equivalente passados nas formas previstas no art. ° 35.º do Código. Este método, conforme se nota, é 'um excelente meio de pré financiamento do imposto, dado que, em princípio, todos empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado de uma parte do imposto';
- d) Assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto.

Chama a atenção e merece especial destaque o quarto item dos objetivos enumerados pela autora. O IVA busca assegurar a neutralidade do imposto e a sua não cumulatividade, de modo a incentivar o crescimento do consumo, na medida em que atenua a repercussão tributária na vida financeira do contribuinte. Ademais, o IVA impede a tributação excessiva dos produtos utilizados na fabricação e no curso da cadeia de consumo. Tal medida barateia a quantia cobrada do consumidor final e contribui para o aumento da qualidade de vida da parcela da população que mais necessita.

O IVA também é caracterizado como um tributo de matriz comunitária, já que é apto a proporcionar uma grande integração fiscal entre os países que o utilizam<sup>144</sup>. Destarte, o IVA é utilizado como um mecanismo de integração de blocos econômicos, como acontece, atualmente, na União Europeia. Muito se especula sobre a criação, nos mesmos moldes, de um bloco econômico no MERCOSUL. Entretanto, muitos entraves ainda precisam ser superados para que seja possível essa adaptação, e a questão fiscal é uma delas.

Indubitavelmente, a União Europeia é o maior exemplo dessa agregação econômica entre os Estados. Para que isso fosse possível, os países precisaram unificar seus modelos fiscais

<sup>&</sup>lt;sup>142</sup> COSTA, op. cit., p. 30.

<sup>&</sup>lt;sup>143</sup> PALMA apud ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>144</sup> Ibidem, p. 31.

e o IVA se adequou perfeitamente nesse panorama, por todas as suas características que favorecem a isso. Por conseguinte, torna-se significativo o estudo das características principais do tributo, para que seja possível sua comparação com o sistema tributário brasileiro e a possibilidade de adoção de reformas. Além disso, a unificação dos sistemas fiscais em âmbito regional facilitaria e intensificaria os acordos comerciais e propiciaria um ambiente favorável de fortalecimento do MERCOSUL.

Terminado o estudo das principais características do IVA, fundamental examinar o fato gerador, o sujeito passivo e as alíquotas utilizadas no imposto. Com relação ao fato gerador, importante destacar a diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia<sup>145</sup>. Em seu título VI<sup>146</sup>, a diretiva trata do fato gerador e da exigibilidade do imposto em quatro capítulos.

O primeiro capítulo, composto pelo artigo 62<sup>147</sup>, prevê as disposições gerais. Assim, para os efeitos da diretiva, entende-se por fato gerador do imposto, o fato mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. A exigibilidade do imposto é o direito que o fisco pode fazer valer face ao devedor, relativo ao pagamento do imposto, nos termos da lei e a partir de um determinado momento, ainda que o pagamento possa ser prorrogado.

O segundo capítulo, nos artigos 63 a 67<sup>148</sup>, trata das entregas de bens, das prestações de serviços e estabelece o momento em que o tributo será devido<sup>149</sup>. Desse modo, o fato gerador do IVA ocorre e o imposto torna-se exigível quando é efetuada a entrega dos bens ou é prestado o serviço.

O terceiro capítulo trabalha com as aquisições intracomunitárias de bens nos artigos 68 e 69<sup>150</sup>. Para esses tipos de transações, o fato gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens, ou seja, com a entrega de bens similares no território do Estado-Membro. Nesse caso, o imposto torna-se exigível no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Porém, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura prevista no artigo 220 da diretiva 2006/112/CE, se a fatura tiver sido emitida antes do dia 15 do mês seguinte ao que ocorreu o fato gerador.

<sup>147</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>145</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Directiva 2006/112/CE do Conselho*, de 28 de novembro de 2006. Disponível em: < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 14 set. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>146</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>148</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>149</sup> COSTA, op. cit., p. 32.

<sup>&</sup>lt;sup>150</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 145.

O quarto capítulo cuida das importações de bens nos artigos 70 e 71<sup>151</sup>. O fato gerador ocorre e o imposto é exigível quando é efetuada a importação de um bem e ele ingressa no território de um Estado integrante da União Europeia.

Com relação ao reconhecimento do sujeito passivo do referido imposto, também é necessária a observação da diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia<sup>152</sup>. Em seu título III<sup>153</sup>, a diretiva analisa os sujeitos passivos do IVA ao longo dos artigos 9° a 13. Assim, a diretiva determina que sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade econômica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Entende-se por atividade econômica qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluídas as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Também é considerada atividade econômica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

Além dessas atividades, os Estados membros da União Europeia podem considerar como sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação; a entrega de um terreno para construção; e qualquer pessoa que proceda, ocasionalmente, à entrega de um meio de transporte novo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro mas no território da União Europeia.

Outro ponto nodal acerca dos sujeitos passivos do IVA se refere ao exercício da atividade econômica de modo independente, o qual é valorizado. É excluída a tributação dos assalariados e de outras pessoas vinculadas às entidades patronais, seja por contrato de trabalho, seja por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho.

Com relação às alíquotas, sua previsão se encontra no Título VIII – Taxas - da diretriz 2006/112/CE do Conselho da União Europeia<sup>154</sup>.

Com o surgimento dos blocos econômicos e a mudança fiscal ocorrida na Europa, com a busca da integração entre os países, a fixação de alíquotas por cada Estado foi restringida, de modo a possibilitar a implantação da tributação na origem<sup>155</sup>. Havia receio por parte dos

<sup>&</sup>lt;sup>151</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 145.

<sup>152</sup> Ibidem.

<sup>153</sup> Ibidem.

<sup>154</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>155</sup> BASTO apud GOMES, op. cit., p. 35.

idealizadores do mercado comum, de que a fixação de alíquotas muito díspares entre os Estados membros pudesse desequilibrar e distorcer negativamente a concorrência.

Nesse sentido, o item 2 da diretiva 2005/92/CE do Conselho da União Europeia 156 é claro ao estabelecer ser conveniente evitar que um aumento das diferenças entre as taxas normais do IVA aplicadas pelos Estados-Membros possa provocar desequilíbrios estruturais na comunidade, assim como distorções da concorrência em determinados setores de atividade econômica.

Por conseguinte, o item 3 da diretiva<sup>157</sup> entendeu ser adequado manter a taxa normal mínima de 15% por um longo período suplementar, a fim de permitir a execução da referida estratégia de simplificação e de modernização da legislação comunitária em matéria de IVA.

Assim, conforme artigo 1º da diretiva 2005/92/CE<sup>158</sup>, o artigo 12, nº 3, alínea "a" da diretiva 77/388/CEE<sup>159</sup>, parágrafos 1° e 2° foram alterados para preverem que a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado fosse fixada por cada Estado membro em uma porcentagem de valor tributável idêntica para as entregas de bens e para as prestações de serviços. Logo, a partir de 1º de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não poderia ser inferior a 15%.

Dessa forma, as alíquotas entre os países integrantes da União Europeia variam, mas nunca de forma discrepante. Conforme bem salientado por Nina Gabriela Borges Costa 160:

> Com isso, na União Europeia, a alíquota normal do IVA passa a variar de país para país, mas nunca de forma discrepante. Atualmente, tem-se que a taxa normal do IVA, em alguns países, é de: 18% na Espanha, 19% na Alemanha e Holanda, 19,6% na França, 20% na Áustria e no Reino Unido, 21% na Bélgica, 23% na Grécia e em Portugal e 25% na Dinamarca.

Parte-se, agora, para a análise de mudanças que podem ser implementadas no Sistema Tributário Brasileiro e possíveis obstáculos a serem superados para a implantação do IVA no Brasil.

158 Ibidem.

<sup>156</sup> UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005. Disponível em < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32005L0092>. Acesso em: 15 set. 2019. 157 Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>159</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Directiva 77/388/CEE do Conselho*, de 17 de maio de 1977. Disponível em: < https://eurlex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>. Acesso em: 15 set. 2019. <sup>160</sup> COSTA, op. cit., p. 35.

# 1.4. Propostas de mudanças no Sistema Tributário Brasileiro e obstáculos a serem superados

Conforme visto, o sistema tributário ideal deve ser economicamente eficiente e justo, sem descuidar da realidade social. Além disso, o Estado deve priorizar os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da isonomia.

Para tanto, mister salientar que a forma mais apropriada de tributação sobre a renda e o patrimônio dos contribuintes deve levar em conta a equidade vertical e a equidade horizontal, as quais serão analisadas no ponto 3.1 deste trabalho.

Contudo, um sistema tributário justo não consiste apenas no aumento das médias das alíquotas quando há o aumento de renda, ou seja, não depende apenas da aplicação de uma tributação progressiva. É necessário analisar a qualidade e a eficácia dos gastos dos governos. Nesse sentido:

Apesar dos pressupostos implícitos de muitas pessoas, a justiça de um esquema tributário não pode ser avaliada pelo fato de as alíquotas médias aumentarem suficientemente à medida que a renda cresce. Além disso, como já vimos, uma vez rejeitado o pressuposto de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa, já não podemos defender princípios de justiça tributária sem fazer apelo também a princípios mais amplos de justiça governamental. Se a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, o governo deve empregar meios tributários e as políticas de gastos que mais atendem aos critérios corretos de justiça; não há sentido em fazer questão de que a política tributária seja justa em si e ao mesmo tempo ignorar a justiça dos gastos governamentais los.

Sustentar o estabelecimento e a manutenção de direitos na Constituição da República sem a previsão da respectiva arrecadação contribui para que o texto constitucional se torne uma letra de lei morta, além de gerar garantias constitucionais ineficazes e inócuas. De acordo com Élvio Gusmão Santos<sup>162</sup>, "com uma Constituição pródiga na concessão de direitos fundamentais de natureza social, a necessidade de financiamento do Estado brasileiro é premente, não podendo se conceber a existência de direitos sem fontes de financiamento que o garantam."

Logo, quanto mais direitos previstos, maiores custos o Estado terá para garanti-los. Assim, é necessária uma tributação que gere receitas capazes de suprir e custear essa demanda social, de modo que o sistema tributário seja eficiente e justo. Tal definição é determinada pela política tributária e fiscal adotada pelo governo. A reforma tributária é essencial, pois possibilita

<sup>&</sup>lt;sup>161</sup> MURPHY, op. cit., p. 43.

<sup>&</sup>lt;sup>162</sup> SANTOS, op. cit.

o crescimento econômico aliado à preocupação social, de modo a respeitar o princípio da proibição do retrocesso social, ou da irreversibilidade dos direitos fundamentais e seu efeito *cliquet*.

Como compreendido por José Gomes Canotilho<sup>163</sup>, efeito *cliquet* dos direitos humanos significa que os direitos não podem retroagir, e sim, só podem avançar na proteção dos indivíduos. Assim, qualquer medida que tenda a revogar os direitos sociais já assegurados, sem a criação de outros meios capazes de compensar a anulação desses benefícios, é inconstitucional.

Outro ponto a ser enfatizado é a tese denominada de "Curva de Laffer", desenvolvida pelo economista Arthur Laffer, que analisa a relação entre o nível de arrecadação e de tributação em uma nação. Com base nessa teoria, "a partir de um determinado ponto da curva (nível de tributação), a elevação das alíquotas dos tributos produz efeito inverso, isto é, a arrecadação reduz-se proporcionalmente, pelo esgotamento da capacidade contributiva" Por conseguinte, não é a melhor medida a manutenção de excesso de impostos com elevadas alíquotas, como acontece nos impostos indiretos incidentes sobre o consumo no Brasil. De acordo com Richard Abel Musgrave 165, em seu livro *A Teoria das Finanças Públicas*, "ao se aplicar um imposto sobre vendas, não se deve supor que, por intermédio da elevação da alíquota tributária, se possa aumentar indefinidamente a receita gerada pelo imposto".

A adoção de um sistema tributário mais equilibrado, como defendido neste trabalho, contribuiria inclusive para o aumento da arrecadação tributária. Para se atingir tal finalidade, é imprescindível que o novo modelo tributário encontre o vértice ideal, conforme demonstrado no gráfico desenvolvido por Laffer<sup>166</sup> (ver anexo 1).

Concretamente, defende-se a criação de um imposto único, o IVA, como alternativa para a justiça fiscal no Brasil, em substituição aos impostos indiretos sobre o consumo, como o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS/COFINS e a CIDE. Paralelamente a isso, interessante destacar a necessidade de tributação do IVA no destino, para facilitar a fiscalização e dificultar a sonegação. Além disso, a base tributária do IVA deve ser ampla, para que o processo de transição e reestruturação tributária não sofra muitos percalços.

<sup>&</sup>lt;sup>163</sup> CANOTILHO apud GARCIA, Carla Rosane Pesegoginski. *Princípio da vedação do retrocesso*: "efeito cliquet. Disponível em: <a href="https://juridicocerto.com/p/carlaadvogada/artigos/principio-da-vedacao-do-retrocesso-efeito-cliquet-436">https://juridicocerto.com/p/carlaadvogada/artigos/principio-da-vedacao-do-retrocesso-efeito-cliquet-436</a>. Acesso em: 19 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>164</sup> LIMA, Emanoel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. *Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil*: uma análise a partir da Curva de Laffer. Disponível em:< http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt >. Acesso em: 19 jul. 2019.
<sup>165</sup> MUSGRAVE apud Ibidem.

<sup>166</sup> Ibidem.

Diante do exposto, afirma-se ser injusta a destinação dada pelo Estado brasileiro aos impostos pagos pelos cidadãos e a carga tributária cobrada dos contribuintes é inadequada e desequilibrada. Logo, conclui-se pela inexistência de uma justiça fiscal no Brasil, com grande parte da arrecadação formada por tributos indiretos e com gastos governamentais não destinados ao desenvolvimento social.

Considerando que um sistema tributário justo deve ser formado por uma base de arrecadação incidente sobre o patrimônio e renda, de forma majoritária, levando-se em conta a capacidade contributiva do contribuinte e a destinação dos valores arrecadados, após a análise feita, conclui-se que não há justiça fiscal no Brasil. Aqui, a maior parcela da arrecadação é formada pelos tributos indiretos. Não bastasse isso, os gastos do governo não são destinados preferencialmente aos meios capazes de promover o desenvolvimento social – educação, saúde e investimento em produção e infraestrutura<sup>167</sup>.

A título ilustrativo, tem-se o crescimento da dívida pública e dos seus respectivos juros, em 2019, as quais atingiram um patamar de R\$ 4,24 trilhões de dívida e de R\$ 330 bilhões de pagamento de juros. Esses números representam o maior valor da série histórica das dívidas públicas brasileiras e representam um acréscimo de 9,5% em relação ao exercício de 2018 <sup>168</sup>. Em 2020, a dívida pública já atingiu R\$ 4,41 trilhões. <sup>169</sup> Ademais, o pagamento de juros da dívida pública representa mais que o dobro do gasto com saúde e educação. Esses dados ajudam a ratificar como uma tributação equilibrada e a destinação de seus recursos podem ser utilizados de forma eficaz para atender aos objetivos traçados pela Constituição da República <sup>170</sup>, caso sejam bem utilizados.

Interessante destacar, também, alguns projetos de emendas constitucionais que tramitam no Congresso Nacional. A PEC nº 45/2019<sup>171</sup>, aprovada na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, pretende a substituição de cinco tributos por apenas um, o IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços). Já a PEC nº 293/2004<sup>172</sup> pretende a

<sup>&</sup>lt;sup>167</sup> SANTOS, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>168</sup> MARTELLO, Alexandro. *Dívida pública tem alta de 9,5% em 2019 e chega a R\$ 4,24 trilhões; maior valor da série histórica*. Disponível em: <a href="https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/28/divida-publica-tem-alta-de-95percent-em-2019-e-chega-a-r-424-trilhoes-maior-valor-da-serie-historica.ghtml">https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/28/divida-publica-tem-alta-de-95percent-em-2019-e-chega-a-r-424-trilhoes-maior-valor-da-serie-historica.ghtml</a>). Acesso em: 05 nov. 2020. 

<sup>169</sup> MÁXIMO, Wellton. *Dívida pública sobe 1,56% em agosto e vai para R\$ 4,41 tri*. Disponível em:

<sup>&</sup>lt;a href="https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/divida-publica-federal-sobe-156-em-agosto-e-vai-para-r-441-tri">https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/divida-publica-federal-sobe-156-em-agosto-e-vai-para-r-441-tri</a>. Acesso em: 05 nov. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>170</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>171</sup>BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição nº 45-A*, de 2019. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 21 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>172</sup>BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição nº* 293, de 2004. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>. Acesso em: 21 jul. 2019.

extinção do IOF, da CSLL, do PASEP, do IPI, do PIS e do COFINS para a criação do IVA, além de algumas isenções para contribuintes de baixa renda.

Na esteira dos obstáculos a serem superados para a implantação do IVA no Brasil, tem-se a forma federativa de Estado adotada pela Constituição da República de 1988. A forma federativa, ou também denominada de pacto federativo, surgiu nos Estados Unidos em 1787. No Brasil, a federação surgiu com o Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889, o qual instituiu, também, a forma republicana de governo em seu art. 1º173.

Diferentemente do que ocorreu nos Estados Unidos, em que os Estados soberanos cederam parcela de sua soberania para um órgão central, responsável pela centralização e unificação do poder, na federação brasileira houve a descentralização de um Estado unitário centralizado. Isso justifica o fato de os Estados norte-americanos possuírem maior autonomia que os Estados brasileiros, dentro da forma federativa de governo<sup>174</sup>.

Para José Afonso da Silva, "quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma *forma de Estado*, denominada de *federação* ou *Estado federal*, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa<sup>175</sup>".

Assim sendo, o federalismo brasileiro é baseado no princípio da igualdade entre todos os entes federados e pela descentralização do poder unitário central, com o fortalecimento dos Estados e dos Municípios. Objetiva-se, com essa descentralização, o desenvolvimento e o combate às desigualdades entre as regiões do país por meio da distribuição de recursos econômicos e de competências tributárias aos diferentes entes da federação. Cumpre ressaltar, ainda, a independência legislativa e a não subordinação dos Estados e dos Municípios perante o governo federal.

Nesse sentido, juntamente com a descentralização administrativa, política, judiciária e legislativa, há o deslocamento tributário. Dessa forma, um único ente central dá lugar a outras instâncias de governo, com a intenção de atender as demandas regionais e locais. Esse deslocamento influencia diretamente nos impostos sobre consumo no Brasil, notadamente o IPI, o ICMS e o ISS.

Essa influência poderia atravancar a possibilidade de se fazer uma reforma tributária no Brasil que unifique o IPI, o ICMS e o ISS em um imposto único de valor agregado. A

 $<sup>^{173}</sup>$ BRASIL. *Decreto nº 1*, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/1851-1899/D0001.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>174</sup> LENZA, Pedro. Direito Constitucional esquematizado. 21. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 451-457.

<sup>&</sup>lt;sup>175</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

discussão sobre uma reforma mais profunda, que englobasse o PIS/COFINS e a CIDE no IVA, também ficaria prejudicada. O principal argumento dos opositores à criação do IVA por uma emenda constitucional é a de que tal medida feriria a cláusula pétrea do art. 60, §4°, I, da Constituição da República<sup>176</sup>.

Não obstante, com a revolução tecnológica, do conhecimento e da informação, uma nova realidade econômica e tributária surgiu. Nesse cenário, o fenômeno da globalização se destaca e contribui para que o controle político exercido pelos entes da federação, em seus respectivos territórios, seja enfraquecido. Como forma de manter a autonomia nacional, os poderes regionais e locais acabam se transferindo para o poder central. Nesse aspecto, o federalismo deve se adequar às atuais exigências e necessidades da sociedade<sup>177</sup>.

O "novo federalismo", ao se adequar às transformações sociais contemporâneas, pode possibilitar uma maior integração e harmonização tributária entre os países do MERCOSUL. O surgimento dos blocos comerciais locais necessita de uma maior concentração do poder na competência do ente federal, tendo em vista as dificuldades com relação às transações internacionais:

Assim, estudando o pacto federativo implantado pela Constituição da República de 1988, percebe-se que, apesar de ter passado a ocupar lugar de grande destaque e referência no mundo, tal avanço vai se perdendo ao longo dos anos, passando a ser necessária uma revisão do modelo federativo ainda existente no Brasil, a fim de acompanhar as transformações oriundas dessa nova realidade, a qual acabou por dar origem à formação de blocos regionais, como é o caso do MERCOSUL, onde passa a ser necessária certa concentração do poder nas mãos do ente federal. É exatamente por isso que a permanência na antiga conjuntura federativa, ainda pregada no Brasil, tende a impedir os processos de reforma tributária existentes, impondo, também, dificuldades em relação às transações internacionais que visam à integração e à harmonização tributária entre os países do MERCOSUL<sup>178</sup>.

O atual modelo de federação brasileira poderia dificultar a reforma do sistema tributário pátrio, uma vez que os entes acreditam que a harmonia entre eles decorre exclusivamente do pacto federativo. Contrariamente a essa ideia, a harmonia entre os entes não seria abalada pela implantação do IVA no Brasil e por uma centralização maior na arrecadação dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo. Para tanto, é essencial que a arrecadação proveniente do IVA seja adequadamente repartida entre os Estados e Municípios.

Outra preocupação dos entes da federação é com relação à perda de arrecadação de suas receitas e de diminuição da competência para regular e cobrar impostos. Embora seja

-

<sup>&</sup>lt;sup>176</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>177</sup> COSTA, op. cit., p. 92.

<sup>&</sup>lt;sup>178</sup> Ibidem.

possível que haja uma maior centralização no âmbito tributário, essa transformação não seria capaz de desmantelar o pacto federativo. A federação é uma forma de Estado que pode ser reajustada para se manter compatível com as novas exigências do mercado internacional globalizado.

A reorganização da competência tributante não deve comprometer as receitas dos entes federativos, nem prejudicar a modernização do sistema tributário brasileiro, o qual já demonstra sinais claros de ineficácia e desgaste. Algumas providências podem ser tomadas, para que a reunião dos impostos incidentes sobre o consumo, em um imposto único, não abale as receitas dos Estados e dos Municípios.

A primeira delas é a reorganização das receitas oriundas dos pagamentos dos tributos pelos contribuintes. A Constituição da República de 1988, dos artigos 157 a 162<sup>179</sup>, prevê a repartição das receitas tributárias entre todos os entes da federação. Alguns exemplos podem ser citados, como a reestruturação das receitas tributárias com a criação da LC nº 87/1996<sup>180</sup>, denominada de lei Kandir. Foram criados o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como o seguro-receita, para que as perdas dos Estados e dos Municípios não gerassem um impacto muito grande.

[...] Cabe ressaltar que a renúncia fiscal correspondente à parcela de receita oriunda do ICMS sobre as exportações foi aceita e apoiada pelos estados, Distrito Federal e municípios, em virtude do aumento das transferências da União em favor deles, principalmente via Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), a partir de 1998, bem como pela promessa do governo federal de ressarcimento das perdas originadas pela Lei Kandir por meio do seguro-receita, mecanismo instituído pela própria lei. [...]

Tendo em vista a amenização das perdas de arrecadação previstas com a nova sistemática tributária de desoneração do ICMS sobre as exportações, além da viabilização política do projeto, o governo instituiu na própria Lei Complementar nº 87/1996, um mecanismo de compensação via transferências de recursos para estados e municípios, fazendo nascer o chamado seguro-receita, tendo autorizado, já em outubro do mesmo ano, o adiantamento de R\$ 500 milhões [...]<sup>181</sup>.

Outra providência a ser tomada é a edição de emendas constitucionais para dispor, especificamente, sobre a repartição de receitas do IVA, baseadas em estudos e projeções acerca da carga tributária a ser adotada para equilibrar as finanças dos Estados e Municípios e evitar que eles percam receitas em demasia<sup>182</sup>.

<sup>180</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>182</sup> COSTA, op. cit., p. 94.

<sup>&</sup>lt;sup>179</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>181</sup> LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/ppp //ndex.php/PPP/article/view/314/273>. Acesso em: 21 jul. 2019.

Como alternativa à perda de receitas, tem-se, ainda, nas exportações, a possibilidade de manutenção da tributação no Estado de destino, de forma a adequar a tributação nacional aos outros países integrantes do MERCOSUL, os quais já adotam tal medida. Nas transações internas, é possível que a tributação seja mantida no Estado de origem, com a divisão dos encargos fiscais com o Estado de destino, ou que ela seja mantida no Estado em que há o consumo. Com isso, essa arrecadação precisaria ser repassada, de forma célere, pela União aos Estados e Municípios. Além disso, como forma de evitar a ocorrência de guerras fiscais, Nina Gabriela Borges Costa sugere a aplicação de uma alíquota interestadual igual e uniforme entre todos os Estados da federação, bem como a proibição de isenções e outros tipos de benefícios fiscais. Com relação às importações, a União e os Municípios poderiam dividir as receitas tributárias geradas, por meio da criação de um fundo específico para tanto. Assim, os Municípios seriam recompensados com a perda de receitas para os Estados nas operações interestaduais<sup>183</sup>.

Outra alternativa dada pela autora é a realocação de competências tributárias de alguns impostos existentes no Brasil. O Imposto Territorial Rural (ITR), de competência da União, poderia ser repassado aos Municípios. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados, também poderia ser repassados aos Municípios. Ademais, os repasses efetuados pela União deveriam ser restringidos, de modo que não haja uma perda muito grande de capital por parte do ente federal<sup>184</sup>.

Assim sendo, é possível a implantação de um imposto único de valor agregado no Brasil, de forma a substituir os atuais tributos incidentes, indiretamente, sobre o consumo. Conforme elucidado neste trabalho e com base em alguns ajustes que precisam ser feitos após a adoção do IVA, é plenamente possível a modernização do sistema tributário brasileiro, para que ele se aproxime de modelos mais desenvolvidos, como o europeu e o norte-americano. Reforça-se que tudo isso é possível sem ferir o pacto federativo brasileiro e sem comprometer as finanças dos diferentes entes da Federação (União, Estados e Municípios). Diante do atual cenário de esgotamento do sistema tributário brasileiro, a reforma tributária se torna necessária.

Parte-se, agora, para a análise do IVA na América do Sul e na Europa, com a relação desse imposto como forma de maior circulação de riqueza e desenvolvimento entre as nações, bem como os possíveis efeitos de sua implantação no Brasil.

<sup>&</sup>lt;sup>183</sup> Ibidem, p. 95.

<sup>&</sup>lt;sup>184</sup> Ibidem.

# 2. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) NA AMÉRICA DO SUL E NA EUROPA

Após o exame das peculiaridades do IVA e de sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro, imperioso explorar o processo de integração regional no qual o Brasil está inserido, para que seja alcançado um sistema comum de impostos. Tal medida objetiva facilitar a comercialização a nível local e internacional. Aqui, o estudo do Mercosul e da União Europeia, e o modo como eles convivem com o IVA, é extremamente valioso. Seria precipitado buscar desenvolver a integração regional, sem antes reformar o sistema tributário dos países. Para tanto, o direito comparado é uma ferramenta útil para que os juristas contribuam com esse processo de integração.

Procura-se, além disso, discutir a possibilidade de adequação dos sistemas tributários dos países do Mercosul, de modo a proporcionar o desenvolvimento regional e sua conexão com outros blocos econômicos, como a União Europeia. Por consequência, as transações internas e externas seriam facilitadas e alguns entraves comerciais atuais poderiam ser superados.

### 2.1. O IVA como forma de maior circulação de riquezas e desenvolvimento entre as nações

Conforme já desenvolvido neste trabalho, o IVA pode proporcionar uma maior circulação de bens e de prestações de serviços e contribuir para o desenvolvimento interno de um país. Soma-se a isso, a possibilidade de desenvolvimento entre as nações, uma vez que o imposto único é de fácil adoção e aplicação, além de ser amplamente aceito em grande parte dos países.

Nesse sentido, por ser um tributo de matriz comunitária, o IVA é apto a proporcionar uma grande integração fiscal entre os países que o utilizam. Dessa forma, ele pode ser utilizado como um mecanismo de integração de blocos econômicos, como ocorre na União Europeia, e de aumento das transações comerciais internacionais. Para tanto, é necessário assegurar um tratamento igualitário e justo entre os produtos nacionais e os importados no mercado interno, uma vez que a presença de impostos cumulativos prejudica o produtor nacional 185. Como o IVA

<sup>&</sup>lt;sup>185</sup>ALBUQUERQUE, Andrei Aparecido de. *Teoria das finanças públicas*. Disponível em: <a href="https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/401400/1/PNAP-Bacharelado-Teoria\_das\_Financas\_Publicas-GRAFICA.pdf">https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/401400/1/PNAP-Bacharelado-Teoria\_das\_Financas\_Publicas-GRAFICA.pdf</a>>. Acesso em: 03 mai. 2020.

não produz efeito cascata, é possível que a tributação interna seja determinada com grande precisão, além de o Estado ter condições de quantificar o imposto nas exportações.

Ademais, como o IVA é neutro e não cumulativo, há um incentivo ao crescimento do consumo, uma vez que é enfraquecida a repercussão tributária para o contribuinte. O imposto incide apenas uma vez sobre o valor acrescentado do bem ou do serviço prestado. Essa medida obsta a excessiva tributação dos produtos utilizados na fabricação e no curso da cadeia de consumo. Isso barateia o preço cobrado do consumidor final e favorece um maior consumo e, consequentemente, uma maior qualidade de vida da população mais necessitada.

Dessa forma, embora o IVA tenha um caráter plurifásico, que o faz recair sobre todas as etapas do processo de produção e de comercialização de um produto, ele não é cumulativo, tendo em vista a utilização do método subtrativo indireto como modelo econômico. De acordo com esse método, há a liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases da cadeia econômica<sup>186</sup>.

Outras características importantes para a circulação de riquezas e desenvolvimento entre as nações são os caráteres indireto, geral, real e nacional do IVA. O IVA, por ser indireto, incide sobre o consumidor final e, consequentemente, tributa o consumo. Dessa forma, há o repasse dos encargos tributários do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Contudo, tendo em vista as características já mencionadas, a carga tributária do IVA não onera em demasia o consumidor final.

Além disso, o IVA é geral e abrange vários tipos de produtos e serviços. Ele não é um imposto limitado e de curto alcance. Essa peculiaridade faz com que ele impacte e seja muito influente no mercado de consumo, diferentemente do ICMS e do ISS brasileiros. Por ser aplicável por exceção, a utilização de variadas alíquotas, em determinados tipos de produtos e serviços, reflete diretamente nos preços finais. O mesmo ocorre com a não aplicação do IVA em alguns bens e serviços.

Importante destacar, também, que o IVA não leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo e o produto de sua arrecadação ingressa nas rendas do governo federal. Nesse sentido, os Estados e os Municípios não podem criar impostos semelhantes que tenham a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador do IVA. Com a finalidade de manter as arrecadações e a sobrevivência dos entes estaduais e municipais, deve haver uma repactuação na repartição das receitas tributárias. Conforme já exposto no primeiro capítulo deste trabalho, há, ainda, a possibilidade de criação de fundos de participações.

-

<sup>&</sup>lt;sup>186</sup> PALMA, op. cit., nota 140.

Assim, como o IVA é um imposto amplo, de fácil aplicação, fiscalização e não onera em demasia o consumidor, a tendência é a maior circulação de riquezas no âmbito nacional. Sob a ótica internacional, o IVA também contribui para uma maior circulação de bens e serviços, uma vez que sua fácil aplicação incentiva o comércio entre países, principalmente se esses países integrarem blocos econômicos, com barreiras alfandegárias mais dinâmicas e menos burocráticas.

Aqui, pertinente atentar-se para a evolução do volume financeiro entre os países do Mercosul e da União Europeia. A título exemplificativo, as trocas comerciais dentro do Mercosul multiplicaram-se em nove vezes desde a sua criação. De U\$\$ 4,5 bilhões em 1991, o montante atingiu U\$\$ 40,4 bilhões em 2017. Nos últimos cinco anos, a média de trocas comerciais atingiu o patamar de U\$\$ 40,8 bilhões. Destaca-se que esse demonstrativo leva em consideração apenas o comércio entre os membros fundadores<sup>187</sup>. Caso os demais países sulamericanos que se relacionam com o Mercosul como Estados Associados sejam considerados, esse número se torna ainda mais expressivo.

A densidade demográfica e o espaço geográfico também evidenciam o potencial de crescimento do Mercosul. Apenas os membros fundadores abrangem 67% do território da América do Sul, o que equivale a quase três vezes a área total da União Europeia. Além disso, eles possuem aproximadamente 62,2% da população sul-americana, 3,5% da população mundial e 75,1% do PIB da América do Sul. Isso equivale a cerca de U\$\$ 2,78 trilhões, o que representa o 5º maior PIB do mundo<sup>188</sup>.

Nota-se que esses números expressam a capacidade de circulação de riquezas entre os países integrantes do Mercosul. A harmonização tributária, aliada à adoção de políticas conjuntas, permitiria o intercâmbio cada vez maior de bens, serviços, pessoas e capitais. No momento, um dos maiores entraves à harmonização tributária são os impostos indiretos sobre o consumo e seus métodos de arrecadação e fiscalização, além da repercussão tributária que transfere uma carga fiscal muito elevada aos consumidores finais<sup>189</sup>.

Outro ponto de destaque é a evolução nas trocas comerciais e na integração entre os países que compõem a União Europeia. Inicialmente, entre os anos de 1951 e 1952, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA) possuía apenas seis países, denominados

<sup>&</sup>lt;sup>187</sup>MERCOSUL. *Composição*, *objetivos e estrutura institucional*. Disponível em: <a href="http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul">http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul</a>. Acesso em: 05 jan. 2020.

<sup>188</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>189</sup> COSTA, op. cit., p. 46.

de "Europa dos seis" <sup>190</sup>. Em 2013, com a entrada da Croácia, a União Europeia totalizou vinte e oito integrantes.

Além disso, em 2018, o bloco europeu possuía uma população de aproximadamente 513 milhões de habitantes<sup>191</sup> e abrangia uma das maiores áreas territoriais do mundo, com todos os seus vinte e oito integrantes com Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) muito alto e superior a 0,800<sup>192</sup>. Em 2014, seu PIB atingiu cerca de 18,5 trilhões de dólares<sup>193</sup>. Tais dados demonstram a força da União Europeia e a capacidade que ela tem de circular riquezas e desenvolver os países. Isso é possível, em grande parte, pela convergência econômica de seus integrantes e a harmonização tributária que foi criada.

Assim sendo, pode-se dizer que o Imposto sobre o Valor Acrescentado se amolda bem a um mundo globalizado e com grande conexão entre as economias. A harmonização e a diminuição de diferenças na tributação contribuem para trocas comerciais mais dinâmicas e, consequentemente, para a circulação de bens e serviços. Soma-se a isso, o fato de o IVA ser um imposto mais fácil de ser aplicado, arrecadado e fiscalizado. Suas características contribuem muito para a integração nacional e internacional, uma vez que é neutro, não cumulativo, e não onera em demasia o mercado de consumo.

Ressalta-se, ainda, a possibilidade de diferenciação nas alíquotas a serem aplicadas pelo IVA. Conforme será estudado neste trabalho, Argentina, Uruguai, Portugal e Alemanha adotam tal medida. Caso adote o IVA, o Brasil pode seguir exemplos que já se mostraram satisfatórios em outros países.

Assim, no Brasil, as alíquotas do IVA poderiam seguir os mesmos moldes das alíquotas do IVA adotado em Portugal, com taxas reduzidas, intermediárias e superiores. Poderia ser adotado, inclusive, diferenciações de aplicação de alíquotas, a depender das regiões do país em que as transações comerciais são feitas, como forma de estímulo ao crescimento econômico de todas as regiões do país. Tal diferenciação de alíquotas já é adotado com relação ao ICMS (DIFAL) e um mecanismo semelhante poderia ser utilizado com o IVA.

EUROSTAT. *EU population up to nearly 513 million on 1 january 2018*. Disponível em: <a href="https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9063738/3-10072018-BP-EN.pdf/ccdfc838-d909-4fd8-b3f9-db0d65ea457f">https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9063738/3-10072018-BP-EN.pdf/ccdfc838-d909-4fd8-b3f9-db0d65ea457f</a>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

-

<sup>&</sup>lt;sup>190</sup> UNIÃO EUROPEIA. *A história da União Europeia*. Disponível em: < https://europa.eu/european-union/about-eu/history\_pt>. Acesso em: 08 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>192</sup>NAÇÕES UNIDAS. *2019 Human Development Index Ranking*. Disponível em: <a href="http://hdr.undp.org/en/content/2019-human-development-index-ranking">http://hdr.undp.org/en/content/2019-human-development-index-ranking</a>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>193</sup>FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Disponível em: <a href="https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2014/01/weodata/weorept.aspx?pr.x=72&pr.y=2&sy=2013&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=001%2C998&s=NGDPD%2CPPPGDP%2CPPPC&grp=1&a=1>. Acesso em: 10 jan. 2020.

A título exemplificativo, a alíquota intermediária poderia ser a média nacional dos ICMS aplicados em todos os Estados brasileiros. Essa taxa poderia, assim como na Argentina, ser direcionada para os serviços básicos prestados pelas concessionárias de serviço público, como as vendas de gás, de energia elétrica, de águas reguladas por medidor, de transportes e de telecomunicações. Poderia abarcar, também, os bens de produção e os serviços de hotelaria.

Por outro lado, as alíquotas reduzidas poderiam abranger os bens essenciais e que compõem a cesta básica, os alimentos em geral e os insumos para produzi-los, bem como os medicamentos e os produtos e os serviços relacionados à área da saúde. Já as alíquotas superiores deveriam incidir sobre os bens e os serviços supérfluos e que não impactariam em demasia na sobrevivência e no sustento da população em geral. Nesse caso, os bens e os serviços de luxo seriam os escolhidos.

Como forma de regular a implantação e toda a dinâmica de aplicação, uma lei federal deveria dispor de normas gerais sobre o IVA e prever, inclusive, as alíquotas a serem aplicadas em cada situação e em cada região do país. Tal competência deve ser exclusiva da União e os Estados e os Municípios devem se abster de legislar nesse sentido.

As normas gerais sobre o IVA brasileiro, assim como é feito no Uruguai, podem prever, também, a destinação de uma porcentagem fixa da arrecadação geral do imposto para determinada área da economia, como saúde, educação e assistência social. Como forma de fiscalizar e manter a eficácia do IVA, um conselho nacional fazendário poderia ser criado e mantido com a presença dos representantes dos Estados (senadores). Esse conselho, assim como ocorre no ICMS atualmente, deliberaria questões urgentes e que precisassem ser modificadas e encaminharia propostas de modificações legislativas para a aprovação do Congresso Nacional e para sanção da Presidência da República. Nota-se que tais medidas assegurariam a isonomia e não feririam o pacto federativo.

Dessa forma, o IVA contribuiria para uma maior circulação de riquezas no Brasil e para um maior desenvolvimento do país, uma vez que estimularia o consumo, com a diminuição da carga e da repercussão tributária incidente sobre ele. Ademais, o Brasil se amoldaria aos sistemas tributários dos outros integrantes do Mercosul e da União Europeia. Isso reforçaria ainda mais o intercâmbio de bens e serviços e o papel do Brasil no cenário internacional.

Recentemente, um acordo entre o Mercosul e a União Europeia foi firmado e os sistemas de cooperação internacional estão em fase avançada de negociações. Contudo, a questão ambiental e ecológica pode ser um grande entrave na condução dessas negociações. A França e a Irlanda se manifestaram que votarão de forma contrária ao acordo, caso o Brasil não

cumpra as metas ambientais estabelecidas<sup>194</sup>. Cumpre ressaltar que, para o acordo ser definitivamente selado, é necessário que ele seja ratificado por todos os países da União Europeia.

A espinha dorsal das novas regras é a redução imediata ou gradual de tarifas de importação entre os países europeus e sul-americanos. Em muitos casos, os tributos chegariam a zero. Em tese, a reorganização tarifária tornará mais baratos os produtos agropecuários e os industriais abrigados pelo acordo<sup>195</sup>. Esse acordo é alvo de elogios e de críticas. Entre os críticos, há um certo receio com a possibilidade de perdas das indústrias nacionais e da redução da competitividade dos bens e dos serviços nacionais.

Por fim, destaca-se que a União Europeia é um grande parceiro comercial do Brasil e dos países do Mercosul, conforme pode ser analisado nos gráficos em anexo<sup>196</sup>.

Portanto, a adoção do IVA pelo Brasil ajudaria em uma maior circulação de riquezas e no seu desenvolvimento interno e externo, tendo em vista a harmonização tributária com outros países e a redução dos impactos tributários sobre o consumo. Parte-se, agora, para o estudo comparado do IVA no Mercosul e na União Europeia.

#### 2.2. O IVA no MERCOSUL e na UNIÃO EUROPEIA

Sinteticamente, a integração regional, também denominada de regionalismo, é o procedimento adotado por Estados soberanos vizinhos, com o objetivo de facilitar a cooperação econômica e política, por meio da implementação de regras e acordos comuns. Dessa forma, o agrupamento em blocos econômicos visa facilitar as negociações entre os países deles integrantes, além do fortalecimento desses países em um cenário internacional cada vez mais dinâmico e globalizado.

Ao estudar a integração econômica regional, Béla Balassa<sup>197</sup> estabeleceu cinco etapas a serem percorridas para a consolidação dos blocos econômicos regionais. A primeira delas seria a formação de uma zona de livre comércio. Nela, os Estados participantes se comprometeriam a extinguir as barreiras tarifárias, de modo a facilitar a circulação de bens

196 Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>194</sup> SENADO FEDERAL. *Acordo Mercosul-UE deve baratear produtos, mas forçar eficiência e produtividade*. Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2019/08/acordo-mercosul-ue-deve-baratear-produtos-mas-forcar-eficiencia-e-produtividade>. Acesso em: 07 mai. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>195</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>197</sup> BALASSA apud SANTOS, Lucas Bispo dos. *Integração Regional e Regionalismo*. Disponível em: < http://observatorio.repri.org/artigos/glossary/integração-regional-e-regionalismo/>. Acesso em: 05 jan. 2020.

entre eles. Na segunda etapa, haveria a criação de uma união aduaneira, com a adoção de uma tarifa externa comum entre os Estados. A terceira etapa se caracterizaria pelo estabelecimento de um mercado comum, com a permissão da livre circulação de pessoas, serviços, capitais e trabalho. A quarta etapa se identificaria pela união econômica entre os países, com a compatibilização entre as suas legislações nacionais em áreas previamente acordadas. Por último, haveria a integração econômica total, com a discussão de políticas de forma integral e não apenas em áreas específicas.

Por outro lado, Andrew Hurrel<sup>198</sup> analisa o regionalismo por meio da intensidade de conexão econômica, social e política entre as nações. Para tanto, o autor cita cinco particularidades que, vistas de forma global, ajudam na compreensão do conceito estudado. A primeira particularidade diz respeito à regionalização, ou seja, ao crescimento na circulação de pessoas e de comunicação entre os povos integrantes do bloco econômico-político. A segunda se refere ao surgimento da consciência e de identidades regionais comuns, ao passo que a terceira se notabiliza pela cooperação regional entre os Estados, na busca da superação de desafios externos e na promoção de valores comuns. A quarta particularidade ocorre com a integração econômica regional promovida pelo Estado, com a tomada de decisões que estimulem as economias e a derrubada de barreiras comerciais. Por fim, haveria a formação de uma coesão regional, com a sedimentação das relações comerciais e o aprofundamento das relações construídas nas outras etapas.

Feita uma breve análise da integração regional, parte-se para o estudo do contexto histórico da formação do Mercosul e da União Europeia e a adoção do IVA em alguns dos países integrantes desses blocos econômicos. Posteriormente, este trabalho buscará relacionar o IVA com a justiça fiscal.

### 2.2.1. Contexto histórico da formação do MERCOSUL e da UNIÃO EUROPEIA

O Mercado Comum do Sul (Mercosul) foi fundado em 1991 pelo Tratado de Assunção<sup>199</sup> e possuiu como países membros signatários: Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. É considerada a mais abrangente inciativa de integração regional da América

<sup>199</sup>MERCOSUL. *Tratado de Assunção*, de 26 de março de 1991. Disponível em: < https://www.mercosur.int/pt-br/documento/tratado-de-assuncao-para-a-constituicao-de-um-mercado-comum/>. Acesso em: 05 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>198</sup>HURREL, Andrew. *O ressurgimento do Regionalismo na Política Mundial*. Disponível em: < https://disciplinapir.files.wordpress.com/2017/02/1-0-hurrel-o-ressurgimento-do-regionalismo-na-polc3adtica-mundial.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2020.

Latina<sup>200</sup>. Surgiu em um momento de redemocratização, no final da década de 1980, que permitiu uma reaproximação entre os países da América do Sul, os quais pretendiam promover uma integração regional como forma de consolidar o regime democrático<sup>201</sup>.

Nesse sentido, o Tratado de Assunção instaurou uma forte integração entre os membros do bloco. Os objetivos principais previstos no tratado condiziam com a formação de um mercado comum, uma vez que previam a livre circulação interna de bens, serviços e fatores de produção, bem como a implantação de uma Tarifa Externa Comum (TEC) na comercialização com países não integrantes do bloco, além de uma política comercial comum<sup>202</sup>.

A implantação do livre comércio interno foi possível, por meio da redução à alíquota zero do imposto de importação para diversos bens, como, por exemplo, o açúcar e os automóveis. Além disso, a Tarifa Externa Comum estabeleceu onze níveis diferentes de tarifas, com alíquotas variáveis de 0% a 20%. Os produtos de maior grau tecnológico possuíam alíquotas mais elevadas, ao passo que os insumos possuíam alíquotas mais reduzidas<sup>203</sup>.

Interessante destacar que os governos do Brasil e da Argentina foram os precursores desse movimento de integração regional de formação do Mercosul. O Tratado de Assunção foi promulgado no Brasil pelo Decreto nº 350 de 1991<sup>204</sup>, com vigência a partir de 29 de novembro de 1991. Por outro lado, na Argentina, o tratado foi internalizado pela Lei nº 23.981 em 04 de setembro de 1991 e, no Uruguai, pela Lei nº 16.196 em 22 de julho de 1991. No Paraguai, foi realizado o instrumento de ratificação em 01 de agosto de 1991<sup>205</sup>.

O Tratado de Assunção foi aprofundado, ainda, pelo Protocolo de Brasília de 1991 e pelo Protocolo de Ouro Preto de 1994, o qual conferiu personalidade jurídica de direito internacional ao Mercosul. Além disso, um novo sistema de solução de conflitos surgiu, com a criação da regra do consenso no processo decisório<sup>206</sup>. A estrutura institucional do Mercosul foi mais bem delineada, com a criação do Conselho de Mercado Comum; Grupo Mercado Comum; Comissão de Comércio do Mercosul; Comissão Parlamentar Conjunta; Foro Consultivo

<sup>&</sup>lt;sup>200</sup>MERCOSUL, op. cit., nota 187.

<sup>&</sup>lt;sup>201</sup> LEITE, Isabel Costa. Mercosul e União Europeia: que paralelo institucional? *Cadernos de estudos latino-americanos*, Portugal, ano 2008, nº 4, p. 63-76, jan-abr. 2008

<sup>&</sup>lt;sup>202</sup> MERCOSUL, op. cit., nota 187.

<sup>&</sup>lt;sup>203</sup> Ibidem.

 $<sup>^{204}</sup>$ BRASIL. *Decreto nº 350*, de 21 de novembro de 1991. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil\_03 /decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em: 07 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>205</sup> GOMES, op. cit., p. 107.

<sup>&</sup>lt;sup>206</sup> MERCOSUL, op. cit., nota 187.

Econômico e Social; e Secretaria Administrativa<sup>207</sup>. Isso contribuiu para que os Estados-Partes pudessem assegurar, em seus territórios, o cumprimento das normas advindas do Mercosul.

Vale destacar, também, que antes de todo o processo de criação do Mercosul, algumas tentativas de integração latino-americana existiram, como: Associação Latino-americana de Livre Comércio (ALALC); Associação Latino-americana de Integração (ALADI); Pacto Andino e Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL)<sup>208</sup>.

Contudo, sem dúvidas, o Mercosul permaneceu como a maior iniciativa de integração entre os países da América Latina. Recentemente, a Venezuela aderiu ao Mercosul em 2012, mas se encontra suspensa do bloco desde dezembro de 2016. Os demais países sul-americanos se relacionam com o Mercosul como Estados associados. Em um estágio de interação mais avançado, a Bolívia é considerada um Estado associado em processo de adesão. Em termos geográficos, econômicos e de densidade demográfica, o Mercosul também se destaca na América do Sul e no mundo, conforme se pode observar pelos dados extraídos do próprio sítio eletrônico da instituição<sup>209</sup>:

[...] Os membros fundadores (Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai) abrangem, aproximadamente, 67% do território da América do Sul (11,9 milhões de km², equivalente a quase três vezes a área da União Europeia); 62,2% da população sulamericana (262,2 milhões de habitantes, isto é, 3,5% da população mundial) e 75,1% do PIB da América do Sul em 2017 (US\$ 2,78 trilhões de um total de US\$ 3,7 trilhões, segundo dados do Fundo Monetário Internacional). O MERCOSUL representa o 5° maior PIB mundial (US\$ 2,78 bilhões em 2017, à frente de Reino Unido, US\$ 2,62 bilhões, e da Índia, US\$ 2,61 bilhões). [...]

As trocas dentro do bloco multiplicaram-se em nove vezes desde a criação do MERCOSUL, passando de US\$ 4,5 bilhões em 1991 para US\$ 40,4 bilhões em 2017 (levando-se em conta apenas o comércio entre os sócios fundadores). Nos últimos cinco anos, a média tem sido de US\$ 40,8 bilhões (dados também referentes ao comércio entre os sócios fundadores).

Nota-se que os objetivos do Mercosul se tornam cada vez mais ambiciosos e com vias de assegurar os propósitos essenciais ao desenvolvimento do bloco. Para tanto, são necessárias políticas macroeconômicas e a harmonização das legislações nacionais, as quais devem se direcionar à implantação da livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. Contudo, essas tentativas de evolução esbarram na harmonização das legislações dos países, sobretudo a tributária. Essas dificuldades já se apresentaram no processo de integração da União Europeia, mas foram superadas com a adoção de um imposto único, plurifásico e não cumulativo em

<sup>&</sup>lt;sup>207</sup> GOMES, op. cit., p. 111.

<sup>&</sup>lt;sup>208</sup> Ibidem, p. 106.

<sup>&</sup>lt;sup>209</sup> MERCOSUL, op. cit., nota 187.

todos os Estados-Membros. A esse respeito, ressalta-se o interessante posicionamento de Nina Gabriela Borges Costa<sup>210</sup>:

[...] Todavia, apesar de todas essas tentativas de evolução ocorridas no MERCOSUL, tem-se grande dificuldade em relação à harmonização da legislação entre os países desse bloco, e, sobretudo, em relação à legislação tributária que seja capaz de fornecer condições necessárias para que o mercado funcione como um único país. Dificuldades essas que também já estiveram presentes na integração da União Europeia, sendo devidamente resolvidas a partir da adoção de um único imposto, plurifásico e não cumulativo em todos os seus Estados-Membros. [...]

Assim, de acordo com Figueiras, a maior dificuldade em relação à harmonização tributária consiste nos impostos indiretos sobre o consumo, devido aos problemas no que tange à fiscalização e à arrecadação dos mesmos, além do fenômeno da repercussão tributária, ou seja, a transferência do ônus da carga fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato (consumidor final). É por isso que, para esse autor, e também a partir da experiência europeia, o IVA ocupa lugar de evidência, pois é ele que irá contribuir para facilitar a circulação de mercadorias, bens e serviços entre os Estados-Partes em um sistema integrado.

Portanto, necessário o estudo sobre o sistema tributário do Brasil e de alguns países integrantes do Mercosul e da União Europeia, para que sejam esclarecidas as medidas necessárias para a implantação do imposto único no Brasil e sua consequente relação com os outros países. Após esse breve histórico de formação do Mercosul, parte-se para o entendimento do histórico da União Europeia.

Atualmente, a União Europeia é o bloco regional de maior destaque em termos de integração econômica, social e política existente no mundo. Ela objetivava promover a integração dos países europeus pós Segunda Guerra Mundial, em um período marcado por grande debilidade das nações recém-saídas da guerra. Além disso, buscava-se pôr fim aos frequentes conflitos bélicos que assolavam o continente europeu e à nova instabilidade gerada pelo início da Guerra Fria.

Nesse sentido, buscava-se a construção de um mercado comum que pudesse impulsionar as economias. Assim, entre os anos de 1951 e 1952, foi criada a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA) por Alemanha, Bélgica, Holanda (Países Baixos), Luxemburgo, França e Itália, denominada de "Europa dos seis"<sup>211</sup>. Esses países eram detentores de carvão e minério de ferro, matéria-prima importante para que fosse assegurada a energia necessária ao desenvolvimento econômico e industrial, em uma época de escassez de recursos naturais.

<sup>&</sup>lt;sup>210</sup> COSTA, op. cit., p. 46.

<sup>&</sup>lt;sup>211</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 190.

Outros marcos importantes iniciais de reunião das nações europeias foram a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atômica (CEEA ou EURATOM), criadas em 1957 por meio do Tratado de Roma<sup>212</sup>. Essas comunidades visavam estender o campo de produção energética europeia e aprofundar a livre circulação de pessoas, bens e capitais entre os países componentes da "Europa dos seis".

Em 1965, são criadas a Comissão Europeia (CE) e o Conselho da União Europeia pelo Tratado de Bruxelas<sup>213</sup>. A Comissão Europeia passaria a ser a instituição responsável pelas reuniões e tomadas de decisões dos chefes de Estado dos países integrantes das três comunidades e de países que, posteriormente, fossem admitidos no bloco de livre comércio.

Nessa perspectiva, a década de 1970 trouxe avanços, como o debate, na Europa, acerca da crise energética e de problemas econômicos oriundos da alta no preço do petróleo, em decorrência dos conflitos violentos no Oriente Médico. O Parlamento Europeu se torna cada vez mais influente e os cidadãos europeus passam a eleger diretamente seus deputados e representantes. Além disso, a luta contra a poluição se intensifica, com a criação de uma legislação mais protetiva ao meio ambiente e o surgimento do conceito de "poluidorpagador"<sup>214</sup>.

O Conselho Europeu se fortalece e, com a queda do muro de Berlim e os desdobramentos políticos dela decorrentes, a União Europeia definitivamente é criada em 1992, por meio da assinatura do Tratado de Maastricht<sup>215</sup>.

Após sua criação, vários outros tratados foram firmados, como: o Tratado de Amsterdã de 1997; o Tratado de Nice de 2001; o Tratado de Roma de 2004; e o Tratado de Lisboa de 2007. Diversos países passaram a fazer parte da União Europeia e a integração regional foi ainda mais reforçada. Ademais, a liberdade, a democracia, o respeito aos direitos humanos e a noção de desenvolvimento sustentável ganharam força.

Destaca-se, ainda, a criação, em 1999, da zona do Euro, também denominada de Eurozona. Nos dias atuais, dezenove dos vinte e oito países integrantes da União Europeia adotam o euro como moeda oficial. Essa nova moeda passou a circular a partir de 2002 e visava

<sup>&</sup>lt;sup>212</sup>PARLAMENTO EUROPEU. *Tratado de Roma (CEE)*. Disponível em: < https://www.europarl. europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 08 jan. 2020

<sup>&</sup>lt;sup>213</sup>UNIÃO EUROPEIA. *Acesso ao direito da União Europeia*. Disponível em: <a href="https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pt">https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pt</a>. Acesso em: 08 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>214</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 190.

<sup>&</sup>lt;sup>215</sup> Ibidem.

constituir uma união monetária dentro da União Europeia, que facilitasse a livre circulação de bens, serviços e capitais<sup>216</sup>.

Como o processo de integração se fortalecia cada vez mais, foi assinado um Tratado Constitucional, em Roma, que planejava criar uma constituição europeia. Contudo, o tratado precisava ser ratificado posteriormente, uma vez que dependia da aprovação dos parlamentos de todas as nações integrantes do bloco. Todavia, França e Holanda não aprovaram, de modo que um consenso não foi formado e o tratado não foi ratificado<sup>217</sup>.

Em 2007, foi firmado o Tratado de Lisboa, com o intuito de reforçar o caráter democrático da União Europeia e avançar em vários problemas sociais e ambientais, como as mudanças climáticas e a ajuda humanitária. Os tratados de Maastricht e de Roma foram modificados e os países aprofundaram o trabalho em conjunto para superar a criminalidade e para modernizar as instituições e os métodos de trabalho do bloco<sup>218</sup>. A título exemplificativo, tem-se o aumento do parlamento europeu e a criação do cargo de presidente do Conselho Europeu. Nesse período, Romênia e Bulgária aderiram ao bloco e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia<sup>219</sup> foi valorizada.

A crise econômica mundial de 2008 repercutiu de maneira intensa na Europa. Com o objetivo de minimizar os efeitos prejudiciais dessa crise, a União Europeia cria uma união bancária. Com uma integração cada vez mais pujante, a União Europeia recebeu o Prêmio Nobel da Paz em 2012 e, em 2013, com a entrada da Croácia, já totalizava vinte e oito integrantes.

Por outro lado, em junho de 2016, após a realização de um plebiscito, o Reino Unido se manifestou de forma favorável à sua saída da União Europeia, o que culminou em um pedido oficial do país de saída do bloco em 2017. Os britânicos tinham por objetivo diminuir a interferência da União Europeia sobre suas questões de ordem econômica e social. Esse movimento ficou conhecido como Brexit. Esse processo de saída é bastante complexo e ainda gerava discussões dentro do país em 2019, uma vez grande parte da população se manifestou contrariamente a essa decisão. Além disso, esse processo de saída ainda não foi completamente finalizado em 2020, mesmo após o Reino Unido ter ativado o artigo 50 do Tratado de Lisboa.

<sup>217</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Projecto de Tratado que estabelece uma Constituição para a Europa (não ratificado)*. Disponível em: <Projecto de Tratado que estabelece uma Constituição para a Europa>. Acesso em: 09 jan. 2020. <sup>218</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 190.

<sup>&</sup>lt;sup>216</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 190.

<sup>&</sup>lt;sup>219</sup>UNIÃO EUROPEIA. *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*. Disponível em: < https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\_pt.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2020.

Por fim, expõem-se dados relevantes sobre a União Europeia. O bloco europeu, em 2018, possuía uma população estimada em 513 milhões de habitantes<sup>220</sup>. Além disso, abrange uma das maiores áreas territoriais do mundo, com 4.793.909 quilômetros quadrados<sup>221</sup> e um PIB de aproximadamente 18,5 trilhões de dólares (2014)<sup>222</sup>. Outro aspecto interessante se refere à qualidade de vida. Todos os vinte e oito integrantes do bloco possuem Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) muito alto, ou seja, superior a 0,800, de acordo com o programa de desenvolvimento das Nações Unidas e os resultados de 2019<sup>223</sup>.

Nesse momento, parte-se para a análise da implantação e desenvolvimento do IVA no Mercosul e na União Europeia, com uma rápida abordagem da adoção do referido imposto em alguns dos países integrantes desses blocos econômicos.

#### 2.2.2. Implantação do IVA no MERCUSUL

O estudo do sistema tributário brasileiro e de alguns países do Mercosul é de grande valia antes da implantação do imposto único sobre os tributos indiretos no Brasil. Em um contexto de crescente integração regional, a análise do processo de introdução do IVA em países vizinhos se mostra extremamente vantajosa, uma vez que os acertos podem servir de estímulo e os erros podem ser evitados.

Soma-se a isso, o fato de três dos quatro países membros signatários do Mercosul terem adotado o imposto único. A Venezuela, que aderiu ao bloco em 2012 e se tornou Estado Parte, também introduziu o IVA em seu sistema tributário. Somente o Brasil não está inserido nessa lista. Ao se analisar os estados associados do Mercosul, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Peru e Suriname também implementaram o IVA em seus regimes fiscais.

Dessa forma, o ambiente para o aprofundamento da integração regional da América do Sul é bastante favorável. A inserção do IVA no sistema tributário brasileiro facilitaria as trocas comerciais internacionais e tornaria a atual zona de livre comércio do Mercosul mais dinâmica. Deve-se respeitar as particularidades tributárias de cada Estado-Parte ou associado do Mercosul, mas a adoção do IVA no Brasil seria um grande avanço para suas transações internas e internacionais, uma vez que a economia brasileira é a mais forte e representativa da região.

<sup>221</sup> RIBEIRO, Leandro Nieves. *União Europeia*. Disponível em: <a href="https://www.infoescola.com/geografia/uniao-europeia/">https://www.infoescola.com/geografia/uniao-europeia/</a>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

-

<sup>&</sup>lt;sup>220</sup>EUROSTAT, op. cit., nota 191.

<sup>&</sup>lt;sup>222</sup>FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, op. cit., nota 193.

<sup>&</sup>lt;sup>223</sup>NAÇÕES UNIDAS, op. cit., nota 192.

Nesse momento, o presente trabalho irá analisar o desenvolvimento e as características do IVA nos três países signatários do Tratado de Assunção de 1991: Argentina, Uruguai e Paraguai. Pode-se dizer que o Uruguai e a Argentina foram os precursores, no que diz respeito à implantação do imposto único na América do Sul, tendo em vista que já o admitem em seus ordenamentos jurídicos desde as décadas de 1960 e 1970.

A Argentina, conforme art. 1º da sua Constituição<sup>224</sup>, adota a forma representativa, republicana e federal, subdivididos em três níveis de governo: nacional, provincial e municipal. O sistema tributário argentino é composto de três classes de tributos básicos: impostos, taxas e contribuições de melhorias<sup>225</sup>.

Os impostos, assim como no Brasil, são desmembrados em diretos e indiretos. Vale ressaltar que a Argentina inseriu o IVA em seu ordenamento jurídico com a Lei nº 20.631, de 29 de dezembro de 1973. Contudo, tal lei só passou a vigorar apenas em 01º de janeiro de 1975. Posteriormente, ela sofreu diversas alterações, como pode ser observado por meio das Leis nº 23.349, 23.765, 23.871, 23.872, 23.905, 25.239, pelos Decretos nº 2.407, 2.510, 1.920 e Resolução 680/99<sup>226</sup>.

Atualmente, o IVA argentino é um imposto de competência nacional, além de estar regulamentado pelo Decreto nº 2.407/1986 e previsto na Lei nº 13.349/1985. Ele possui um sistema de repartição de receitas entre as províncias e seu funcionamento pode ser comparado, ainda que superficialmente, ao ICMS. Sua implantação substituiu dois impostos anteriormente vigentes: o imposto sobre as vendas, de incidência monofásica, e o imposto sobre as atividades lucrativas, cobrado nas províncias<sup>227</sup>.

Destaca-se que o IVA, na Argentina, é um imposto indireto sobre o consumo e se aplica a todas as transações do processo de produção e de circulação de bens e serviços. Em cada etapa de incidência, ele pode ser abonado com o crédito já recolhido na etapa anterior, de modo a evitar a cumulatividade. Dessa forma, a imposição do imposto não ocorre sobre o valor total, mas sim sobre o valor acrescentado por cada empresa que compõe o ciclo de fabricação e de comercialização dos bens e dos serviços, ou seja, em cada uma das fases do ciclo

<sup>&</sup>lt;sup>224</sup> ARGENTINA. *Constitucion de la Nacion Argentina*, de 22 de agosto de 1994. Disponível em: < https://www.constitution.org/cons/argentin.htm>. Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>225</sup>ALTAMIRANO, Alejandro C. Estrutura basica del impuesto al valor agregado (IVA) em la Republica argentina. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/49618166 \_Estrutura\_basica\_del\_Impuesto\_al\_Valor\_Agregado\_IVA\_en\_la\_Republica\_Argentina>. Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>226</sup> GOMES, op. cit., p. 129.

<sup>&</sup>lt;sup>227</sup> COSTA, op. cit., p. 50.

econômico<sup>228</sup>. O efeito dessa dinâmica de incidência se aproxima à um imposto monofásico no valor final do bem<sup>229</sup>.

Essa particularidade do IVA argentino o aproxima do IVA aplicado na Europa, uma vez que ele é não cumulativo. Ademais, contribui para a transparência com relação ao valor final do imposto cobrado, bem como para a sua neutralidade fiscal e redução da carga tributária sobre o consumidor final<sup>230</sup>. Tal mecanismo suaviza, ainda, os impactos sobre o consumo e favorece os cidadãos com menores rendas.

Entre as características fundamentais do IVA, Alejandro C. Altamirano<sup>231</sup> enumera: é um imposto indireto, ou seja, incide sobre o consumidor final e, consequentemente, tributa o consumo; é real, pois não leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo; não tem efeito pirâmide, uma vez que esse efeito aparece nos casos em que o aumento do preço final de um bem ou de um serviço é superior ao imposto que é definitivamente recolhido pelo Estado. Essa especificidade é própria dos impostos indiretos em cascata. Além disso, o IVA é plurifásico e não cumulativo, visto que incide uma só vez sobre o preço acrescentado ao bem ou ao serviço prestado; é de fácil controle, já que os mecanismos utilizados pelo fisco nacional são aptos a reduzir consideravelmente a evasão fiscal; e favorece a integração econômica internacional, pois, como não produz efeito cascata, pode-se determinar com grande precisão a tributação interna e o Estado tem condições de quantificar o imposto nas exportações.

O imposto tem como fato gerador as vendas em geral, as locações, as prestações expressamente previstas em lei e realizadas dentro do território argentino, e as importações definitivas de coisas móveis. No caso das vendas, o fato gerador se faz presente no momento da entrega do bem, ou com a emissão da fatura respectiva do ato equivalente e que for anterior. Com relação à energia elétrica, água ou gás regulados por medidor, o fato gerador se aperfeiçoa no vencimento do prazo afixado para pagamento do preço ou no da percepção total ou parcial que for anterior<sup>232</sup>.

Na comercialização de produtos primários e atividades extrativas, a fixação do preço ocorre após a entrega do produto e o fato gerador se aperfeiçoa quando o preço é determinado. Já nas prestações de serviços e locações de obras e serviços, o fato gerador se materializa

<sup>&</sup>lt;sup>228</sup> ALTAMIRANO, op. cit., nota 225.

<sup>&</sup>lt;sup>229</sup> GOMES, op. cit., p. 129.

<sup>&</sup>lt;sup>230</sup> COSTA, op. cit., p. 51.

<sup>&</sup>lt;sup>231</sup> ALTAMIRANO, op. cit., nota 225.

<sup>&</sup>lt;sup>232</sup> GOMES, op. cit., p. 129-130.

quando há o término da execução ou da prestação, ou seja, quando se percebe total ou parcialmente o preço<sup>233</sup>.

As alíquotas do IVA são de 21%. Contudo, elas podem atingir 27% e, em casos específicos, 50%. Elas são de 27% nas vendas de gás, energia elétrica e águas reguladas por medidor, conforme artigo 28 do Decreto nº 280/1997<sup>234</sup>, o qual organizou a lei de imposto sobre o valor agregado na Argentina. Faculta-se ao Poder Executivo a redução dessa alíquota para 25%, quando lhe for conveniente.

A alíquota de 50% incidirá nos casos previstos, também, no artigo 28 e suas alíneas do Decreto nº 280/1997<sup>235</sup>. A título exemplificativo, citam-se: as vendas e locações para obtenção de bens da natureza por encargo de um terceiro nas importações definitivas de carnes e miúdos comestíveis da espécie bovina e ovina, as frutas, os legumes e as hortaliças, o mel de abelhas a granel, os grãos, os cereais, excluído o arroz, as vendas e locações de couro bovino e muitos outros produtos enumerados ao longo do artigo 28. Essa alíquota especial pode ser encontrada em outros dispositivos da legislação argentina.

Portanto, de acordo com o que foi apresentado, pode-se dizer que o IVA na Argentina contribui para o desenvolvimento econômico interno e externo do país. Por conseguinte, o seu estudo é de grande valia para que outras nações adotem o imposto único sobre o consumo, de modo a atingir a integração tributária. Além disso, o IVA possibilita uma maior integração regional e um sistema tributário arrecadatório mais justo e que não onere em demasia o consumidor final.

Por outro lado, o Uruguai, de acordo com o art. 82 da sua Constituição<sup>236</sup>, adota a forma democrática republicana. É um Estado unitário, dividido em 19 departamentos, os quais são representados por senadores, de modo similar a uma federação. Não há previsão constitucional para a existência de Poderes Legislativos regionais e locais, como no Brasil<sup>237</sup>. Assim, o Poder Legislativo é exercido por uma assembleia geral, composta de duas câmaras: uma Câmara dos Representantes e outra Câmara dos Senadores, que podem atuar separadamente, ou em conjunto, conforme as disposições estabelecidas na constituição<sup>238</sup>.

<sup>234</sup> ARGENTINA. *Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA)*, de 15 de abril de 1997. Disponível em: < http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>. Acesso em: 15 jan. 2020. <sup>235</sup> Ibidem

<sup>&</sup>lt;sup>233</sup> GOMES, op. cit., p. 130.

<sup>&</sup>lt;sup>236</sup>URUGUAI. *Constitucion de la Republica Oriental del Uruguay*. Disponível em: < https://www.presidencia.gub.uy/normativa/constitucion-de-la-republica>. Acesso em: 15 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>237</sup> COSTA, op. cit., p. 46.

<sup>&</sup>lt;sup>238</sup> URUGUAI, op. cit., nota 236.

Observa-se que a Constituição Uruguaia de 1967, posteriormente alterada em 1997, não previu ao sistema tributário um capítulo específico de regulamentação. Tal incumbência ficou a cargo do legislador ordinário. Dessa maneira, pode-se afirmar que há, no sistema tributário do Uruguai, a incidência de diversos impostos sobre o consumo: imposto específico interno (IMESI), imposto sobre alienação de bens agropecuários; imposto para fundo de inspeção sanitária; imposto sobre a compra e venda de bens em hasta pública; imposto sobre as vendas forçadas; imposto sobre a venda de semovente; e imposto sobre arremates de bens móveis e imóveis<sup>239</sup>.

Destaca-se que a tributação uruguaia está alicerçada nos impostos indiretos sobre o consumo. Desses, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) representa 50% da arrecadação fiscal total e o Imposto Específico Interno (IMESI) equivale a aproximadamente 20% do recolhimento tributário global<sup>240</sup>.

O IVA ingressou no sistema jurídico do Uruguai por meio da Lei nº 13.637<sup>241</sup> de 27 de dezembro de 1967 e foi denominado de Imposto sobre Vendas e Serviços. Com seu estabelecimento, outros impostos que tributavam os bens e os serviços foram revogados. Posteriormente, foi reestruturado e modificado pela Lei nº 14.100<sup>242</sup>, de 29 de dezembro de 1972, embora não tenha tido sua essência alterada. Atualmente, o IVA é regulamentado pelo Código Tributário Uruguaio de 1996, e se encontra previsto no título décimo, com oitenta e seis artigos<sup>243</sup>.

Ressalta-se que o Uruguai foi um dos pioneiros na adoção do Imposto sobre o Valor Agregado e, dessa forma, pôde contribuir com sua evolução e aperfeiçoamento ao longo do tempo.

Entre as características fundamentais do IVA, Nelly Valdes<sup>244</sup> assevera: é um imposto indireto sobre o consumo, com carga tributária que recai sobre o consumidor final. Nos casos admitidos em lei e quando a contraprestação não é eficaz, como na insolvência de algum dos operadores intermediários presentes nas etapas de circulação de bens, ou na prestação de serviços onerosos, o direito à dedução do imposto cobrado é mantido. Assim, o fisco não recebe

<sup>240</sup> GOMES, op. cit., p. 149-150.

<sup>&</sup>lt;sup>239</sup> COSTA, op. cit., p. 47.

<sup>&</sup>lt;sup>241</sup>URUGUAI. *Lei nº* 13.637, de 27 de dezembro de 1967. Disponível em: < https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp7555291.htm>. Acesso em: 16 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>242</sup>URUGUAI. *Lei nº 14.100*, de 29 de dezembro de 1972. Disponível em: < https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp1194986.htm>. Acesso em: 16 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>243</sup>URUGUAI. *Impuesto al Valor Agregado*. Disponível em: < http://www.um.edu.uy /docs/codigotributario/pdf/10-TO-TITULO%2010%20IVA.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>244</sup>VALDES, Nelly. *El Impuesto al Valor Agregado em el Uruguay*. Disponível em: < https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15753/14264>. Acesso em: 16 jan. 2020.

o valor referente ao tributo. Além disso, o IVA se notabiliza por possuir caráter plurifásico e não cumulativo, por incidir sobre o valor acrescentado em todas as etapas do circuito econômico que se liquida pelo método subtrativo sobre a base financeira.

Ainda dentro das características do IVA, ele é considerado um imposto nacional, cujo produto arrecadatório ingressa nas rendas gerais. Com base na constituição uruguaia, os governos departamentais não podem criar um tributo com essas mesmas peculiaridades. Contudo, tal interpretação não obsta que a lei nacional resolva versar sobre determinada porcentagem da arrecadação desses entes territoriais, hipótese essa em estudo atualmente. Nesse sentido, sustenta Nelly Valdes<sup>245</sup>:

> Es un impuesto nacional, cuya producido ingresa a Rentas Generales, no pudiendo constitucionalmente los Gobiernos Departamentales establecer un tributo de estas características. Ello sin perjuicio de que la ley nacional resuelva afectar determinado porcentaje de la recaudación a dichos entes territoriales, aspecto éste que actualmente se encuentra a estudio. Es la solución que rige con respecto al Banco de Previsión Social, al cual se le afecta la recaudación correspondiente a siete puntos de la tasa básica.

Com relação aos fatos geradores do IVA, eles recaem sobre a circulação interna de bens<sup>246</sup>, sobre a prestação de serviços dentro do território nacional e sobre a introdução definitiva de bens no país<sup>247</sup>. Excepcionalmente, não são tributados os importadores que afetam os bens, antes da importação, para uso pessoal. O conceito de bens na legislação uruguaia abrange tanto os bens corpóreos, quanto os bens incorpóreos.

Por outro lado, as prestações de serviços englobam todas as prestações a título oneroso que, sem constituir alienação, proporcione à outra parte vantagem ou proveito que constitua causa de contraprestação, de acordo com o art. 2°, B, do Código Tributário Uruguaio<sup>248</sup>.

Cumpre salientar que a alíquota base do IVA no Uruguai é de 23%, ao passo que a mínima é de 14%. A alíquota mínima prioriza bens essenciais como alimentos e medicamentos e, também, serviços de hotelaria. É uma das maiores taxas aplicáveis entre os países da América do Sul. A característica que mais chama atenção no IVA uruguaio é que 30% da sua arrecadação

<sup>246</sup> Por circulação interna de bens, segundo o art. 2°, A, do título 10° do Código Tributário Uruguaio, entende-se toda operação a título oneroso que tenha por objeto a entrega de bens com transferência do direito de propriedade, ou da faculdade de dispor economicamente deles como se fosse seu proprietário. A título exemplificativo, podese citar as compras e vendas, as permutas, as cessões de bens, as expropriações, os arrendamentos de obra com entrega de materiais, os contratos de promessa com transferência da posse, ou qualquer procedimento para a execução de tais atos. As entregas a título oneroso se assimilam às afetações ao uso privado por parte dos donos ou sócios de uma empresa, e os bens dessa.

<sup>&</sup>lt;sup>245</sup> VALDES, op. cit., nota 244.

<sup>&</sup>lt;sup>247</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>248</sup> URUGUAI, op. cit., nota 243.

total é revertida para a seguridade social. Há, ainda, destinação financeira para o setor agrícola, por meio da sistemática de devolução do imposto cobrado nas compras de bens designados a esse setor, como máquinas, insumos e bens de produção<sup>249</sup>.

Portanto, pode-se dizer que o IVA no Uruguai contribui para o desenvolvimento econômico e social do país, uma vez que é um imposto nacional de grande abrangência. Ademais, auxilia na integração regional e no relacionamento com outros países, pois possui características semelhantes ao IVA aplicado nos países da União Europeia. Parte-se, agora, para o último país signatário do Tratado de Tratado de Assunção de 1991: o Paraguai.

O Paraguai, de acordo com o art. 1º da sua Constituição<sup>250</sup>, adota a democracia representativa, participativa e pluralista, fundada no reconhecimento do princípio da dignidade da pessoa humana. É um Estado unitário e descentralizado, dividido em Departamentos, Municípios e Distritos, os quais, na forma que estabelecem a constituição e as leis, gozam de autonomia política, administrativa e normativa<sup>251</sup>. Ainda conforme o art. 168 da Constituição Paraguaia<sup>252</sup>, foi atribuído aos Municípios a competência administrativa de seus interesses, mas não a tributária.

Com a reforma constitucional de 1992, o Paraguai reafirmou sua intenção de participar do contexto comunitário internacional, especialmente o Mercosul. Para tanto, incluiu dispositivos em seu texto maior que permitiram que o país pudesse participar de organizações supranacionais<sup>253</sup>, como pode ser observado no art. 145 da Constituição Paraguaia<sup>254</sup>.

Ademais, frisa-se que, os artigos 137 e 141 da Constituição do Paraguai<sup>255</sup> garantem o princípio da supremacia constitucional. Dessa forma, os tratados, os convênios, os acordos constitucionais aprovados e ratificados, as leis elaboradas pelo congresso e outras disposições jurídicas de inferior hierarquia integram o direito positivo nacional, ou seja, devem estar em conformidade com as previsões constitucionais.

O IVA foi introduzido no sistema tributário paraguaio, como tributo integrante do grupo de recursos derivados do Estado, por meio da Lei nº 125/1991<sup>256</sup>, dentro do livro III,

<sup>250</sup>PARAGUAI. *Contitucion de la Republica del Paraguay*. Disponível em: < https://web.oas.org/mla/en/Countries\_Intro/Parag\_intro\_textfun\_esp\_1.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>249</sup> COSTA, op. cit., p. 49.

<sup>&</sup>lt;sup>251</sup> GOMES, op. cit., p. 136.

<sup>&</sup>lt;sup>252</sup> PARAGUAI, op. cit., nota 250.

<sup>&</sup>lt;sup>253</sup> GOMES, op. cit., p. 137.

<sup>&</sup>lt;sup>254</sup> PARAGUAI, op. cit., nota 250.

<sup>&</sup>lt;sup>255</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>256</sup>PARAGUAI. *Impuesto al Valor Agregado*. Disponível em: < http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%20125\_91\_art77\_98.php>. Acesso em: 19 jan. 2020.

título I, artigos 77 a 98. De acordo com Sindulfo Blanco<sup>257</sup>, adotou-se como método de imposição o sistema plurifásico não cumulativo, também denominado de "etapa múltipla não cumulativa", de tipo valor agregado essencialmente econômico. Com base nesse modelo, tributa-se, em cada etapa do processo de produção e comercialização, o valor acrescentado ou somado a esse.

Conforme art. 77 da Lei nº 125/1991<sup>258</sup>, o fato gerador do IVA paraguaio ocorre com: a alienação de bens<sup>259</sup>; as prestações de serviços, excluídos os de caráter pessoal que são prestados em relação de dependência; e a importação de bens, exceto as prestações de serviços de caráter pessoal e efetuadas em relação de dependência.

Observa-se que o legislador estabeleceu um conceito amplo para as alienações, a fim de evitar fraudes e simulações de negócios jurídicos que busquem burlar a arrecadação tributária. Dessa maneira, descreveu tanto o conceito tradicional de direito civil acerca da transferência onerosa do direito de domínio das coisas, quanto a suposta entrega gratuita de bens a terceiros, com poderes para usá-los, nas ocasiões em que não existe a tradição definitiva do direito de propriedade<sup>260</sup>.

Por outro lado, o mesmo art. 78 da Lei nº 125/1991<sup>261</sup> determina que por serviços se entende toda prestação, a título oneroso ou gratuito, que, sem configurar alienação, proporcione à outra parte uma vantagem ou proveito.

A obrigação pelo pagamento desse imposto, prevista no art. 80 da Lei nº 125/1991<sup>262</sup>, decorre da entrega do bem, com a emissão da nota fiscal, ou qualquer ato equivalente, ou, ainda, com o que vier a ocorrer primeiro. Para os casos de serviços públicos, a configuração do nascimento da obrigação tributária ocorrerá com o vencimento do prazo para o pagamento fixado. Em relação aos serviços, a obrigação se aperfeiçoará com a emissão da nota fiscal correspondente, com o recebimento do pagamento total ou parcial do serviço prestado, com o vencimento do prazo previsto para pagamento, ou com a finalização do serviço prestado. Nas

<sup>&</sup>lt;sup>257</sup>BLANCO, Sindulfo. *El Impuesto al Valor Agregado em el Paraguay*. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/49618165\_El\_Impuesto\_al\_Valor\_Agregado\_en\_el\_Paraguay>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>258</sup> PARAGUAI, op. cit., nota 256.

<sup>&</sup>lt;sup>259</sup> Com o objetivo de evitar controvérsias, o art. 78 da Lei nº 125/1991 estabeleceu o que seria considerado como alienação. Assim, entende-se por alienação toda operação, a título oneroso ou gratuito, que tenha por objeto a entrega de bens com transferência do direito de propriedade, ou que concedam àqueles que os recebem, a faculdade de dispor como se fossem seus proprietários. Esse mesmo artigo prevê ser irrelevante a designação que as partes conferem à operação, assim como as formas de pagamento.

<sup>&</sup>lt;sup>260</sup> GOMES, op. cit., p. 141.

<sup>&</sup>lt;sup>261</sup> PARAGUAI, op. cit., nota 256.

<sup>&</sup>lt;sup>262</sup> Ibidem

importações, o nascimento da obrigação tributária será no momento da abertura dos bens na alfândega.

Percebe-se com as premissas citadas, que é possível inferir que a lei paraguaia optou, na maioria dos casos, por utilizar a via da presunção para determinar o momento do nascimento da obrigação tributária. Contudo, se o vendedor, ao acumular o débito fiscal por causa de hipóteses presumidas, sem receber sua quantia, ao nascer a obrigação tributária, é possível que haja o financiamento do imposto, toda vez que a venda seja incobrável. Esse valor pode ser revertido, pelo vendedor, para compensar novas cobranças tributárias surgidas com outras vendas. Essa operação só pode ser realizada toda vez que tenham sido transcorridos 36 meses de formalizada a operação de compra e venda<sup>263</sup>.

Por fim, interessante realçar que a Lei do Imposto sobre o Valor Agregado paraguaia não especificou a possibilidade de os créditos provenientes de operações isentas serem reaproveitados ou não, por meio da compensação ou dedução<sup>264</sup>.

Diante de todo o exposto, pode-se afirmar que o Paraguai implantou o IVA em seu sistema tributário, com o objetivo de facilitar sua tributação e de inserir o país em um novo contexto comunitário local: o Mercosul. Para tanto, promoveu alterações constitucionais e adotou uma tributação descomplicada, o que acabou por facilitar sua integração regional, além de ter sido o terceiro país a adotar o IVA na América do Sul.

Como exemplo de tributação simplificada está a implantação da alíquota única de 10%. Ademais, o IVA se liquida mensalmente e é determinado pela diferença entre o débito fiscal e o crédito fiscal, segundo o art. 86 da Lei nº 125/1991<sup>265</sup>. Com relação à essa liquidação, os exportadores podem recuperar o crédito fiscal adquirido, quando os produtos ou serviços exportados estiverem afetados com as operações feitas por eles. Se o crédito fiscal for maior que o débito fiscal, a diferença pode ser repassada para as próximas liquidações.

Assim, o IVA paraguaio, além de ser simplificado e dinâmico, se aproxima dos sistemas tributários dos outros países da América do Sul que fazem parte do Mercosul, de modo a contribuir com a integração regional. Soma-se a isso, as semelhanças dos ordenamentos tributários desses países, com os países da União Europeia, uma vez que o IVA consegue assegurar o princípio da neutralidade fiscal, reduzir a carga tributária suportada pelo consumidor final, aumentar a integração econômica regional e, desse modo, contribuir para a justiça fiscal.

<sup>265</sup> PARAGUAI, op. cit., nota 256.

<sup>&</sup>lt;sup>263</sup> BLANCO, op. cit., nota 257.

<sup>&</sup>lt;sup>264</sup> GOMES, op. cit., p. 145.

Parte-se, nesse momento, para a análise do comportamento do IVA nos integrantes da União Europeia, em especial a Alemanha e Portugal.

### 2.2.3. Implantação do IVA na UNIÃO EUROPEIA

Analisar o comportamento do IVA nos países membros da União Europeia é fundamental, uma vez que esse é o bloco regional de maior destaque em termos de integração econômica, social e política existente no mundo.

Soma-se a isso, o fato de os integrantes da União Europeia adotarem em peso o imposto único sobre o consumo. Como o comportamento do IVA nos países do Mercosul possui semelhanças com o IVA adotado na União Europeia, a pesquisa de ambos os blocos ajuda a ressaltar os desafios que o Brasil precisa superar para implantar o IVA. A integração econômica internacional e as vantagens decorrentes dela são outros temas que instigam a exploração dos sistemas tributários desses países.

Nesse momento, o presente trabalho irá analisar o desenvolvimento do IVA em dois países da União Europeia: Alemanha, país com uma das economias mais fortes do bloco europeu, e Portugal, país com cultura e costumes próximos ao Brasil.

O Estado Português, conforme art. 6º da Constituição da República Portuguesa<sup>266</sup>, é unitário e respeita, na sua organização e funcionamento, o regime autonômico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da Administração Pública. Os arquipélagos dos Açores e da Madeira, integrantes do território português, constituem regiões autônomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprios.

Além disso, Portugal adota a forma republicana, democrática representativa e semipresidencial e, de acordo com o art. 110 da Constituição Portuguesa<sup>267</sup>, possui quatro órgãos de soberania: o Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo e os Tribunais.

Com relação ao sistema tributário, o Imposto sobre o Valor das Transações (IT) predominou em Portugal de 1º de agosto de 1966, aprovado pelo Decreto-Lei nº 47.066, a 1986, quando foi substituído pelo IVA. Tratava-se de um imposto de simples aplicação e fiscalização, uma vez que possuía incidência monofásica, ou seja, incidia em apenas um estágio da cadeia

<sup>&</sup>lt;sup>266</sup>PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*, de 25 de abril de 1976. Disponível em: < https://www.parlamento.pt/Legislacao/paginas/constituicaorepublicaportuguesa.aspx>. Acesso em: 25 jan. 2020. <sup>267</sup> Ibidem.

produtiva, em especial nos atacadistas, nos varejistas, ou no produtor. Além disso, caracterizava-se por ser um imposto não cumulativo e neutro, com base de incidência ampla sobre o consumo. Excluíam-se da tributação os bens necessários à produção das mercadorias, os essenciais para o consumo e os destinados à exportação. Quanto ao valor tributável, esse era de fácil constatação, com a leitura do art. 8º do Código do Imposto de Transações, e as alíquotas variavam de 7% a 20% <sup>268</sup>.

Por outro lado, o IVA foi introduzido no ordenamento jurídico português em 1º de janeiro de 1986. A adoção do novo imposto por Portugal estava relacionada à crescente necessidade de financiamento do setor público e de aumento de receitas do Estado português. Ressalta-se que a comunidade europeia já havia alcançado resultados satisfatórios nesse sentido<sup>269</sup>.

Além disso, o Imposto sobre o Valor das Transações (IT) já apresentava algumas deficiências. Embora já tivesse sido alvo de diversas alterações, com o intuito de aumentar sua eficácia, o IT não apresentava receitas capazes de satisfazer as crescentes exigências e despesas do Estado Português. Isso se justifica, pela estreita base de incidência do antigo imposto. O aumento constante das alíquotas gerava o descumprimento das obrigações fiscais por parte dos agentes econômicos e, no final da década de 1970, Portugal se deparou com uma expressiva fuga do pagamento do imposto. Dessa forma, o antigo sistema tributário se esgotou e uma reforma na tributação indireta se mostrava cada vez mais necessária<sup>270</sup>.

Diante desse cenário, o IVA, imposto já consolidado em vários países da União Europeia, foi aprovado em Portugal pelo Decreto-Lei nº 394-B/84<sup>271</sup>, de 26 de dezembro de 1984, o qual criou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). A instituição do novo tributo necessitou de algumas adaptações ao sistema comum europeu, de acordo com a Sexta Diretiva<sup>272</sup>.

Após o período de transição para o IVA, merece destaque o Decreto-Lei nº 195/89<sup>273</sup>, de 12 de junho de 1989, o qual alterou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e legislação complementar, com o objetivo de adaptá-lo à legislação da União Europeia, ao

<sup>271</sup> PORTUGAL. *Decreto-Lei nº 394-B/84*, de 26 de dezembro de 1984. Disponível em: < https://dre.pt/pesquisa//search/605547/details/normal?l=1>. Acesso em: 27 abr. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>268</sup> OLIVEIRA, António Moura de. *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado*: um Imposto Neutro. 188 f. Tese de mestrado (Mestrado em Direito) – Universidade do Porto, Portugal, 2010.

<sup>&</sup>lt;sup>269</sup> Ibidem, p. 102-103.

<sup>&</sup>lt;sup>270</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>272</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho*, de 17 de maio de 1977. Disponível em: < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31977L0388>. Acesso em: 27 abr. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>273</sup>PORTUGAL. *Decreto-Lei nº 195/89*, de 12 de junho de 1989. Disponível em: <a href="https://dre.pt/application/file/a/620271">https://dre.pt/application/file/a/620271</a>>. Acesso em: 27 abr. 2020.

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Tal modificação visou tornar o IVA e sua gestão mais eficientes<sup>274</sup>.

Destaca-se, ainda, que o IVA sofreu, desde 1986, mais de sessenta alterações, tendo em vista a intensa atividade legislativa da comunidade europeia e, também, do parlamento português, o qual pode legislar, dentro do âmbito do seu poder discricionário. Entre as modificações, ressalta-se o comentário de António Moura de Oliveira<sup>275</sup>:

> Em 1992, em consequência da aprovação da Directiva 91/680/CEE que aboliu as fronteiras fiscais e implantou o regime transitório do IVA para as trocas comerciais entre os Estados-membros, foi aprovado a nível interno, pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), sem que o mesmo tivesse sido integrado no CIVA. A aprovação deste regime em diploma autónomo, ao contrário do que sucedeu na maioria dos restantes países europeus, deveuse ao facto de o mesmo ter sido considerado transitório e provido de uma lógica própria.

Assim, pode-se afirmar que o tratamento jurídico dado ao Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal é dividido em vários diplomas legislativos, como os decretos-leis e os despachos normativos.

Com relação às operações tributáveis, estão sujeitas ao IVA as transmissões de bens e as prestações de serviço a título oneroso, bem como as aquisições intracomunitárias onerosas efetuadas no território português e as importações de bens. Os conceitos de transmissões de bens e de prestação de serviços estão previstos no art. 3º e 4º do CIVA<sup>276</sup>.

Por outro lado, o fato gerador do IVA, como regra geral, é devido e exigível quando a entrega de bens e as aquisições intracomunitárias são postas à disposição do adquirente. Já o fato gerador das prestações de serviços nasce no momento da realização dos serviços. Essas regras podem ser encontradas no art. 7º do CIVA<sup>277</sup>.

Por fim, interessante realçar as alíquotas aplicadas no IVA português. Elas se dividem em: alíquota reduzida, alíquota intermediária e alíquota normal. Todas elas variam de acordo com o lugar em que são aplicadas, ou seja, são diferentes em Portugal continental e nas Regiões Autônomas dos Açores e da Madeira<sup>278</sup> (ver anexo 2).

<sup>&</sup>lt;sup>274</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

<sup>&</sup>lt;sup>275</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>276</sup>PORTUGAL. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Disponível em: <a href="https://www.pwc.pt">https://www.pwc.pt</a> /pt/pwcinforfisco/codigos/civa.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2020. <sup>277</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>278</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

Dessa forma, as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações efetuadas em Portugal Continental são tributadas em 6%, 13% ou 23%, a depender da função do objeto e do sujeito beneficiado. Para as importações e transmissões de objetos de arte previstas em legislação especial, bem como para as importações, as transmissões de bens e as prestações de serviços constantes na lista I anexa ao CIVA, a taxa aplicável é a reduzida de 6%<sup>279</sup>.

Por outro lado, para as transmissões de bens e prestações de serviços constantes na lista II anexa ao CIVA, a taxa aplicada é a intermediária de 13%. Já para as importações, as transmissões de bens e as prestações de serviços restantes, a taxa aplicável é a normal de 23% <sup>280</sup>.

Com relação às alíquotas reduzidas, intermediárias e normais que incidem sobre as operações efetuadas nas Regiões Autônomas dos Açores e da Madeira, elas reduzem, respectivamente, a 4%, 9% e 16%. Essas alíquotas reduzidas foram aprovadas pela Lei nº 2/92 de 9 de março de 1992, pela Lei nº 12-A/2010, de 30 de junho de 2010 e pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro de 2010<sup>281</sup>.

Por fim, para as transmissões de bens que incidam sobre várias mercadorias que compõem um produto diferente, se houver disparidade de alíquotas, deve-se aplicar a mais elevada. Se esses componentes sofrerem alterações das suas essências, deve-se aplicar a alíquota correspondente ao conjunto<sup>282</sup>.

Portanto, o IVA em Portugal contribui para o desenvolvimento econômico e social do país, bem como auxilia na integração regional e nas transações comerciais com outros países. Parte-se, agora, para o país de economia mais forte e estruturada da União Europeia: a Alemanha.

A Alemanha é uma república federativa, com sistema de governo parlamentarista. O Poder Executivo é exercido pelo presidente, como chefe de Estado, e pelo chanceler federal, como chefe de governo. O papel exercido pelo chanceler federal equivale ao cargo de primeiroministro de outros regimes parlamentaristas<sup>283</sup>.

O Poder Legislativo federal alemão é bicameral e é composto pelo parlamento federal (Bundestag), com deputados eleitos pelo voto direto e pelo conselho federal (Bundesrat),

<sup>281</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>279</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

<sup>&</sup>lt;sup>280</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>282</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>283</sup>BRASIL ESCOLA. *Alemanha*. Disponível em: <a href="https://meuartigo.brasilescola.uol.com.br/geografia/alemanha.htm">https://meuartigo.brasilescola.uol.com.br/geografia/alemanha.htm</a>. Acesso em: 28 abr. 2020.

formado pelos representantes dos Estados. Já o Poder Judiciário tem o Tribunal Constitucional Federal como instância máxima<sup>284</sup>.

Com relação ao sistema tributário, o Imposto sobre o Valor Acrescentado foi introduzido no ordenamento jurídico alemão em 1º de janeiro de 1968 e pôs fim aos impostos cumulativos e com incidência em cascata que vigoravam no país por quase cinco décadas<sup>285</sup>. Sua disciplina ficou a cargo da lei do IVA alemã, denominada de Umsatzsteuergesetz (UStG), de 29 de maio de 1967. Tal lei foi republicada em 1973 e alterada em 1979, por influência da aprovação da Sexta Directiva<sup>286</sup>.

Assim como em Portugal, há na Alemanha várias instruções administrativas que são elaboradas pelas autoridades tributárias para serem seguidas pelos serviços de finanças. Embora não tenham caráter vinculante, por não serem normas legais, essas instruções ajudam o contribuinte a conhecer a interpretação das autoridades sobre determinada questão tributária. Esse corpo administrativo integra a Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG (UStR)<sup>287</sup>.

Destaca-se que, do mesmo modo do que ocorre em Portugal, os impostos na Alemanha, em geral, são regulados pelo seu Código Fiscal – Abgabenordnung (AO) – legislação que entrou em vigor em 1977 e que sofreu uma grande reforma em 2002. Dessa forma, tudo o que não está previsto nas leis próprias de cada imposto é regulado pelo AO<sup>288</sup>.

Outro ponto relevante é que, na Alemanha, as receitas do IVA são distribuídas por quota entre a federação (Bund) e os Estados federados (Länder). Os Municípios (Gemeinde) recebem uma parte das receitas revertidas a favor dos Estados. Além disso, vigora um sistema de compensação entre os Estados ricos e pobres. Os impostos são geridos por autoridades federais e federadas e os serviços fiscais locais são responsáveis pelos impostos repartidos, nos quais o IVA se encontra<sup>289</sup>.

Com relação ao fato gerador do IVA, a lei alemã preconiza duas modalidades distintas, a depender dos regimes adotados. Nesse sentido, António Moura de Oliveira<sup>290</sup> sustenta:

Na verdade, de acordo com a secção 1 do § 16 da UStG, o imposto é geralmente declarado à administração tributária com base no valor acordado entre os intervenientes na transacção (Soll-Besteuerung). Sempre que este procedimento seja

<sup>289</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>284</sup> BRASIL ESCOLA, op. cit., nota 283.

<sup>&</sup>lt;sup>285</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

<sup>&</sup>lt;sup>286</sup> UNIÃO EUROPEIA, op. cit., nota 272.

<sup>&</sup>lt;sup>287</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

<sup>&</sup>lt;sup>288</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>290</sup> Ibidem.

aplicável, o § 13 da mesma lei determina que o imposto nasce e torna-se exigível, em regra, no final do período de tributação dentro do qual as entregas de bens e as prestações de serviço se tenham realizado. [...]

Contudo, e segundo o § 20 da mesma lei, o Unternehmer que cumpra uma das seguintes condições: a) haja obtido um volume de negócios, no ano de calendário anterior, inferior a € 500 000; b) não esteja obrigado, não só a possuir contabilidade organizada, como a emitir regularmente notas de balanço com base num controlo de inventário anual; c) as transacções por si realizadas, decorram do exercício de uma actividade que, para efeitos da Lei do Imposto sobre o Rendimento (Einkommensteuergesetz), se enquadre numa profissão liberal; pode requerer às autoridades fiscais que o imposto a declarar se baseie, não no valor acordado pelas operações que efectuou, mas no valor que efectivamente recebeu por tais operações (situação comummente designada "IVA de caixa", ou, conforme a terminologia fiscal alemã "Ist-Besteuerung"). Nestes casos, o imposto nasce e torna-se exigível no final do período de tributação, dentro do qual foi efectivamente recebido o valor referente às operações realizadas.

Por fim, a alíquota normal do IVA é, desde 1° de janeiro de 2007, de 19%, enquanto a alíquota reduzida é de 7%<sup>291</sup>. A alíquota reduzida é aplicada nas transações de vários produtos, os quais estão previstos no anexo II da UStG<sup>292</sup>.

Parte-se, nesse momento, para a análise dos possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil.

### 2.3. Possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil

Após a pesquisa sobre as características, o modo como se desenvolveu o IVA em alguns países do Mercosul e da União Europeia, a necessidade de um sistema tributário brasileiro menos voltado ao consumo e os obstáculos a serem superados para a introdução de uma nova maneira de tributar, conclui-se que é possível a adoção do imposto único no Brasil. Com um sistema tributário modificado, eventuais efeitos decorrentes dessa medida devem ser analisados.

Os possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil seriam o enfraquecimento da guerra fiscal entre os Estados-membros da federação, a redução da carga tributária paga pelos consumidores finais, com a possibilidade de aumento do poder de compra dos cidadãos, bem como o amoldamento do sistema tributário brasileiro aos diversos países do MERCOSUL, que já adotam o IVA, além dos países integrantes da União Europeia. Tal medida facilitaria a integração regional e a formação de parcerias econômicas com outros blocos econômicos. Ademais, a implantação do IVA possibilitaria um maior crescimento da economia brasileira,

<sup>&</sup>lt;sup>291</sup> OLIVEIRA, op. cit., nota 268.

<sup>&</sup>lt;sup>292</sup> A título exemplificativo, os produtos que podem ter alíquotas reduzidas são: alimentos, publicações em papel, produtos de auxílio às pessoas portadoras de deficiência, animais vivos, palha e diferentes plantas usadas na alimentação de animais, gorduras vegetais e animais usados na alimentação, e determinados objetos de arte e coleção.

uma maior justiça social, em conformidade com os princípios tributários previstos na Constituição da República<sup>293</sup>, bem como uma diminuição da tributação sobre o consumo em detrimento de uma maior tributação sobre a renda e o patrimônio.

Com a unificação dos impostos indiretos sobre o consumo, por meio da implantação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, percebe-se que a simplificação do sistema tributário e da incidência dos impostos indiretos sobre o consumo geraria reflexos na jurisprudência em matéria tributária.

Isso seria uma tendência natural a ocorrer, como no caso da bitributação, quando entes tributantes diversos exigem de um mesmo sujeito passivo, tributos decorrentes do mesmo fato gerador<sup>294</sup>. Com a implantação do IVA, não haveria mais divergências sobre qual imposto aplicar, uma vez que o novo imposto incidiria sobre o valor agregado e no destino. Desnecessária seria a discussão se teria ocorrido uma venda de mercadoria, ou uma prestação de serviço, pois o IVA incide sobre ambas as atividades. Assim, seria aplicada uma única vez a alíquota do IVA sobre todo o montante agregado pela atividade econômica.

Outra alteração a ser destacada seria a desnecessidade de lista anexa para configurar uma prestação de serviço, como atualmente ocorre com o ISS. A previsão acerca da incidência do imposto único e sobre a aplicação de alíquotas reduzidas, ou não, ficaria restrita a um Código Brasileiro de Imposto sobre o Valor Agregado.

Destaca-se que a aplicação do IVA se dá por exceção, ou seja, o ordenamento tributário não indica os bens e serviços nos quais o IVA incide, mas designa os bens e serviços em que o IVA não incide.

De igual modo, pode-se citar os casos em que a jurisprudência pátria já se debruçou e foi motivo de debates jurídicos, como nos contratos mistos, em que há o fornecimento de serviços juntamente com a venda de mercadorias. É o que ocorre, por exemplo, quando uma pessoa contrata um empreiteiro para realizar uma obra de construção civil em sua propriedade. Nesse caso, há uma prestação de serviço, tributada com ISS, e de venda de mercadorias, tributada com ICMS.

Alguns outros exemplos podem ser destacados, como: a tributação de remédios e de medicamentos feitos por manipulação, a tributação sobre a água, a tributação e o fornecimento de alimentos e bebidas a bares, restaurantes e estabelecimentos similares, a tributação de

<sup>&</sup>lt;sup>293</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>294</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 206.

contratos com provedores de acesso à internet, e a tributação sobre a impressão gráfica de embalagens<sup>295</sup>.

Com relação às tributações de remédios pré-fabricados e de medicamentos feitos por manipulação, o STF fez uma cisão em seu entendimento. Quando a indústria farmacêutica produz remédios e o disponibiliza para o público em geral, para que sejam adquiridos em prateleiras de farmácias, o imposto a incidir é o ICMS. Nesses casos, não há a fabricação de remédios de forma específica e individualizada para um consumidor, de acordo o seu estado biológico. Situação diferente ocorre com as farmácias de manipulação, quando elas produzem medicamentos de forma personalíssima e individualizada para cada paciente. Aqui, há a incidência de ISS, uma vez que a prestação de serviço se caracteriza e o remédio é produzido sob prescrição médica específica para cada paciente.

Esse entendimento já foi adotado pelo STJ, como pode ser observado pelo RESP nº 881.035<sup>296</sup>. O STF reconheceu a repercussão geral sobre o tema, embora não tenha ocorrido o julgamento definitivo da questão. Nesse sentido, destacam-se o RE nº 605.552<sup>297</sup> e o informativo nº 627<sup>298</sup>.

A tributação sobre a água já foi objeto de amplos debates na jurisprudência. Nos casos em que a água é comercializada em garrafas e recipientes de acondicionamento, ela deve ser tributada com ICMS, pois se trata de venda de mercadorias. Por outro lado, quando há o fornecimento de água tratada e encanada para imóveis, com a possibilidade de a população usála para diversos fins, inclusive como bebida, pode incidir o ISS, uma vez que há, nessa situação, a prestação de serviço público essencial de fornecimento de água. Com a adoção do IVA, poderia ser adotada uma alíquota reduzida, tendo em vista a essencialidade do bem.

Destaca-se que, se a natureza da exploração do serviço de fornecimento de água for de direito público e sem fins lucrativos, a cobrança do ISS pode ser afastada. Contudo, se essa natureza for de direito privado, com a finalidade de se obter lucro, a cobrança do ISS pode ocorrer. Mesmo nos casos de possiblidade de cobrança, o Município tributante pode dispensar os consumidores do pagamento, para que não haja uma excessiva oneração de um serviço tão essencial para a manutenção da vida.

<sup>296</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº* 881.035. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em:<a href="https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3768271&num\_registro=200601973694&data=20080326&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>295</sup> BARRETTO, Pedro. Aprendendo Tributário. São Paulo: Rideel, 2020, p. 95-142.

<sup>&</sup>lt;sup>297</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 605.552*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <a href="https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral2361/false">https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral2361/false</a>. Acesso em: 01 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>298</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº* 627. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo627.htm>. Acesso em: 01 jun. 2020.

Com relação a esse tema, a jurisprudência do STF entende que não incide ICMS sobre o serviço de fornecimento de água tratada e encanada. Nesse sentido, ressaltam-se o Ag Reg no AI nº 682.565-6<sup>299</sup>, o RE nº 552.948<sup>300</sup> e o RE nº 607.056<sup>301</sup>. Nesse último recurso extraordinário, o STF decidiu que o fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas, não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.

O fornecimento de alimentos e bebidas a bares, restaurantes e estabelecimentos similares é considerado, pela jurisprudência, como venda de mercadorias. Nesse caso, o imposto a incidir deve ser o ICMS, a teor do que prevê o art. 2°, inciso I, da LC n° 87/1996<sup>302</sup>. Para tanto, deve estar configurada a existência de uma atividade econômica com fins lucrativos e praticada com habitualidade.

Interpretação diferente ocorre quando há a confecção de alimentos e bebidas artesanais, com o emprego de trabalho artístico e individualizado para determinado cliente. Nesses casos, há uma prestação de serviços e o imposto a ser aplicado é o ISS.

Outra discussão jurisprudencial interessante e que poderia sofrer reviravoltas com a adoção do IVA é referente à tributação de contratos com provedores de acesso à internet. Atualmente, o entendimento prevalecente no STJ é o de que não incide ISS, nem ICMS, sobre a atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à internet, uma vez que o serviço prestado por essas empresas não poderia ser configurado como um serviço de comunicação.

No julgamento do RESP nº 658.626<sup>303</sup>, o STJ fixou entendimento no sentido de que o serviço prestado pelo provedor não guardava identidade com os serviços de análise de sistemas, de coleta e processamento de dados e de informações. De acordo com a Corte Especial, os provedores apenas possibilitam o acesso dos usuários às informações constantes da internet. Assim, a atividade exercida por essas empresas não se relacionava com nenhum dos itens e subitens previstos na lista anexa da legislação do ISS.

<sup>&</sup>lt;sup>299</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag Reg no AI nº* 682.565-6. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <a href="http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600164">http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600164</a>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>300</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag Reg no RE nº 552.948. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613090>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>301</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 607.056*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+607056 %2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+607056%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos &url=http://tinyurl.com/bkpxdu8>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>302</sup> BRASIL, op. cit., nota 46.

<sup>&</sup>lt;sup>303</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº* 658.626. Relatora: Ministra Denise Arruda. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27 658626%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27658626%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja>. Acesso em: 02 jun. 2020.

Posteriormente, o STJ, no RESP nº 965.946<sup>304</sup> e no AgRg no RESP nº 1.214.452<sup>305</sup>, reforçou o entendimento de que o serviço de acesso à internet não consta na lista anexa da legislação do ISS e que, por esse motivo, o ISS não poderia incidir.

Com relação à tributação sobre a impressão gráfica de embalagens destinadas ao processo de fabricação de mercadorias, o imposto a incidir é o ICMS.

O STF já teve a oportunidade de se manifestar quanto a esse tema e adotou esse mesmo entendimento na ADI 4389<sup>306</sup> e na ADI 4413<sup>307</sup>. Na ADI 4389, a Suprema Corte entendeu que as embalagens impressas por um fabricante, para acondicionar e expor os produtos a serem postos à venda por outro fabricante, são considerados insumos no processo produtivo. Nesses casos, as impressões das embalagens foram consideradas uma etapa intermediária na cadeia produtiva. A atividade-fim seria a circulação de mercadorias. Portanto, não há a prestação de um serviço gráfico por encomenda, que seria sujeita ao ISS, mas a fabricação de produtos gráficos dos quais resultam produtos colocados indistintamente no comércio, com características quase uniformes, de modo que o tributo a incidir é o ICMS. Destaca-se que a ADI 4413 também se relaciona ao tema.

O posicionamento do STF influenciou a alteração da LC nº 116/2003, que ocorreu com a edição da LC nº 157/2016. A LC nº 157/2016 modificou o subitem 13.05, de modo a adequálo à jurisprudência do STF.

Vistos esses exemplos de debates jurisprudenciais já travados nas Cortes Superiores brasileiras, cumpre ressaltar que, com a adoção do IVA, muitos casos semelhantes seriam influenciados. A discussão sobre a tributação de determinada atividade econômica por ICMS ou ISS perderia força e o IVA seria aplicado, uma vez que ele incidiria sobre o valor agregado da operação. A diferenciação entre a circulação de mercadoria ou de prestação de um serviço personalizado, ou por encomenda, não seria determinante para a aplicação ou não do IVA, pois o novo imposto incidiria sobre as duas operações. Dessa forma, um sistema tributário mais

<sup>&</sup>lt;sup>304</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº 965.946*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGRESP%27.clas.+e+@num=%27965946%27)+ou+(%27AgRg%20no%20REsp%27+adj+%27965946%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&f r=veja>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>305</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no RESP nº 1.214.452*. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencia l=16082349&num\_registro=201001750923&data=20110701&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>306</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4389*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <a href="http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3844455">http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3844455</a>. Acesso em: 03 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>307</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4413*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <a href="http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3883931">http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3883931</a>. Acesso em: 03 jun. 2020.

simplificado sobre o consumo geraria consequências para o Poder Judiciário, no exercício da sua função típica de julgar.

Destaca-se, ainda, que o IVA poderia se transformar em um imposto de competência federal. Dessa forma, muitas das causas tributárias que hoje tramitam nas justiças estaduais, com relação aos impostos indiretos sobre o consumo, passariam a tramitar na justiça federal.

Outro ponto que deve ser levado em consideração é quanto à implantação do IVA no Brasil por lei complementar e a criação de um Código Nacional do IVA ou de um Código Brasileiro do IVA. Esse código seria responsável pela unificação dos impostos indiretos sobre o consumo e a simplificação do sistema tributário brasileiro. Parte-se, agora, para a análise do IVA e sua relação com a justiça fiscal, com a pesquisa sobre os princípios constitucionaistributários vinculados à justiça na tributação e projetos de reforma tributária no Brasil.

## 3. O IVA E SUA RELAÇÃO COM A JUSTIÇA FISCAL

Este capítulo, inicialmente, abordará algumas ideias essenciais que integram a relação da tributação como instrumento da justiça social. Posteriormente, serão analisados alguns princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação, com enfoque para o princípio da capacidade contributiva. A partir do estudo da capacidade contributiva, outros princípios serão desenvolvidos, como: neutralidade fiscal e a não cumulatividade e a seletividade em função da essencialidade.

Por fim, serão debatidas as características centrais dos três principais projetos de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional brasileiro: a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 e o Projeto de Reforma Justa e Solidária

# 3.1. A tributação como instrumento da justiça fiscal e a função dos princípios constitucionais-tributários

Em síntese, a tributação justa é aquela que respeita a capacidade contributiva e as possibilidades de aferição de renda de cada cidadão e a compatibiliza com o poder de tributar estatal, o qual é necessário para que o Estado alcance as suas finalidades.

O poder de tributar é o poder que o Estado exerce sobre a sociedade, com o objetivo de captar recursos financeiros, com os quais custeia a sua existência e a sua manutenção, bem como a persecução das suas atividades-fim. A arrecadação dos recursos financeiros pretendidos pelo Estado se materializa quando os cidadãos, destinatários do exercício do poder de tributar, cumprem a exigência legal que lhes é imposta e desembolsam o montante exigido pelo Estado por meio de tributos. Assim, pode-se afirmar que o objeto do poder de tributar do Estado é o tributo<sup>308</sup>.

É aqui que a justiça fiscal se encontra. Para que o sistema tributário de um país seja equilibrado e justo, ele deve estar em consonância com a capacidade contributiva de seus cidadãos. Além disso, é necessário que essa dinâmica tributária seja neutra, não cumulativa e respeite os princípios da seletividade e da essencialidade, para que o consumidor e a parte menos favorecida da população não sejam gravados em demasia.

Destarte, o Estado deve priorizar os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da isonomia. Os contribuintes que estão em situações semelhantes devem arcar com os

\_

<sup>308</sup> BARRETTO, op. cit., p. 3.

mesmos ônus tributários, ao passo que os contribuintes que manifestam riqueza de formas distintas devem recolher os tributos de formas distintas. Consequentemente, o princípio da capacidade tributária ocupou espaço de destaque na busca pelo meio de tributação mais adequado.

Conforme já mencionado neste trabalho, um modelo de tributação equivocado impacta na distribuição de renda e prejudica o crescimento econômico de um país, como ocorre no Brasil. É possível que um sistema tributário mais equilibrado e justo contribua com a diminuição da desigualdade social e promova uma maior justiça social, com uma menor concentração de renda e de riqueza.

Para tanto, a tributação sobre a renda e o patrimônio dos contribuintes deve levar em conta a equidade vertical e a equidade horizontal. A equidade vertical se ocupa das exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda, de consumo, ou de qualquer outra base tributária utilizada como parâmetro. Já a equidade horizontal cuida das exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais. A equidade vertical se reveste de maior importância, uma vez que possibilita a tributação de forma diferente, de pessoas com rendas diferentes<sup>309</sup>.

Cumpre ressaltar, também, a equidade horizontal, visto que cidadãos com mesma renda podem ter capacidades contributivas diferentes. Nesse caso, a abordagem tributária deve corrigir as distorções existentes na prática. Como solução, o ordenamento jurídico pátrio previu alguns mecanismos, como: as isenções, as imunidades, a diminuição de base de cálculo, entre outros.

Desse modo, além de financiar o Estado, o tributo pode se tornar um instrumento de transformação social. Outrossim, todo o sistema jurídico do qual a tributação faz parte possui essa força transformadora. A adoção de um sistema tributário que efetive os direitos fundamentais e os princípios previstos na Constituição da República tem a capacidade de promover uma maior justiça social.

Importante destacar que o sistema tributário brasileiro atual concentra uma alta carga tributária incidente sobre os impostos indiretos sobre o consumo, em detrimento do patrimônio e da renda. O foco demasiado nesses impostos indiretos inibe o consumo e, consequentemente, o crescimento econômico e a geração de empregos, pois muitos impostos e contribuições recaem sobre o consumo de maneira cumulativa. Com o repasse dos custos aos produtos e serviços, os efeitos dessa organização tributária são mais sentidos, proporcionalmente, pelas

<sup>&</sup>lt;sup>309</sup> MURPHY, op. cit., p. 18.

camadas mais vulneráveis, uma vez que os alimentos e os bens de primeira necessidade se tornam mais caros. Assim, o mecanismo adotado pela tributação brasileira é ineficaz e a necessidade de reforma, com implementação de um sistema tributário menos voltado ao consumo é necessária.

Além da alta porcentagem de carga tributária incidente nos impostos indiretos sobre bens e serviços, percebe-se que essa carga tributária não é distribuída de forma equânime e proporcional, de acordo com os variados níveis de renda presentes na sociedade brasileira, como demonstrado no item 1.2 desta pesquisa.

Para contornar essa situação, uma possibilidade debatida por economistas e tributaristas é a de correção da tabela do Imposto de Renda. Algumas hipóteses poderiam ser aplicadas, como o alargamento da base de isenção, o aumento das faixas de alíquotas incidentes, ou o aumento da progressividade do Imposto de Renda. Atualmente, a progressividade das alíquotas do Imposto de Renda é desproporcional, com as faixas de base de cálculo muito próximas. Elas poderiam ser mais fracionadas, de modo que a progressividade não fosse tão brusca. Percebe-se que a faixa de contribuintes isentos é curta. Somente os contribuintes que recebem menos de R\$ 1.904,00 (mil, novecentos e quatro reais) não precisam pagar Imposto de Renda. Ao se levar em consideração que as camadas mais pobres sentem mais os efeitos da tributação indireta sobre o consumo, a situação se agrava mais.

Ressalta-se que, para a construção de um sistema tributário mais justo, é necessária a adoção de uma tributação progressiva em consonância com políticas públicas e investimentos governamentais eficazes e de qualidade. Aumentar as alíquotas dos tributos à medida que as rendas e os patrimônios dos contribuintes crescem, por si só, não é suficiente. Soma-se a isso, a necessidade de combate à corrupção e à sonegação, que enfraquecem a estrutura tributária como um todo.

Outra medida que vai ao encontro da justiça social é a que pretende desonerar os produtos que compõem a cesta básica. Como são bens essenciais e de primeira necessidade, eles devem sofrer uma carga tributária mínima ou serem isentos. Diferentemente, a tributação de bens supérfluos e de luxo deve ser mais elevada. Essa noção se compatibiliza com os princípios da seletividade e da essencialidade, os quais serão vistos nos pontos destinados aos princípios constitucionais-tributários.

A desoneração da folha de pagamento de setores essenciais da economia, a redução ou a isenção de impostos sobre produtos básicos de higiene e medicamentos também são medidas que visam a implementar uma tributação mais justa. Para aumentar a arrecadação tributária, o

Sindicato Nacional dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil<sup>310</sup> propõe algumas medidas, como: tributação de embarcações e aeronaves, criação de impostos sobre grandes fortunas, sobre lucros e dividendos e sobre a remessa de lucros ao exterior das empresas estrangeiras, entre outros. As principais propostas de reformulação do sistema tributário brasileiro e que tramitam no Congresso Nacional serão analisadas, posteriormente, no ponto 3.3 deste trabalho.

Dessa forma, o sistema tributário brasileiro tende a ser mais eficaz e moderno com a arrecadação mais voltada ao patrimônio e à renda e não ao consumo. Este trabalho sustenta que a criação de um imposto único sobre o valor agregado (IVA), em substituição aos impostos indiretos sobre o consumo, é uma alternativa capaz de possibilitar uma maior justiça fiscal no Brasil, ainda mais diante do esgotamento da estrutura tributária brasileira atual.

Contudo, ela é o início do caminho para equalizar a tributação no Brasil. A adoção do IVA reduziria a tributação sobre o consumo, mas, por si só, não tornaria o sistema tributário brasileiro mais justo, uma vez que não afetaria o modo de tributar sobre a renda e sobre o patrimônio. Assim, o IVA deve ser parte de uma reforma tributária mais profunda e não a única medida a ser tomada.

Ressalta-se a valorização da capacidade contributiva dos contribuintes e o fortalecimento da qualidade e da eficácia dos investimentos públicos. Essas medidas possibilitariam a justiça fiscal e o respeito aos princípios constitucionais-tributários e às garantias constitucionais na prática.

Destaca-se, ainda, que o direito à igualdade é considerado direito fundamental e valor supremo da sociedade brasileira, conforme previsto no preâmbulo da Constituição da República de 1988<sup>311</sup>. Ele deve envolver não somente a igualdade formal, mas também, a igualdade material entre todos os cidadãos. Nesse aspecto, o sistema tributário brasileiro é falho, pois não está estruturado para atender as demandas de um sistema tributário justo e eficiente. Conforme estudo publicado pelo Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (IPC-IG/PNUD), o sistema tributário brasileiro é regressivo e afeta desproporcionalmente as faixas mais pobres da população.

A avaliação de um sistema tributário é notoriamente controversa em muitos países. No caso do Brasil, a controvérsia é ainda mais complicada pelo fato de a carga tributária no país ter aumentado, significativamente, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, de 23,4 por cento do Produto Interno Bruto (PIB), em

-

<sup>&</sup>lt;sup>310</sup> DIEESE. *10 ideias para uma tributação mais justa*. Disponível em: <10ideias\_completo.pdf (dieese.org.br)>. Acesso em: 13 jul. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>311</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

1988, para 33,6 por cento do PIB em 2005. Esse aumento ocorreu em prejuízo da eficiência e da equidade do sistema tributário, principalmente motivado pelo imperativo de se aumentar receitas durante episódios de ajustes fiscais de curto prazo, enquanto questões relacionadas à qualidade de tributação eram consideradas de menor prioridade. Desde então, na última década, a carga tributária permanece perto dos 33 por cento do PIB. Mesmo durante esse período de estabilidade, a qualidade da tributação continuou a se deteriorar, em razão de crescentes incentivos fiscais e regimes especiais mal-calibrados, bem como pouco progresso alcançado acerca da agenda de reformas.

Por mais de duas décadas, os esforços de reforma tributária concentraram-se quase exclusivamente na taxação de bens e serviços — seja por meio de propostas gerais para consolidar os vários tributos federais e locais em um único Imposto de Valor Agregado (IVA), seja por propostas mais modestas, como a padronização do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Essas reformas foram prejudicadas por conflitos federativos e distributivos, que acabaram por legitimar a relativa paralisia do governo federal na realização de outras mudanças estruturais, tais como aquelas relativas aos impostos incidentes na folha de pagamento e na renda<sup>312</sup>.

Portanto, o sistema tributário brasileiro tende a se modernizar e ser mais eficaz com o envolvimento perfeito entre uma arrecadação de tributos menos voltada ao consumo e mais direcionada, preferencialmente, à renda e ao patrimônio. Outrossim, deve-se valorizar a capacidade contributiva dos contribuintes e fortalecer a fiscalização na qualidade e na eficácia dos gastos dos governos. Com essas medidas, a justiça fiscal e os princípios constitucionais se traduziriam na prática.

A reforma tributária é essencial, pois pode assegurar o crescimento econômico do país associado à preocupação social, de modo que não haja irreversibilidade dos direitos fundamentais conquistados pela Constituição da República de 1988.

Nesse momento, necessária a análise dos princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação, com destaque para o princípio da capacidade contributiva, o qual é a base que sustenta todos os ideais de justiça e eficiência na tributação.

## 3.2. Princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação

Os princípios possuem posição de grande destaque no ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com Miguel Reale<sup>313</sup>, os princípios gerais do Direito são "enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas".

\_

<sup>&</sup>lt;sup>312</sup> ORAIR, Rodrigo Octávio e at. *A necessidade de reforma tributária no Brasil* – diretrizes para o avanço. Disponível em: < https://ipcig.org/pub/port/OP420PT\_A\_necessidade\_de\_reforma\_tributaria\_no\_Brasil\_diretrizes\_para\_o\_avanco.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

<sup>313</sup> REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 304.

Para Rodrigo Borges Valadão<sup>314</sup>, "na verdade, os princípios em muito se aproximam dos conceitos jurídicos indeterminados, porém dotados de uma outra peculiaridade: os princípios não preveem a conduta a ser seguida pela autoridade".

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza<sup>315</sup> sustenta a grande generalidade dos princípios jurídicos e a vinculação do entendimento e da aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam, tendo em vista a posição de destaque que os princípios ocupam no Direito. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>316</sup> segue esse pensamento de protagonismo dos princípios no ordenamento jurídico, ao afirmar que eles são verdadeiros alicerces do sistema jurídico, uma vez que assumem uma disposição fundamental que se irradia sobre as diferentes normas. Além disso, os princípios servem de critério para a exata compreensão e inteligência da norma, já que buscam alcançar a verdadeira intenção do legislador ao editar as normas.

Percebe-se que o sistema tributário brasileiro consegue alocar as diferentes espécies de tributos ao longo da legislação. Esse equilíbrio existe, em grande parte, aos princípios constitucionais-tributários.

Portanto, constata-se, em termos gerais, que os princípios, diferentemente das regras, são mandados de otimização e possuem determinada carga valorativa, a qual é aplicada ao caso concreto e orienta o juiz no processo decisório.

Além disso, os princípios tributários representam uma limitação constitucional ao poder de tributar. São garantias constitucionais que possuem grande força no Direito brasileiro. Eles podem estar relacionados ao valor da segurança jurídica ou da justiça na tributação. Sobre a importância dos princípios constitucionais tributários, Celso de Mello<sup>317</sup>, ministro do Supremo Tribunal Federal, sustentou na ADI nº 712-2:

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

-

<sup>&</sup>lt;sup>314</sup> VALADÃO, Rodrigo Borges. *Por uma Teoria Pura dos Princípios* (a farsa do neoconstitucionalismo, os limites de uma Teoria sobre o Direito e o caminho para uma Prática Jurídica consistente), Rio de Janeiro, volume XXIII, ano 2015, p. 313-376, 2015.

<sup>&</sup>lt;sup>315</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33.

<sup>&</sup>lt;sup>316</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p .451.

<sup>&</sup>lt;sup>317</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 712-2*. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <ADI-MC 712 (stf.jus.br)>. Acesso em: 03 jun. 2020.

Diante do exposto, este trabalho priorizará a análise dos princípios constitucionaistributários relacionados à justiça na tributação, como a capacidade contributiva, seus subprincípios e ligações com a igualdade e a isonomia. Entre esses princípios, destaca-se o da capacidade contributiva, o qual é a base e a sustentação de toda a tributação com viés de justiça fiscal.

## 3.2.1. Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é o princípio constitucional tributário, relacionado ao valor de justiça na tributação, de maior destaque. Uma tributação que respeite a justiça fiscal deve ser construída em torno desse princípio, o qual assume o papel central.

De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>318</sup>, o princípio da capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva, segundo a qual, cada contribuinte deve pagar o imposto de acordo com a sua riqueza. Muitas vezes, a justiça não é alcançada, pois a tributação produz resultados desiguais, por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.

Argos Gregório<sup>319</sup>, em seu livro *A Capacidade Contributiva*, faz a distinção entre as óticas objetiva-absoluta e subjetiva-relativa da capacidade contributiva. A ótica objetiva-absoluta traduz-se no fundamento jurídico do imposto, ou seja, nos critérios utilizados na escolha de suas hipóteses de incidência. Por outro lado, o ângulo subjetivo-relativo se refere aos critérios de graduação do imposto e funciona como um limitador da tributação. Assim, os diferentes conceitos acerca da capacidade contributiva decorrem diretamente da avaliação feita pelos governantes sobre o potencial econômico dos governados<sup>320</sup>.

Dentro da visão objetiva-absoluta e dos pressupostos que servirão de base para a incidência do tributo, várias foram as mudanças quanto às manifestações de riqueza ao longo do desenvolvimento da sociedade. O grande diferencial ocorreu com a atribuição da aptidão econômica a todo o patrimônio dos contribuintes e não somente à propriedade fundiária de maneira isolada<sup>321</sup>.

A capacidade contributiva já foi medida pelo produto, pelo consumo, até chegar à renda. O legislador elencou, ao longo da história, diversos fatos capazes de gerar riqueza e serem passíveis de tributação. Assim, a capacidade contributiva objetiva-absoluta "retrata a

<sup>&</sup>lt;sup>318</sup> TORRES, op. cit., p. 93.

<sup>&</sup>lt;sup>319</sup> GREGÓRIO, Argos. A Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53-58.

<sup>&</sup>lt;sup>320</sup> Ibidem, p. 53.

<sup>&</sup>lt;sup>321</sup> Ibidem, p. 54.

eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto", conforme prelecionado por Paulo de Barros Carvalho<sup>322</sup>.

Feita a escolha de fatos que ostentem riqueza, o legislador deve distribuir a carga tributária de modo equânime e proporcional, de modo a dosar o fato tributável perante o nível de contribuição de cada cidadão. A essa aptidão contributiva individualizada, dá-se o nome de capacidade contributiva subjetiva-relativa.

Nesse aspecto, a capacidade contributiva subjetiva é a possibilidade de contribuição ao fisco, que cada cidadão possui. Ela é dotada de um duplo aspecto: de um lado serve como um critério de graduação, ao passo que de outro, auxilia na limitação da tributação. Essa característica dupla se refere a cada um dos contribuintes de forma individualizada, uma vez que considera as aptidões econômicas de cada cidadão, para a absorção do impacto tributário<sup>323</sup>.

O caráter subjetivo pode ser visualizado no artigo 145, §1°, da Constituição da República de 1988<sup>324</sup>. Esse dispositivo normativo resguarda os direitos individuais dos cidadãos, embora ponha à disposição da administração pública seus patrimônios, seus rendimentos e suas atividades econômicas, com o fito de garantir a arrecadação tributária.

As análises da capacidade contributiva segundo os princípios da igualdade, da isonomia, e dos subprincípios do mínimo existencial, do não confisco, da personalização, da proporcionalidade e da progressividade, também auxiliam a compreender a noção de justiça fiscal e social, de forma a relacioná-los com os princípios constitucionais-tributários. O subprincípio da seletividade será abordado em ponto específico.

Com relação ao princípio da igualdade, ele é empregado no Direito Tributário, para que os encargos tributários sejam iguais aos contribuintes que se encontram nas mesmas situações de contribuição, ou seja, para os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva. Trata-se da verdadeira busca pela igualdade material, em detrimento da simples igualdade formal, de modo a garantir a proporcionalidade e a justiça tributária.

Nesse sentido, Rui Barbosa, inspirado nas ideias de Aristóteles<sup>325</sup>, afirma que "a regra da igualdade consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam".

<sup>&</sup>lt;sup>322</sup> BARROS, Paulo de Carvalho. *Curso de direito tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 189.

<sup>&</sup>lt;sup>323</sup> GREGÓRIO, op. cit., p. 57.

<sup>&</sup>lt;sup>324</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>325</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos *moços*. Brasília: Senado Federal, 2019, p. 36.

Para tanto, é necessário que haja relação entre os parâmetros utilizados para a discriminação entre os contribuintes e autorização legislativa, além do respeito aos princípios constitucionais-tributários, em especial o da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1°, da Constituição da República<sup>326</sup>. Portanto, a capacidade contributiva se encontra interligada ao princípio da igualdade, na medida em que busca mantê-lo e reforçá-lo.

A título exemplificativo, a Constituição da República de 1988 busca valorizar e incentivar a redução das desigualdades inter-regionais, como observa-se nos artigos 3°, III; 151, I; 159, I, "c"; 161, II; 165, §7°; e 170, VII<sup>327</sup>.

Ressalta-se, ainda, que o princípio da igualdade se encontra presente em todas as Constituições brasileiras, desde a Constituição Política do Império do Brasil de 1824 (art. 179<sup>328</sup>), até à atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Com relação à essa última, o princípio da igualdade se encontra previsto no art. 5°, *caput* e inciso I<sup>329</sup>, ao passo que sua relação com o ordenamento tributário pode ser vista no artigo 150, inciso II<sup>330</sup>.

A capacidade contributiva também se amolda ao princípio da justiça. De acordo com Norberto Bobbio<sup>331</sup>, uma das mais tradicionais definições filosóficas é a que estabelece o Direito com base nos valores e finalidades de justiça e de bem comum. Essas definições são valorativas, uma vez que possuem estrutura teleológica, ou seja, declaram o direito como um ordenamento para se obter certo valor. Nesse caso, o valor atribuído ao Direito variará de filósofo para filósofo. Ainda segundo o autor, os positivistas jurídicos não aceitam as definições filosóficas, pois essas restringem a área dos fenômenos sociais que, empírica e factualmente, são Direito.

Nesse sentido, Chaïm Perelman constata que, nas sociedades democráticas, vigora o pluralismo, com muitas concepções diferentes acerca da justiça (inclusive opostas) e baseadas em valores diferentes. Portanto, a ideia de justiça depende de qual valor é colocado em sua base. Perelman entende que a única solução possível é optar por uma justiça formal e definir qual o valor a ser usado na base da concepção de justiça para, a partir disso, tratar todas as pessoas da mesma maneira, com a utilização dos mesmos critérios. Além disso, seria preciso levar em consideração que todas as pessoas alcançadas pela regra de justiça adotada estão nas mesmas

<sup>&</sup>lt;sup>326</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>327</sup> Ibidem.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brazil*, de 25 de março de 1824. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao24.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao24.htm</a>. Acesso em: 21 nov. 2019.

<sup>329</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>330</sup> Ihidem

<sup>&</sup>lt;sup>331</sup> BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de Filosofia do Direito; compiladas por Nello Morra. Tradução Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 138-139.

condições. Isso significa que Perelman não se alinha ao jusnaturalismo, nem ao positivismo, e defende uma teoria do Direito baseada na ideia de que a melhor decisão depende da melhor fundamentação. Assim, o raciocínio jurídico deve ocorrer a partir da necessidade de fundamentar a decisão para o caso concreto<sup>332</sup>.

Interessante observar, também, os ensinamentos do jurista e filósofo Alf Niels Christian Ross<sup>333</sup>, que sustenta que o Direito tem sua meta dentro de si mesmo, ou seja, a de realizar o ideal de justiça. Portanto, conforme Alf Ross, a justiça fiscal se caracteriza dentro do próprio Direito Tributário.

Do ponto de vista mais positivista, encontra-se Argos Gregório<sup>334</sup>. Esse autor sustenta, que para o Direito realizar justiça, é necessária a criação de um estado de certeza e segurança, somente alcançada por meio da positivação do Direito. Assim, a vinculação do tributo ao princípio da justiça teria como base o conceito de justiça como um fim superior do Direito. Além disso, a justiça só seria alcançada com a positivação do Direito e o Direito positivado teria como fundamento de validade a Constituição da República<sup>335</sup>.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a capacidade contributiva é manifestação do princípio da justiça fiscal, dentro da ótica da justiça distributiva e da efetivação dos princípios constitucionais. Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>336</sup> destacam:

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.

Dessa forma, indubitável a relação estabelecida entre a capacidade contributiva e o princípio da justiça, também denominado de justiça fiscal.

Com relação ao mínimo existencial, ele pode ser definido como o direito que todo ser humano tem de ter acesso às condições mínimas para uma existência humana digna, as quais não podem ser objeto de incidência fiscal e estão relacionadas a prestações estatais positivas. Ele abrange qualquer natureza de direito e seu fundamento se encontra no exercício pleno da liberdade, também chamado por alguns autores de liberdade real ou positiva<sup>337</sup>.

<sup>336</sup> TIPKE; YAHASHITA apud GREGÓRIO, Argos. *A capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 115.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>332</sup> Aula ministrada por José Ricardo Ferreira Cunha no Curso de Especialização em Direito Público e Privado da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em maio de 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>333</sup> ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p. 335.

<sup>&</sup>lt;sup>334</sup> GREGÓRIO, op. cit., p. 112.

<sup>&</sup>lt;sup>335</sup> Ibidem, p. 113.

<sup>&</sup>lt;sup>337</sup> TORRES, op. cit., p. 69.

Suas características principais coincidem com as características do direito da liberdade: é inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão; tem validade *erga omnes*; não se esgota no rol do art. 5º da Constituição da República; é dotado de historicidade e é indefinível<sup>338</sup>.

Como condição de liberdade, o mínimo existencial postula prestações positivas estatais de natureza assistencial e negativas das imunidades fiscais. "O poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência"<sup>339</sup>. Além disso, as imunidades do mínimo existencial podem aparecer de forma implícita ou explicitamente na Constituição da República<sup>340</sup>.

O subprincípio do não confisco é previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição da República<sup>341</sup>. Em um Estado Democrático de Direito, a propriedade privada possui status de direito fundamental e a proibição de confisco é a regra, diferentemente do que ocorre no Estado patrimonialista<sup>342</sup>. Ricardo Lobo Torres<sup>343</sup> destaca: "A proibição de confisco é imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Entende, pois, com os direitos da liberdade. Não emana da ideia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva".

Ademais, a relação entre o direito de propriedade e o direito de tributação é dialética. Embora a propriedade privada seja capaz de exprimir a riqueza de um contribuinte e, por isso, ser tributável, ela é protegida qualitativa e quantitativamente contra os tributos. Dessa forma, a propriedade privada não pode ser objeto de tributação discriminatória, tendo em vista a proibição de privilégios, nem sofrer uma carga tributária tão forte que implique em sua extinção, por ser proibido o confisco. No Direito brasileiro, a vedação aos tributos confiscatórios é considerada um conceito indeterminado, uma vez que não há a possibilidade de fixação de limites quantitativos prévios de cobrança<sup>344</sup>.

A progressividade se refere ao aumento das alíquotas de um imposto na medida em que a base de cálculo também aumenta. Ela é aplicada ao Imposto de Renda e ao IPTU, embora sejam por motivos diferentes. A imposição constitucional da progressividade ao Imposto de

340 Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>338</sup> TORRES, op. cit., p. 70.

<sup>339</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>341</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>342</sup> TORRES, op. cit., p. 66.

<sup>&</sup>lt;sup>343</sup> Ibidem.

<sup>344</sup> Ibidem.

Renda decorre dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia<sup>345</sup>. Nesse sentido, temse o RE nº 423.768<sup>346</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Já a progressividade do IPTU está relacionada a uma expressa previsão constitucional e à extrafiscalidade<sup>347</sup>, conforme previsto no art. 156, §1°, inciso I e art. 182, §4°, inciso II, ambos da Constituição da República<sup>348</sup>. O STF, no RE n° 562.045<sup>349</sup>, entendeu que a progressividade como técnica de graduação do tributo com base na capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos pessoais e não aos impostos reais. A Suprema Corte sustentou que os impostos reais levam em consideração a coisa tributada e não as características pessoais do contribuinte.

Ademais, o STF concluiu pela constitucionalidade da fixação do teto de 8% para as alíquotas máximas de ITCMD e a adoção de alíquotas progressivas com base no quinhão hereditário de cada herdeiro<sup>350</sup>. No entendimento de Ricardo Lobos Torres<sup>351</sup>, esse entendimento do STF, juntamente com o art. 155, §1°, inciso IV, da Constituição da República, afetou a personalização do imposto *causa mortis*.

O subprincípio da proporcionalidade prevê a incidência do imposto sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da sua base de cálculo. Isso gera mais receitas, na proporção do valor do bem. Ele pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos à progressividade e personalização, como o Imposto de transmissão *inter vivos*<sup>352</sup>.

Por fim, a seletividade em função da essencialidade será analisada em ponto específico desse trabalho.

## 3.2.2. Princípio da neutralidade fiscal e a não cumulatividade

Uma das características fundamentais do IVA é a neutralidade fiscal. Ela pressupõe que os operadores econômicos devem ter a possibilidade de recuperar, em cada etapa da cadeia econômica, o IVA pago, ou que está em dívida em relação aos bens ou aos serviços fornecidos

<sup>&</sup>lt;sup>345</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 100.

<sup>&</sup>lt;sup>346</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 423.768*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>347</sup> TORRES, op. cit., p. 94.

<sup>348</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>349</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº* 562.045. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>350</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 102.

<sup>&</sup>lt;sup>351</sup> TORRES, op. cit., p. 94.

<sup>352</sup> Ibidem.

ou adquiridos<sup>353</sup>. Esse princípio objetiva salvaguardar a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades econômicas exercidas em sociedade, independentemente dos resultados almejados por essas atividades. Dessa forma, operações econômicas semelhantes não podem sofrer tributações diferentes.

Conforme já dito neste trabalho, o modelo econômico adotado pelo tributo em estudo é o do método crédito imposto, também denominado de método indireto subtrativo, ou método das faturas. Nele, o montante de imposto a ser pago é obtido por meio da dedução entre a quantia alcançada pela aplicação da alíquota sobre as vendas, durante um período delimitado, e sobre a quantia alcançada pela aplicação da alíquota sobre as compras efetuadas, durante esse mesmo período delimitado. Quanto à prestação de serviços, o montante de imposto a ser pago é calculado pela aplicação da alíquota sobre o valor cobrado pela prestação do serviço. Essa forma de apuração do IVA devido ao fisco está presente em todas as fases do processo produtivo.

A título de curiosidade e, para melhor exemplificar a metodologia aplicada na cobrança do IVA, tem-se, em anexo, as fórmulas para o cálculo do IVA e as alíquotas exigidas em Portugal (ver anexo 3).

Dessa forma, imagine-se que uma pessoa vá até uma assistência técnica com o intuito de reparar seu celular, recebe o orçamento para conserto no valor de 120 (cento e vinte) euros, sem a cobrança do IVA embutida no preço, e ao produto se aplica uma taxa normal de IVA de 23% (vinte e três por cento). O valor do imposto é calculado pela multiplicação do valor do conserto, pela alíquota estabelecida em lei. Assim, chega-se ao montante de 27,60 (vinte e sete euros e sessenta centavos) devidos ao fisco. Ao somar essa quantia ao preço estabelecido pelo prestador do serviço, o valor final dispendido pelo consumidor é de 147,60 (cento e quarenta e sete euros e sessenta centavos)<sup>354</sup>.

Toda essa dinâmica reforça a capacidade de o IVA ser totalmente neutro no que concerne à integração e à posição ocupada por cada agente econômico presente na cadeia econômica<sup>355</sup>. Ademais, com relação às transações internacionais, o IVA continua a ser neutro, uma vez que não há benefício aos produtores nacionais. Essas transações internacionais são tributadas no país de consumo. Por outro lado, os produtos nacionais e as entregas

<sup>&</sup>lt;sup>353</sup> GOMES, op. cit., p. 29.

<sup>354</sup> SCALON, Flávia. *Saiba como calcular o IVA*. Disponível em: <a href="https://blog.softensistemas.com.br/como-calcular-o-iva/">https://blog.softensistemas.com.br/como-calcular-o-iva/</a>. Acesso em: 14 out. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>355</sup> COSTA, op. cit., p. 36.

intracomunitárias são excluídas da tributação por meio dos créditos de imposto, ou da restituição ao exportador do imposto pago por ele sobre o custo do produto entregue<sup>356</sup>.

Assim sendo, cumpre ressaltar que o princípio da neutralidade se interliga com o princípio da não cumulatividade, na medida em que atua de modo a não desequilibrar o mercado concorrencial. Cada integrante da cadeia produtiva irá recolher o imposto sobre a totalidade do valor agregado sobre suas vendas ou serviços. Esse valor é deduzido pelo integrante seguinte, até chegar ao consumidor final, o qual suporta todo o ônus tributário. Essa tese é explicitada por José Guilherme Xavier Bastos<sup>357</sup>:

O IVA, por seu método do crédito de imposto, apresenta a vantagem de resistir bem ao teste de neutralidade, visto que não introduz distorções na organização da produção, ou seja, é neutro perante o grau de integração das indústrias e perante o modo como o valor acrescentado se distribui pelos diferentes estágios de produção, o que demonstra profunda elevação perante os impostos cumulativos. Por meio do IVA, o conteúdo fiscal não depende da extensão do processo produtivo, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores, não havendo, assim, estímulo nem desestímulo no que se refere à integração vertical.

Com isso, diferentemente do que ocorre com os impostos cumulativos, a carga tributária do IVA incidente sobre o valor agregado aos produtos e serviços será sempre a mesma, independentemente da quantidade de fases existentes no procedimento econômico. Além disso, a neutralidade é alcançada quando a incidência do imposto não influi nas tomadas de decisões sobre bens ou serviços, de grande parte dos consumidores. Quanto aos produtores, o imposto será neutro, se não compelir os produtores a alterarem a forma de organização de seus processos produtivos. Nesse sentido, Clotilde Celorico Palma<sup>358</sup> destaca:

[...] Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo. [...]

Dado que o IVA, independentemente do número de fases do circuito econômico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, contrariamente ao que se verifica com os impostos cumulativos, os operadores não são induzidos a se integrarem por motivos fiscais. [...]

Portanto, o princípio da neutralidade garante uma concorrência saudável e evita distorções econômicas indesejáveis, uma vez que ele proporciona a aplicação de uma taxa de imposto homogênea. Assim, mercadorias e prestações de serviços semelhantes são tributadas

<sup>357</sup> BASTO apud COSTA, op. cit., p. 36.

-

<sup>&</sup>lt;sup>356</sup> GOMES, op. cit., p. 29.

<sup>358</sup> PALMA, op. cit.

por uma alíquota igual. As exceções a esse princípio devem ser interpretadas de forma restritiva. A neutralidade assegura a não cumulatividade, por meio do método de crédito imposto.

Ressalta-se, ainda, a distinção feita por Fabio Luiz Gomes<sup>359</sup>. Embora o princípio da neutralidade fiscal seja equivalente ao princípio da igualdade de tratamento fiscal, eles devem ser utilizados em contextos diferentes. Enquanto o último é utilizado em contexto interestadual, o primeiro deve ser empregado em contexto nacional. Passa-se, agora, à análise do princípio da não cumulatividade, o qual se relaciona com a neutralidade fiscal.

O princípio da não cumulatividade, na redação original da atual Constituição, era aplicado somente ao ICMS, ao IPI, aos impostos de competência residual e às contribuições para custeio da seguridade social. Tais previsões se encontram previstas nos artigos 153, §3°, II; 155, §2°, I; 154, I; e 195, §4°, da Constituição da República de 1988<sup>360</sup>. Com a EC nº 42 de 2003<sup>361</sup>, a não cumulatividade passou a ser utilizada, também, nas contribuições para custeio da seguridade social incidentes sobre a receita ou sobre o faturamento, conforme artigo 195, §12, da Constituição da República<sup>362</sup>. Nesse sentido, a Lei nº 10.637/2002<sup>363</sup> e a Lei nº 10.833/2003<sup>364</sup> adotaram, respectivamente, a não cumulatividade para o PIS e para a COFINS.

De acordo com Paulo de Carvalho Barros<sup>365</sup>, esse princípio se notabiliza por ser do tipo limite objetivo, ou seja, impõe técnica, segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação é compensado com a quantia incidente sobre as operações anteriores. Além disso, ele é preestabelecido por valores como a justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação dos produtos.

Outro ponto a ser destacado é a exceção prevista para o ICMS. A Constituição da República de 1988 sustenta que a isenção, ou a não incidência, salvo determinação legal em contrário, não implicam crédito com o montante devido nas operações seguintes. Isso gera a anulação do crédito relacionado às prestações anteriores. Essa exceção somente se aplica ao ICMS. Não se deve aplicá-la ao IPI, nem às contribuições sobre a receita ou sobre o faturamento, os quais, também, adotam o princípio da não cumulatividade<sup>366</sup>.

<sup>360</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>359</sup> GOMES, op. cit., p. 31.

<sup>&</sup>lt;sup>361</sup> BRASIL, op. cit., nota 19.

<sup>&</sup>lt;sup>362</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>363</sup>BRASIL, *Lei nº 10.637*, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>364</sup>BRASIL, *Lei nº 10.833*, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>&</sup>lt;sup>365</sup> BARROS, op. cit., p. 192.

<sup>366</sup> Ibidem.

Nesse momento, passa-se ao estudo do princípio da seletividade em função da essencialidade e, posteriormente, aos principais projetos de reforma tributária em curso no Brasil.

# 3.2.3. Princípio da seletividade em função do princípio da essencialidade

Atualmente, grande parte dos produtos produzidos no Brasil passa por algum processo de industrialização, de modo que seu preço final sofre repercussão econômica do IPI, imposto de competência federal, e do ICMS, de competência estadual<sup>367</sup>. Esses dois tributos são orientados pelo princípio da seletividade, o qual é expresso pelos artigos 153, §3°, inciso I, e 155, §2°, inciso III, ambos da Constituição da República<sup>368</sup>. Tal mecanismo visa proteger os consumidores.

De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>369</sup>, a seletividade é um dos subprincípios do princípio da capacidade contributiva e aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo. Dessa forma, a seletividade é um elemento que agrega personalização a um tributo que, originalmente, seria definido como um imposto real. Como exemplo de seletividade, tem-se a EC nº 29/2000<sup>370</sup>, que modificou o art. 156, §1º, da Constituição da República<sup>371</sup>, para permitir que o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Segundo o autor, o imposto municipal passa a ser seletivo em função do bairro, da região da cidade, ou da finalidade comercial, de modo a atender à pretensa variação da capacidade contributiva<sup>372</sup>.

Nesse sentido, o princípio da seletividade interfere na fixação das alíquotas por parte do legislador. Há uma distribuição da carga tributária de acordo com o grau de essencialidade que os bens de consumo têm. Dessa forma, quando o ato de consumo for direcionado para a subsistência, ele sofrerá menor impacto fiscal, com a aplicação de menores alíquotas. Por outro lado, quanto mais ele se afastar da subsistência, mais gradativa será a incidência tributária<sup>373</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>367</sup> FARIAS, Luiz Roberto Barros. *Tributação seletiva do IPI e do ICMS*: Efeitos da divergência entre União e Estados-membros sobre a classificação de bens essenciais. Conpedi, Florianópolis, XXIV Encontro Nacional do Conpedi, p. 621-636, 2015.

<sup>368</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>369</sup> TORRES, op. cit., p. 94-95.

<sup>&</sup>lt;sup>370</sup>BRASIL. *Emenda Constitucional nº* 29, de 13 de setembro de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 12 mai.2020.

<sup>&</sup>lt;sup>371</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>372</sup> TORRES, op. cit., p. 95.

<sup>&</sup>lt;sup>373</sup> BARRETTO, op. cit., p. 52.

Assim, paga-se menos imposto quem consome para sobreviver e paga-se mais imposto quem consome acima do mínimo existencial, como ocorre nos atos de consumo atrelados ao conforto, ao luxo, à comodidade e à vaidade. Quanto mais elevadas as alíquotas, mais pesada é a carga tributária. Ao contrário, quanto menor a alíquota, mais branda é a carga tributária<sup>374</sup>.

Com isso, destacam-se três resultados gerados pelo uso do princípio da seletividade das alíquotas em razão da essencialidade dos bens de consumo. O primeiro resultado é que se assegura aos consumidores, independente da capacidade contributiva deles, o menor pagamento possível de imposto embutido no preço final dos produtos, quando são consumidos bens cruciais à sobrevivência. O segundo resultado é evitar que os consumidores menos abastados sejam impedidos de ter acesso aos produtos essenciais ao mínimo existencial. Por fim, impõese um isonômico processo distributivo da carga tributária sobre o mercado de consumo, com a tributação maior para bens supérfluos e a tributação menor para bens essenciais<sup>375</sup>.

Desse modo, a aplicação da seletividade no IPI e no ICMS é orientada pela noção da essencialidade dos bens tributados. Conforme mencionado anteriormente, o IPI e o ICMS podem incidir sobre os mesmos produtos e gerar repercussões econômicas no preço final desses produtos. É necessário se observar quais as classificações que a União e os Estados-membros adotam na graduação do IPI e do ICMS, respectivamente. Caso haja divergência nessas classificações, a função extrafiscal do princípio da seletividade pode ser neutralizada ou anulada<sup>376</sup>.

Com relação ao IPI, entende-se, de forma pacífica, que a seletividade deve ser observada obrigatoriamente. Por outro lado, quanto ao ICMS, discute-se a facultatividade da aplicação do princípio da seletividade<sup>377</sup>. Tal discussão decorre da leitura do texto constitucional. Em relação ao IPI, a Constituição da República, em seu art. 153, §3°, inciso I, dispõe que o imposto "será seletivo em função da essencialidade do produto"<sup>378</sup>. Já quando se refere ao ICMS, a Constituição da República, em seu art. 155, §2°, inciso, III, prevê que o imposto "poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"<sup>379</sup>.

Sobre esse assunto, interessante destacar a indagação de Luiz Roberto Barros Farias<sup>380</sup> em trabalho realizado sob coordenação de Hugo de Brito Machado Segundo, Antônio Carlos Diniz Murta e Raymundo Juliano Feitosa:

<sup>376</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>374</sup> BARRETTO, op. cit., p. 52.

<sup>375</sup> Ibidem.

<sup>377</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>378</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>379</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>380</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

[...] Como exemplo, imaginemos um bem tarifado com alíquota zero pelo IPI (considerado de grande essencialidade pela União), mas que recebe alíquota máxima do ICMS (considerado de baixa essencialidade pelo Estado-membro). Não há dúvidas de que a intenção da União em desonerar o preço final do produto restaria no mínimo enfraquecida, diante da alta carga do tributo estadual.

Além dessas hipóteses de divergência de critérios de essencialidade, também há casos em que o Estado-membro sequer aplica alíquotas seletivas, tarifando todos os bens da mesma forma, valendo-se da suposta facultatividade que lhe seria conferida pelo art. 155, § 2°, III, da Constituição. Assim, é necessário investigar se nos casos de incidência conjunta do IPI e do ICMS, a seletividade deste último teria de ser obrigatória, para não frustrar a cobrança seletiva do imposto federal. [...]

Dessa forma, pode-se aferir a existência de uma relação entre os princípios da seletividade e da essencialidade presentes no IPI e no ICMS. Seria necessária a criação de parâmetros convergentes na classificação dos bens considerados essenciais, nos casos em que há a incidência dos referidos tributos e a repercussão econômica nos preços finais de um mesmo produto. A disparidade na valoração da essencialidade entre os entes federados gera o enfraquecimento e a inobservância da seletividade no IPI e no ICMS<sup>381</sup>.

No Brasil, não há estudos suficientes acerca dos efeitos que possam decorrer da aplicação diferenciada de critérios seletivos adotados pela União e pelos Estados, principalmente com relação à repercussão econômica. Além disso, não foi encontrada produção doutrinária sobre a possibilidade de o Direito empregar critérios mínimos para hierarquização da essencialidade dos bens, a fim de orientar a fixação das alíquotas do IPI e do ICMS<sup>382</sup>.

Nesse sentido, uma pesquisa que orientasse o legislador pátrio a encontrar um método que permitisse a aplicação do princípio da essencialidade seria de grande valia. Para tanto, algumas sugestões se mostram válidas, como: a criação de uma lei complementar pela União, que estabeleça normas gerais em matéria tributária, de modo a determinar diretrizes para os Estados-membros, sobre a classificação da essencialidade de bens e serviços. Ademais, a essencialidade pode ser considerada como uma limitação ao poder de tributar e ser regulamentada, de igual modo, por lei complementar. Note-se que, em que pese a definição de essencialidade seja variável, a depender do tempo e do lugar em que é aplicada, ela pode ser regulada, ainda que minimamente, pelo Direito <sup>383</sup>.

Assim sendo, a Constituição da República possui elementos que possibilitam exercer o controle da validade da classificação de bens essenciais pela União e pelos Estados-membros.

383 Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>381</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>382</sup> Ibidem.

Nos casos de incidência conjunta do IPI e do ICMS, a seletividade do ICMS deveria ser obrigatória, de modo que não interferisse negativamente na seletividade do IPI<sup>384</sup>.

Embora não haja estudos sobre a adoção de um critério unificado sobre a essencialidade, alguns autores se debruçaram na formulação de um conceito sobre bem essencial.

Rosane Beatriz J. Danilevicz<sup>385</sup> entende que a essencialidade abrange os bens e serviços de primeira necessidade, ou seja, aqueles indispensáveis à sobrevivência biológica dos indivíduos, e, também, à sobrevida social da pessoa humana com um mínimo de dignidade. Para a autora, a essencialidade deve ser analisada à luz do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, de modo que as pessoas tenham um mínimo de vida e não acesso apenas aos bens e serviços necessários à sobrevivência biológica.

A autora sustenta, ainda, que apesar de a Constituição da República aparentemente conceder uma facultatividade ao legislador estadual quanto à aplicação da seletividade ao ICMS, entende-se que, ao aplicar a seletividade, o legislador ordinário estadual é obrigado a estabelecer alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou do serviço. Na verdade, o legislador estadual tem o dever de aplicar a seletividade<sup>386</sup>.

Alfredo Augusto Becker<sup>387</sup> defende, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, que o legislador infraconstitucional deve respeitar, ao variar a alíquota ou a progressividade dos tributos, o grau de riqueza presumível dos contribuintes. Para tanto, formulou a definição de mínimo indispensável à sobrevivência de uma pessoa:

Por exemplo: constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definem como salário-mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia, vestuário.

Portanto, para o autor<sup>388</sup>, o princípio da capacidade contributiva tem um duplo aspecto: ele pode orientar nos limites da intensidade da tributação e servir como barreira constitucional para evitar abusos e distorções no escalonamento das alíquotas.

<sup>&</sup>lt;sup>384</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>385</sup>DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *O princípio da essencialidade na tributação*. Disponível em: < https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 18 mai. 2020.

<sup>386</sup> Ibidem

<sup>&</sup>lt;sup>387</sup> BECKER apud FARIAS, op. cit., p. 624.

<sup>388</sup> Ibidem.

Outro ponto digno de nota é quanto à possibilidade de o Poder Judiciário julgar causas que questionem os padrões de hierarquia de bens essenciais criados e utilizados pelos entes para graduar a incidência dos impostos.

A jurisprudência possuía o entendimento de que a classificação da essencialidade de bens e serviços, com o objetivo de aplicar seletivamente o IPI e o ICMS, seria ato discricionário do Poder Executivo Federal e do Poder Legislativo Estadual, na graduação das alíquotas dos impostos de suas competências<sup>389</sup>. Por meio do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 32.425<sup>390</sup>, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a seletividade, conforme a essencialidade do bem, somente poderia ser aferida pelo critério da comparação e que não haveria como aferir a ofensa ao princípio da seletividade sem ampla e criteriosa análise das demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual.

Em que pese o acórdão recorrido tenha sustentado a discricionariedade do Estado em graduar as alíquotas do ICMS, a escolha sem critério dos produtos e serviços essenciais, para fins de aplicação de uma tributação seletiva, impacta fortemente na sociedade. Nesse sentido, a aplicação do princípio da seletividade em função do princípio da essencialidade passou a ser revista pelo Poder Judiciário.

Para Diogo Rosenthal Coutinho<sup>391</sup>, é necessária a análise da essencialidade para que a justiça fiscal e a redistributividade sejam concretizadas, uma vez que elas são finalidades inerentes ao sistema tributário. Já Eduardo Domingos Bottalo<sup>392</sup> sustenta que é possível verificar, no caso concreto, se o princípio da seletividade é respeitado. Para tanto, o autor defende o método de comparação das alíquotas aplicáveis aos produtos postos no mercado de consumo. Dessa forma, o Poder Judiciário seria competente para julgar os parâmetros e as técnicas utilizadas pelos entes para fixar as alíquotas, em respeito ao princípio da seletividade e da essencialidade. Assim, tratar a essencialidade como um conceito indeterminado gera insegurança jurídica, bem como considerar a discricionariedade dos entes no estabelecimento das alíquotas do IPI e do ICMS, sem a permissão para o controle jurisdicional.

<sup>&</sup>lt;sup>389</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>390</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RMS nº 32.425*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em:<a href="https://www2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\_registro=201001199411&dt\_publicacao=04/03/2011">https://www2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\_registro=201001199411&dt\_publicacao=04/03/2011</a>. Acesso em: 21 mai. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>391</sup> COUTINHO, Diogo Rosenthal. *Direito, Desigualdade e Desenvolvimento*. Disponível em: < https://books.google.com.br/books/about/Direito\_desigualdade\_e\_desenvolvimento.html?id=1DhnDwAAQBAJ&printsec=fro ntcover&source=kp\_read\_button&redir\_esc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 22 mai. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>392</sup>BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. Disponível em: <a href="https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3449367/mod\_resource/content/0/-IPI%20%E2%80%93%20princ%C3%ADpios%20e%20estrutura\_P49-66.pdf">https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3449367/mod\_resource/content/0/-IPI%20%E2%80%93%20princ%C3%ADpios%20e%20estrutura\_P49-66.pdf</a>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

Destaca-se que a busca por um parâmetro unificado sobre a essencialidade dos bens pode levar à conclusão de que a autonomia dos Estados poderia ser enfraquecida dentro do pacto federativo. Contudo, essa liberdade de gerir os assuntos de suas competências é dada aos Estados pela própria Constituição da República<sup>393</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>394</sup> esclarece que a igualdade tributária deve observar os aspectos econômicos e sociais dos contribuintes sujeitos à incidência das regras tributárias. Assim, a essencialidade é a convergência que permite a efetivação da justiça tributária na cobrança do IPI e do ICMS. Ademais, Henry Tilbery<sup>395</sup> sustenta que o princípio da seletividade em função da essencialidade contribui para melhorar a distribuição de renda e a efetivação da justiça fiscal, bem como estimula ou desestimula o consumo de certos produtos ou serviços<sup>396</sup>.

Assim sendo, nos casos em que a alíquota do ICMS é cobrada em patamar superior à alíquota do IPI, para bens essenciais, não é possível se falar em seletividade obrigatória para o IPI e seletividade facultativa para o ICMS. Isso ocorre, pois o art. 153, §3°, inciso I e art. 155, §2°, inciso III, da Constituição da República são dispositivos com estruturas normativas semelhantes, em que pese tenham adotado palavras distintas. Os artigos constitucionais devem ser analisados com base em todo o ordenamento jurídico e não de forma isolada, uma vez que a norma não se limita à interpretação literal. Deve-se analisar, também, a realidade e os efeitos decorrentes de determinada interpretação, para que o texto constitucional seja eficaz. Examinar uma norma de forma isolada carece de sentido lógico-jurídico<sup>397</sup>.

Outrossim, considerar a seletividade como facultativa no ICMS contradiz a sua própria natureza de princípio, visto que um Estado-membro não pode regular um princípio por meio exclusivamente de seu poder discricionário<sup>398</sup>. Conforme Luís Roberto Barroso<sup>399</sup>, os princípios setoriais se irradiam limitadamente, mas são supremos em seu âmbito de atuação. Assim, por todo o exposto, conclui-se que o princípio da seletividade deve ser aplicado obrigatoriamente ao IPI e ao ICMS.

<sup>&</sup>lt;sup>393</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>394</sup> CARVALHO apud FARIAS, op. cit., p. 626.

<sup>&</sup>lt;sup>395</sup> TILBERY apud ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>396</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>397</sup>MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico*: Plano da existência. Disponível em: < https://books.google.com.br/books/about/Teoria\_do\_fato\_jur%C3%ADdico\_plano\_de\_exist.html?id=XomxDw AAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\_read\_button&redir\_esc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 23 mai. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>398</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>399</sup>BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. Disponível em: < https://books.google.com.br/books/about/LIV\_DIG\_INTERPRETA%C3%87%C3%83O\_E\_APLICA%C3%87%C3%83O\_D A.html?id=vylrDwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\_read\_button&redir\_esc=y#v=onepage&q&f=fals e>. Acesso em: 24 mai. 2020.

Outro ponto relevante diz respeito a um método que permita a aplicação do princípio da essencialidade de forma uniforme pela União e pelos Estados-membros. As normas gerais sobre temas de competência concorrente dentro da federação brasileira possuem caráter nacional e são de observância obrigatória. De acordo com esse raciocínio, os parâmetros gerais para classificar bens essenciais poderiam ser construídos por meio de lei complementar, tendo em vista a previsão constitucional para definição de normas gerais em matéria tributária inserida no art. 146, inciso III, da Constituição da República<sup>400</sup>. Por outro lado, o princípio da seletividade pode ser considerado como uma limitação ao poder de tributar, pois ele atenua a competência tributária da União e dos Estados em matérias de IPI e ICMS, respectivamente. Do mesmo modo, uma lei complementar poderia regulamentar o princípio da seletividade e da essencialidade, conforme previsto no art. 146, inciso II, da Constituição da República.

Ademais, assegurar a participação e o controle por parte da população na definição da essencialidade dos bens é muito importante e reforça o caráter democrático da escolha, uma vez que essa discussão interessa à própria sociedade<sup>401</sup>.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de John Rawls<sup>402</sup> referente aos bens primários necessários ao exercício da cidadania. O autor ressalta que é necessário que o Estado garanta aos cidadãos uma quantidade mínima de renda e riqueza, para que esses cidadãos atinjam seus objetivos de vida.

Por fim, cumpre ressaltar a repercussão social negativa gerada pela divergência na classificação dos bens essenciais pelos entes. Isso dificulta o acesso da população a bens primordiais, tendo em vista a repercussão econômica no preço final desses produtos. Diante desse cenário, os cidadãos com menores rendas são mais afetados com os impactos da carga tributária regressiva, pois arcam, proporcionalmente, com o pagamento de mais tributos. Dessa forma, é necessária uma graduação das alíquotas dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo, que respeitem os princípios da seletividade e da essencialidade. Além disso, o respeito a esses princípios estimula o consumo de produtos benéficos à saúde e ao meio ambiente e desestimula o consumo de produtos nocivos<sup>403</sup>.

Como exemplo, tem-se a legislação do Estado de Alagoas sobre as alíquotas do ICMS. Até outubro de 2015, o art. 17 da Lei Estadual nº 5.900/1996<sup>404</sup> tributava a energia elétrica com

-

<sup>400</sup> BRASIL, op. cit., nota 02.

<sup>&</sup>lt;sup>401</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>402</sup>RAWLS, John. *Justiça como equidade*: uma reformulação. Disponível em: < https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/justic3a7a-como-equidade.pdf>. Acesso em: 24 mai.2020.
<sup>403</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>404</sup>ALAGOAS. *Lei nº* 5.900, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: < https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>. Acesso em: 25 mai. 2020.

alíquota de 25%, a qual também era aplicada a cigarros, bebidas alcóolicas, armas, joias e produtos de beleza. Aqui, a hierarquia da essencialidade dos produtos é questionável, uma vez que coloca o consumo de energia elétrica no mesmo patamar de outros produtos nocivos à saúde<sup>405</sup>.

Tal discussão se torna ainda mais relevante com o reconhecimento da repercussão geral de alguns recursos por parte do STF, como: o RE nº 714.139/SC<sup>406</sup> e o RE nº 606.314/PE<sup>407</sup>. No RE nº 714.139/SC, o STF entendeu que havia repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual, mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para operações em geral, tributadas em 17%.

Por outro lado, no RE 606.314/PE, o STF reconheceu a repercussão geral da possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta. Ademais, discutiu-se se tais critérios teriam ou não sido respeitados pelo Tribunal de origem no caso em análise, o qual envolve a produção de embalagens para acondicionamento de água mineral.

Nos dois recursos extraordinários citados, a Procuradoria Geral da República, por meio de pareceres, se pronunciou pela violação ao princípio da seletividade, por desrespeito ao grau de essencialidade dos produtos<sup>408</sup>. Assim, a aplicação do princípio da seletividade nos tributos indiretos é de suma importância para a efetivação da justiça fiscal, uma vez que busca equilibrar os impactos da carga tributária suportada pelos cidadãos, em especial, os de menores rendas.

O sistema de tributação indireta adotado em países em desenvolvimento, os impactos sobre a camada da população mais pobre e a desigualdade social, já foram alvos de estudos, inclusive, desde a década de 1970, com o geógrafo Milton Almeida dos Santos<sup>409</sup>.

Portanto, o desenvolvimento de um conceito de essencialidade que seja aplicado de forma convergente em todo o Brasil contribuiria para a concretização da justiça fiscal e a redução dos impactos tributários sobre a parcela da população de menor renda, de modo a

<sup>406</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 714.139*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <a href="http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+714139%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+714139%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussa o&url=http://tinyurl.com/c2m7wb5>. Acesso em: 26 mai. 2020.

-

<sup>&</sup>lt;sup>405</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>407</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 606.314*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3800862&numero Processo=606314&classeProcesso=RE&numeroTema=501>. Acesso em: 26 mai. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>408</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>409</sup> Ibidem.

contribuir com a redução das desigualdades sociais. Ademais, o Poder Judiciário possui competência para julgar causas atinentes à graduação dos impostos aplicados sobre os bens e serviços essenciais. Essa competência decorre da interpretação do Direito e da concretização do juízo de legalidade. Aqui, não se deve privilegiar unicamente o juízo de oportunidade e o poder discricionário dos legisladores e dos administradores públicos. Para reforçar esse entendimento, o STF, inclusive, já reconheceu a repercussão geral de recursos que abrangem essa discussão<sup>410</sup>.

Parte-se, nesse momento, para a análise de alguns dos projetos de reforma tributária que tramitam no Brasil.

## 3.3. Projetos de reforma tributária no Brasil

A reforma tributária não é um tema inédito no Brasil e já gerou intensos debates e projetos de lei. Tendo em vista os numerosos projetos que tramitam no Brasil, este trabalho destaca três principais propostas em curso no Congresso Nacional: a PEC nº 45/2019<sup>411</sup>, a PEC nº 110/2019<sup>412</sup> e o Projeto de Reforma Justa e Solidária<sup>413</sup>. Como são propostas que visam alterar parte da Constituição da República, elas dependem da aprovação de 308 deputados federais e 49 senadores, em dois turnos de votação em cada casa legislativa.

A PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 são convergentes quanto à extinção e a reformulação de vários tributos que incidem sobre os bens e as prestações de serviços. Esses tributos seriam substituídos por um novo modelo com dois impostos: um imposto sobre o valor agregado, denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); e um Imposto Seletivo (IS), com incidência sobre bens específicos, cujo consumo se deseja desestimular, como os produtos nocivos à saúde<sup>414</sup>.

<sup>411</sup>CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019*. Disponível em: <a href="https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833">https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833</a>>. Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>410</sup> FARIAS, op. cit., nota 367.

<sup>&</sup>lt;sup>412</sup>SENADO FEDERAL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110*, de 2019. Disponível em: <a href="https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699">https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699</a>>. Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>413</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Emenda Substitutiva Global à PEC nº 45, de 2019*. Disponível em: <a href="https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra;jsessionid=37E9690F84F0810372E647761E3226D1.proposicoesWebExterno1?codteor=1815822&filename=EMC+178/2019+PEC04519+% 3D% 3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>414</sup> ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. *Reforma Tributária e Federalismo Fiscal*: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Disponível em: <a href="https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=35279&Itemid=444">https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=35279&Itemid=444</a>. Acesso em: 21 jun. 2020.

Nesse sentido, a PEC nº 45/2019 pretende extinguir cinco tributos: IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. Além desses cinco, a PEC nº 110/2019 visa acabar com outros quatro impostos de competência da União: IOF, salário-educação, Cide-combustíveis e Pasep<sup>415</sup> (ver anexo 3).

Essas mudanças podem gerar algumas consequências no sistema tributário brasileiro, como: a simplificação na cobrança dos impostos, com a diminuição do número de impostos cobrados e de alíquotas aplicáveis; a alteração na atual dinâmica da guerra fiscal; e o direcionamento da arrecadação e da repartição tributária para o destino. Além disso, as duas PECs anteriormente citadas possuem maior foco na tributação sobre o consumo e na tentativa de sua harmonização em todo o país<sup>416</sup> (ver anexo 3).

Quanto à competência tributária do IBS, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 divergem. Para a PEC nº 45/2019, o IBS seria um tributo de natureza federal a ser instituído por meio de lei complementar federal. A exceção ocorreria em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, ao Distrito Federal e aos Municípios, a qual seria definida por lei ordinária de cada ente da federação<sup>417</sup>. A regulamentação do IBS seria feita por uma lei complementar, a qual criaria um Comitê Gestor Nacional, integrado por representantes dos três entes da federação, que ficariam responsáveis pela gestão do imposto, com o estabelecimento de critérios para a cobrança, fiscalização e a repartição de receitas<sup>418</sup>.

Já a PEC nº 110/2019 entende que o IBS deveria ser um tributo estadual e ser instituído pelo Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado aos representantes dos Estados e dos Municípios. Excepcionalmente, poderia ser criada uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais, ou parlamentares de bancada estadual, especificamente para esse fim<sup>419</sup>.

Com relação às alíquotas do IBS, a PEC nº 45/2019 prevê que elas sejam definidas por meio de lei específica de cada ente da federação<sup>420</sup>. Dessa forma, cada ente deveria fixar uma parte da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária. Trata-se de uma espécie de subalíquota. As subalíquotas federal, estadual, municipal e distrital integrariam a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos ou destinados a cada Estado e a cada Município.

<sup>&</sup>lt;sup>415</sup>SENADO FEDERAL. Reforma tributária é prioridade deste ano no Congresso. Disponível em: <a href="https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/27/reforma-tributaria-e-prioridade-deste-ano-no-deste-ano-deste-ano-no-deste-ano-deste-ano-no-deste-ano-deste-ano-no-deste-an congresso>. Acesso em: 20 jun. 2020.

<sup>416</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>417</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Reforma Tributária*: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da 110/2019. Disponível em: <a href="https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-">https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-</a> PEC tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019 /reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 21 jun. 2020.

<sup>&</sup>lt;sup>418</sup> ORAIR; GOBETTI, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>419</sup> CORREIA NETO, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>420</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., nota 415.

Assim, seria criada a alíquota de referência, a qual seria aplicada à base de cálculo do IBS e substituiria a arrecadação dos atuais tributos federais (IPI, PIS e Cofins), do ICMS e do ISS. A arrecadação do novo imposto seletivo a ser criado seria excluída desse cálculo. Portanto, todos os bens e serviços destinados a um Estado ou Município seriam taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não seria uniforme em todo território nacional, pois cada Estado e cada Município poderia fixar sua alíquota<sup>421</sup>.

Por outro lado, na PEC nº 110/2019, a alíquota do IBS seria fixada por lei complementar e seria a mesma para todos os entes. Contudo, elas poderiam diferir entre bens e serviços e na concessão de benefícios em casos específicos<sup>422</sup>.

A concessão de benefício fiscal não é permitida na PEC nº 45/2019, ao passo que na PEC nº 110/2019 ela é autorizada por lei complementar para as operações com alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano de passageiros, saneamento básico, educação infantil, ensino fundamental, médio, superior, e educação profissional. As duas propostas preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, com base em lei complementar<sup>423</sup>.

Na partilha da arrecadação do IBS, para a PEC nº 45/2019, cada ente federativo teria sua parcela de arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta da subalíquota sobre a base de cálculo do imposto. Na PEC nº 110/2019, o total arrecadado pelo imposto deve ser dividido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de acordo com o repasse de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS<sup>424</sup>.

Com relação à vinculação da arrecadação do IBS em importantes áreas da sociedade (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, entre outras áreas), tem-se <sup>425</sup>:

<u>PEC 110</u>: o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação);

<u>PEC 45</u>: as destinações estão vinculadas a parcelas da subalíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas "alíquotas singulares". A soma dessas "alíquotas singulares", definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.

425 Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>421</sup> CORREIA NETO, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>422</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., nota 415.

<sup>&</sup>lt;sup>423</sup> CORREIA NETO, op. cit.

<sup>424</sup> Ibidem.

Outro ponto importante a ser destacado é o da transição do sistema de cobrança dos tributos. A PEC nº 45/2019 sustenta que seja cobrada, por dois anos, uma contribuição de 1%, com a mesma base de incidência do IBS. Posteriormente, durante uma transição de oito anos, os atuais tributos extintos devem ser substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano. Nesse caso, os entes poderiam alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos. Diferentemente, a PEC nº 110/2019 traz um período de adaptação menor. Ela sustenta a cobrança da contribuição de 1% por um ano e que o período de transição seja de cinco anos, com os atuais tributos substituídos pelos novos à razão de um quinto ao ano. Além disso, os entes não poderiam trocar as alíquotas dos tributos a serem substituídos.

Quanto à transição da partilha de recursos ou compensação de perdas, a PEC nº 45/2019 prevê um período de transição e de compensação de perdas de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos após a criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberiam o valor real da receita obtida com o ICMS e com o ISS, além do montante do IBS calculado a partir do local do consumo e distribuídos proporcionalmente pelas regras de partilha. Nos trinta anos seguintes, o critério do valor real das receitas reduziria de forma linear em favor do local de consumo, ou seja, as receitas diminuiriam em um trinta avos ao ano<sup>427</sup>.

Por outro lado, o prazo de transição existente na PEC nº 110/2019 é de quinze anos. Durante os primeiros cinco anos, todos os entes da federação receberiam proporcionalmente as parcelas das receitas do IBS e do Imposto Seletivo, de acordo com a participação de cada um na arrecadação dos tributos substituídos. Nos outros dez anos, o critério de distribuição seria modificado à razão de um décimo ao ano<sup>428</sup>.

Sobre o Imposto Seletivo, a PEC nº 45/2019 o considera como de competência da União, com o objetivo de desestimular o consumo de certos tipos de bens e serviços, como o cigarro e a bebida alcóolica. Trata-se de um imposto de natureza extrafiscal e que delega à lei ordinária a instituição dos bens e serviços a serem tributados. Já a PEC nº 110/2019 trata o Imposto Seletivo de forma mais abrangente. De acordo com a proposta, o IS possuiria natureza arrecadatória e incidiria sobre diversas operações, como: petróleo e derivados, combustíveis, lubrificantes, gás natural, cigarro, energia elétrica, serviços de telecomunicações, entre outros. Destaca-se que as alíquotas do IS poderiam ser diferenciadas, mas sem superar a taxa do IBS<sup>429</sup>.

<sup>429</sup>CORREIA NETO, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>426</sup> CORREIA NETO, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>427</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., nota 415.

<sup>428</sup> Ibidem.

Por fim, outras mudanças foram contempladas pela PEC nº 110/2019 e mencionadas no anexo sobre as "principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC nº 45/2019) e do Senado (PEC nº 110/2019)". A título exemplificativo tem-se: extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com a incorporação da sua base no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; transferência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), da competência estadual para a federal, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios; entre outros.

Interessante destacar, também, o estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)<sup>430</sup>, de janeiro de 2020, o qual analisa, entre outros temas, o impacto gerado pela PEC nº 45/2019 e pela PEC nº 110/2019 sobre a partilha federativa, bem como os argumentos de resistência às propostas que tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal.

Este trabalho busca dar apenas um panorama geral sobre os projetos. Uma pesquisa mais aprofundada e detalhada tornaria o texto distante do objetivo principal do trabalho.

Entre os argumentos contrários às propostas que tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, destacam-se: a perda de autonomia orçamentária dos entes federados; a perda de receitas de orçamentos, como saúde, seguridade social e educação; a aversão dos contribuintes aos aumentos de impostos; empresas que realizam investimentos e contam com benefícios fiscais; a perda no orçamento de entes federados; a perda de instrumento de política regional; e a perda do poder de compra das famílias de baixa renda (ver anexo 3)<sup>431</sup>.

Os defensores do IBS contra-argumentam que o novo imposto não resultaria em perda da autonomia orçamentária dos entes federados, uma vez que os entes teriam o direito de administrar de forma individualizada suas alíquotas. Desse modo, mesmo que a PEC nº 45/2019 introduzisse uma subdivisão do IBS em diversas alíquotas, a autonomia dos entes da Federação não seria eliminada completamente, embora fosse restringida. Os três entes compartilhariam a base de cálculo do IBS, que seria uniforme em todo o país, mas poderiam alterar suas alíquotas por legislação própria. A regulamentação do novo imposto ficaria sob a responsabilidade do Comitê Gestor Nacional, composto por representantes de todos os entes<sup>432</sup>.

A proposta do Senado, materializada pela PEC nº 110/2019, preservaria uma posição de destaque aos Estados. Os Estados seriam responsáveis pelo IBS e compartilhariam a receita desse imposto com os demais entes. Em contrapartida, a União ficaria com o IS, de base mais ampla, para amenizar sua perda na arrecadação. Assim como na PEC nº 45/2019, a autonomia

<sup>&</sup>lt;sup>430</sup> ORAIR; GOBETTE, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>431</sup> Ibidem. 432 Ibidem.

para gerir o IBS estadual seria restringida por uma legislação uniforme em todo o território nacional e sua regulamentação ocorreria pelo Comitê Gestor Nacional, o qual seria integrado por representantes dos entes estaduais e municipais<sup>433</sup>.

Em relação aos Municípios, a compensação para eventual perda de receita, com a não tributação dos serviços, se daria pela ampliação das transferências intergovernamentais de impostos sobre a propriedade. De acordo com o texto para discussão do IPEA nº 2530, a resistência dos entes federados diminuiria com a posição de destaque dos Estados e a ampliação da fatia de receitas dos Municípios previstas na PEC nº 110/2019. A PEC nº 45/2019 prevê o compartilhamento das atribuições entre os três entes federados 434.

Quanto à perda da receita de orçamentos específicos, como saúde, seguridade social e educação, a PEC nº 110/2019 pretende fixar coeficientes de vinculações e repartições do IBS estadual e do IS federal para reproduzir as principais regras de vinculações e repartições dos tributos atuais e manter a estrutura de destinação das receitas semelhante à vigente. A PEC nº 45/2019 apresenta um sistema alternativo de vinculações e repartições, chamado de alíquotas singulares. Assim, as regras atuais de vinculações e repartições seriam substituídas por subalíquotas equivalentes do IBS. Essas alíquotas singulares poderiam ser alteradas por lei do respectivo ente, desde que observados pisos mínimos para a educação, saúde, transferências intergovernamentais, fundos regionais, seguridade social, BNDES, seguro-desemprego, abono salarial, entre outros<sup>435</sup>.

Outro tema debatido é a aversão dos contribuintes aos aumentos de impostos. As duas propostas de reforma tributária preconizam que os ganhos arrecadatórios serão quase nulos durante o período de migração do sistema de tributação atual para o novo modelo. Isso seria possível por meio do mecanismo de transição previsto em cada proposta, que calibram as alíquotas do IBS para compensar a perda de arrecadação com os impostos substituídos<sup>436</sup>.

Para as empresas que realizam investimentos e contam com benefícios fiscais, os defensores dos projetos argumentam que a transição será suave para os contribuintes. A PEC nº 45/2019 estipula prazo de dez anos de transição, ao passo que na PEC nº 110/2019 esse prazo é de seis anos.

A perda no orçamento de entes federados é outro assunto sensível. Atualmente, o princípio da origem é utilizado no modo de partilha do ICMS, o qual é repartido entre os

435 Ibidem.

<sup>433</sup> ORAIR; GOBETTI, op. cit.

<sup>434</sup> Ibidem.

<sup>436</sup> Ibidem.

Municípios de maneira proporcional à produção de cada localidade. A PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 buscam modificar esse panorama. Nelas, o princípio do destino é adotado, com o objetivo de tentar atingir uma maior equalização fiscal, uma vez que o consumo geralmente ocorre no local de residência do consumidor. Dessa forma, busca-se reduzir as disparidades entre as disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos Estados e Municípios. Assim, os adeptos da reforma tributária afirmam que o prazo de transição de cinquenta anos previsto na PEC nº 45/2019 torna o risco de perda nos orçamentos dos entes federados mais remota. Já na PEC nº 110/2019, o prazo de transição de quinze anos atrai um risco de perda maior. Para amenizar tal situação, propõe-se a constituição de um fundo com recursos destacados para cobrir perdas nas receitas municipais<sup>437</sup>.

A perda de instrumento de política regional é outro argumento contrário às propostas que tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. A proposta da PEC nº 45/2019 envolve a necessidade de reforço da política de desenvolvimento regional com recursos da União, a fim de substituir o uso de benefícios fiscais. Diferentemente, a proposta da PEC nº 110/2019 defende a constituição de fundos regionais para equalizar as disparidades de receitas entre os entes federados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

Por fim, ressalta-se a perda do poder de compra das famílias de baixa renda. A PEC nº 110/2019 define uma alíquota padrão para o IBS para a maioria dos bens e serviços. Além disso, haveria a possibilidade de alíquotas diferentes, ou benefícios fiscais para bens e serviços específicos definidos na lei complementar que regulamenta o novo imposto, como alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, entre outros. Já a PEC nº 45/2019 concede autonomia para que cada Estado ou Município fixe sua alíquota de IBS. Contudo, há a exigência para que essa alíquota seja única para todos os bens e serviços. Destaca-se que as duas propostas defendem a instituição de mecanismos de devolução de impostos para famílias de baixa renda. Essa devolução pode ser realizada por transferência de renda para famílias identificadas no cadastro de programas sociais do Governo Federal. Para concretizar essa transferência, os projetos remetem à necessidade de edição de leis complementares que estabeleçam critérios e formas de devolução dos impostos para as famílias de baixa renda.

Parte-se, agora, para a análise do impacto gerado pela PEC nº 45/2019 e pela PEC nº 110/2019 sobre a partilha federativa. De acordo com o estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), oito Estados tendem a perder participação no novo IBS, enquanto

-

<sup>&</sup>lt;sup>437</sup> ORAIR; GOBETTI, op. cit.

<sup>438</sup> Ibidem.

dezenove Estados tendem a ganhar. Verifica-se que as unidades federativas que ganham são consumidoras líquidas, ou seja, possuem um nível de consumo maior que o de produção e são, de maneira geral, pobres<sup>439</sup>.

Conforme tabelas em anexo a este trabalho, observa-se que os Estados de renda menores tendem a ser beneficiados com a reforma tributária. Eles canalizariam 72,5% de R\$ 34 bilhões de estimativa de montante a ser redistribuído com o passar dos anos. Por outro lado, os Estados mais ricos tendem a perder R\$ 27 bilhões. Contudo, Rio de Janeiro, Distrito Federal e Paraná figurariam entre os potenciais ganhadores<sup>440</sup>.

Os maiores beneficiados com a reforma tributária são os Estados e os Municípios das Regiões Norte e Nordeste, com exceção do Amazonas. Nesse sentido, destacam-se os Estados do Pará e do Maranhão, com estimativas de ganhos próximos a R\$ 5,6 bilhões e R\$ 4,3 bilhões, respectivamente. Isso representaria uma grande oportunidade de desenvolvimento e de investimentos. Outros Estados também possuem grandes estimativas de ganhos, como: Bahia, Ceará, Paraíba, Alagoas e Rio Grande do Norte<sup>441</sup>.

Interessante destacar, ainda, os efeitos da reforma tributária na esfera municipal. Nesse sentido:

[...] Por fim, concluímos esta seção apresentando uma tabela com o resumo dos efeitos da reforma tributária na esfera municipal, contabilizando quantos municípios ganham e quantos perdem com as mudanças na tributação do consumo e na forma de distribuição dos recursos. Além do impacto direto da substituição do ISS e do ICMS pelo IBS (municipal e estadual), estimamos o efeito indireto sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) — que é formado hoje por 20% de algumas receitas, entre as quais o ICMS — e sobre as transferências federais e estaduais que se baseiam no critério da cota-parte do ICMS. Como o critério de distribuição atual, baseado predominantemente no valor adicionado, seria modificado para a população, isso afetaria não só o rateio da cota-parte do IBS estadual como também os repasses da Lei Kandir e do chamado Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX), ou IPI exportação (10% da receita de IPI destinada a compensar os estados exportadores de produtos industrializados, sendo 25% dos recursos divididos entre seus municípios). [...]

Ao considerar esse conjunto de impactos, verificamos na tabela 8 que a reforma tende a beneficiar aproximadamente 70% dos municípios do país (inclusive em UFs consideradas perdedoras), com uma estimativa de redistribuição de receitas na esfera municipal da ordem de R\$ 32,4 bilhões. Além disso, no agregado, os municípios tendem a ter um ganho de arrecadação sobre os estados, estimado em R\$ 2,9 bilhões, embora a reforma tenha sido concebida para ser neutra nesse quesito. Isso se explica por dois fatores: i) os efeitos indiretos do Fundeb; e ii) a impossibilidade de os governos estaduais seguirem se utilizando, no novo modelo tributário, de fundos com parte da receita do ICMS que não é dividida com os municípios (como o caso dos fundos de combate e erradicação da pobreza). [...]

\_

<sup>&</sup>lt;sup>439</sup> ORAIR; GOBEETI, op. cit.

<sup>440</sup> Ibidem.

<sup>441</sup> Ibidem.

Por fim, segundo as estimativas do IPEA, a alíquota do IBS deve chegar a níveis mais próximos de 27%, o que faria com que o Brasil ficasse entre os países com as maiores alíquotas padrão de IVA no mundo. Esse cenário se aproximaria da Hungria, que tributa com 27%, e de países como Noruega, Dinamarca e Suécia, que possuem alíquotas de 25%.

Portanto, a reforma do sistema tributário brasileiro poderia contribuir para a implantação de um modelo federativo mais justo e equilibrado, no qual a disparidade na dotação orçamentária entre os entes federados não fosse tão grande<sup>442</sup>. Independentemente do tipo de reforma a ser implementada, é necessário que mudanças sejam feitas para que o sistema tributário brasileiro seja mais equilibrado e justo, de modo a efetivar, na prática, as previsões constitucionais, em especial as relativas aos princípios.

O Projeto de Reforma Justa e Solidária tramita na forma de Emenda Substitutiva Global à PEC nº 45/2019. De acordo com Guilherme Mello<sup>443</sup>, professor do Instituto de Economia da Unicamp e um dos economistas a participar da elaboração da proposta, esse projeto, além de propor a unificação e a simplificação de tributos, se preocupa com a questão distributiva, diferentemente da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019, as quais focam exclusivamente na simplificação da tributação e não provocam debates mais amplos. Para tanto, o sistema tributário se tornaria mais progressivo, com a alteração do Imposto de Renda, do Imposto sobre a propriedade, grandes heranças e fortunas. Busca-se, ainda, a sustentabilidade ambiental, por meio de políticas fiscais e tributárias.

Segundo o professor<sup>444</sup>, a concentração de renda e o conflito federativo são temas centrais no projeto de Reforma Justa e Solidária. Busca-se aproximar o imposto sobre herança do estilo norte-americano, com a finalidade de uma maior distribuição de renda e a diminuição das desigualdades. Ademais, a reforma tributária propõe a separação dos tributos federais, estaduais e municipais, para garantir a competência dos entes subnacionais. É sugerida, também, a criação de uma contribuição ambiental para empresas poluidoras que emitam gases de efeito estufa. Essa contribuição ajudaria a financiar o desenvolvimento regional e as pesquisas sobre tecnologias sustentáveis, com a finalidade de se promover a transição ecológica.

<sup>442</sup> ORAIR; GOBETTI, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>443</sup> SANTOS, João Vitor; FACHIN, Patrícia. *Reforma Justa e solidária. Por uma reforma que altere a estrutura do sistema tributário*. Disponível em: <a href="http://www.eco.unicamp.br/midia/reforma-justa-e-solidaria-por-uma-reforma-que-altere-a-estrutura-do-sistema-tributario">http://www.eco.unicamp.br/midia/reforma-justa-e-solidaria-por-uma-reforma-que-altere-a-estrutura-do-sistema-tributario</a>). Acesso em: 09 jun. 2020.

#### Na avaliação de Guilherme Mello<sup>445</sup>:

[...] o maior desafio para fazer uma reforma tributária ampla é vencer as barreiras políticas e a visão que está sendo vendida para a sociedade de que o brasileiro já paga muito imposto. [...] A única saída para o Brasil é repensar o sistema tributário como um todo, simplificando, sim, ganhando evidência, evidentemente, mas combatendo a sonegação, aumentando a progressividade, dando um viés sustentável ambientalmente de desenvolvimento regional, vinculando essas mudanças a uma melhora no financiamento de educação, saúde e serviços sociais [...].

Quanto à carga tributária, os defensores do Projeto de Reforma Justa e Solidária entendem que ela é mais gravosa, proporcionalmente, para as camadas mais pobres. Isso se deve ao peso exacerbado dado pelo sistema tributário brasileiro atual aos impostos sobre o consumo e sobre os impostos indiretos em geral. De forma contrária, os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio não possuem uma carga tributária tão elevada. Assim, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 não colocam a progressividade sobre o tema central, diferentemente da Reforma Justa e Solidária<sup>446</sup>.

Outro ponto que se destaca no Projeto de Reforma Justa e Solidária é a questão federativa. Frequentemente, as propostas de reforma tributária encontram resistência de governadores e prefeitos, que têm medo de perder suas respectivas arrecadações, ou vê-las mais centralizadas no governo federal. Para contornar essa rejeição, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 preveem longos prazos de transição. Contudo, para Guilherme Mello, a PEC nº 45/2019 encontra dificuldades com a perda da autonomia tributária, uma vez que Estados e Municípios perderiam a competência do ICMS e do ISS, respectivamente, para um comitê gestor composto, inclusive, pela União<sup>447</sup>.

Por outro lado, a Reforma Tributária Justa e Solidária separaria os tributos federais dos tributos estaduais e municipais e garantiria a competência de todos os entes. Além disso, há a previsão de criação de mecanismos para financiar o desenvolvimento regional, por meio da mudança de impostos indiretos e de contribuições ambientais, o que melhoraria a progressividade do sistema tributário e enfraqueceria a guerra fiscal. Diferentemente, na PEC nº 45/2019, haveria a possibilidade de formação de um fundo que geraria um aumento da alíquota do IVA e uma piora na regressividade, caso abrangesse a participação de muitos entes<sup>448</sup>.

447 Ibidem.

<sup>445</sup> SANTOS, op. cit., nota 443.

<sup>446</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>448</sup> SANTOS, op. cit., nota 443.

Os adeptos da Reforma Justa e Solidária citam alguns outros problemas das propostas que tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, como a dificuldade para devolução de impostos para as pessoas mais pobres, a guerra fiscal às avessas e a vinculação de recursos.

A PEC nº 45/2019 prevê a devolução de imposto para pessoas mais pobres por meio de nota fiscal eletrônica. Dessa forma, as pessoas cadastradas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CADÚnico) teriam que ter a nota fiscal eletrônica. Contudo, essa prática não é difundida muito bem por todo o Brasil. Isso poderia gerar um aumento da carga tributária para os mais pobres, caso eles não conseguissem comprovar a aquisição dos seus produtos. Atualmente, os alimentos integrantes da cesta básica e os remédios são isentos de ICMS. No entanto, com o IVA eles não seriam isentos e o mecanismo de devolução do imposto não seria muito abrangente. A proposta da Reforma Justa e Solidária é isentar de IVA os bens de primeira necessidade até que seja desenvolvida uma estrutura de nota fiscal compatível com as necessidades dos mais carentes<sup>449</sup>.

Com relação à guerra fiscal às avessas, os Estados e os Municípios aumentariam suas alíquotas um pouco acima da média para financiar os projetos de governadores e prefeitos. Isso elevaria a alíquota final e a regressividade do IVA. Para solucionar esse impasse, Guilherme Mello<sup>450</sup> defende o aumento da tributação sobre a renda e o patrimônio e a redução da participação dos impostos indiretos na carga tributária total, de modo que os cidadãos mais vulneráveis sejam menos impactados.

No tocante aos recursos, a PEC nº 45/2019 mantém várias vinculações para a educação, para a saúde e para a previdência. Contudo, as vinculações para a educação e para a saúde estão reunidas, sem a especificação do quanto a se investir em cada uma. Na Reforma Justa e Solidária há a separação dos impostos federais, dos estaduais e dos municipais. Também há a separação do que é imposto, do que é contribuição. Assim, as vinculações seriam mantidas e o padrão de financiamento da saúde e da educação seriam retomados, com a substituição do previsto atualmente pela EC nº 95/2016<sup>451</sup>.

De forma resumida, os idealizadores da proposta de Reforma Justa e Solidária defendem a simplificação da estrutura tributária brasileira, para torná-la mais eficiente e justa, de modo que as camadas mais necessitadas não sintam em demasia os impactos da carga

-

<sup>449</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>450</sup> Ibidem.

<sup>&</sup>lt;sup>451</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº* 95, de 15 de dezembro de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 10 jul. 2020.

tributária. Sustentam, ainda, o reequilíbrio da estrutura federativa e a sustentabilidade ambiental. Para atingir esse objetivo, propõem: a tributação sobre grandes rendas, com maiores alíquotas; a mudança do imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas e sobre as pessoas jurídicas; a retomada da tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos; a revisão da tributação sobre as pessoas jurídicas, com a transferência do sistema de lucro presumido para o sistema de lucro real; aproximação da tributação sobre heranças do estilo adotado nos Estados Unidos, entre outras medidas. Destaca-se que, para esse projeto, são consideradas grandes heranças aquelas que ultrapassam o valor de 15 milhões de reais<sup>452</sup>.

Com algumas propostas próximas, o sindicato nacional dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil elaborou uma cartilha denominada de "10 ideias para uma tributação mais justa".

Portanto, a proposta de Reforma Justa e Solidária busca incluir o debate da distribuição de renda no projeto de alteração do sistema tributário brasileiro. Além disso, tem por finalidade vincular as mudanças anteriormente citadas a uma melhora no financiamento da educação, saúde e serviços sociais.

Por fim, destaca-se que este trabalho buscou percorrer as características primordiais das três principais propostas que estão em curso atualmente no Congresso Nacional, para deixar a cargo do leitor, a escolha pela proposta que mais lhe agrada.

<sup>&</sup>lt;sup>452</sup> SANTOS, op. cit., nota 443.

SINDIFISCO NACIONAL. *10 Ideias para uma Tributação mais Justa*. Disponível em: <a href="https://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias\_completo/index.html?page=1">https://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias\_completo/index.html?page=1</a>. Acesso em: 21 set. 2020.

#### CONCLUSÃO

Esta pesquisa constatou, como problemática principal, o desequilíbrio presente no método de tributação existente no sistema tributário brasileiro, notadamente com relação às cargas tributárias incidentes sobre os impostos indiretos, as quais são mais regressivas e possuem um peso maior sobre o consumo, se comparadas com o patrimônio e a renda.

Esse desequilíbrio afeta, de forma mais gravosa, as camadas mais pobres da população, uma vez que gera o encarecimento dos produtos e dos serviços essenciais à manutenção de uma vida digna. Essa desproporção dificulta, também, a geração de empregos e uma melhor distribuição de renda, de modo que o crescimento econômico, aliado à transformação social, seja inibido.

Fruto das reflexões fundamentadas que se desenvolveram no decorrer da pesquisa, foi possível chegar à conclusão da necessidade de construção de um sistema tributário menos voltado ao consumo e que seja um instrumento para a promoção da justiça fiscal. Dessa forma, na prática, seria possível dar eficácia aos princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação, em especial o da capacidade contributiva. Com isso, a tributação levaria em conta a equidade vertical e horizontal dos contribuintes.

O entendimento a que chegou este pesquisador consubstancia-se na ideia de que o IVA é uma boa alternativa para o aprofundamento da justiça fiscal no Brasil. Em outras palavras, a unificação dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo em um imposto único, de característica indireta, geral, plurifásica, não cumulativa, de fácil controle e que favoreça a integração econômica internacional é uma boa medida de modernização da estrutura de tributação brasileira e o início do caminho para equalizar a tributação no Brasil, com uma forma mais racional de se tributar o consumo.

Deve-se ressaltar que a adoção do IVA reduziria a tributação sobre o consumo, mas, por si só, não tornaria o sistema tributário brasileiro mais justo, uma vez que não afetaria o modo de tributar sobre a renda e sobre o patrimônio. Assim, o IVA deve ser parte de uma reforma tributária mais profunda e não a única medida a ser tomada. A justiça fiscal só será alcançada se houver uma mudança do paradigma tributário brasileiro atual, com a redução da alta tributação sobre o consumo e uma maior tributação sobre a renda e o patrimônio.

Ademais, em âmbito nacional, o presente trabalho abordou, no primeiro capítulo, propostas de mudanças a serem implementadas no Sistema Tributário Brasileiro, bem como os obstáculos a serem superados para a adoção do IVA no Brasil, como: a forma federativa de Estado adotada pela Constituição da República de 1988 e a perda de arrecadação das receitas e

de diminuição da competência dos Estados e Municípios para regularem e cobrarem impostos. Para esses obstáculos, algumas sugestões foram discutidas, como: a reorganização das receitas oriundas dos pagamentos dos tributos pelos contribuintes, a edição de emendas constitucionais para dispor, especificamente, sobre a repartição de receitas do IVA, a realocação de competências tributárias de outros impostos existentes no Brasil, entre outras medidas.

Quanto à questão que se descortinou ao longo do segundo capítulo, com a análise no direito comparado, foi possível perceber que o IVA proporciona uma maior circulação de riquezas e desenvolvimento entre as nações, além do próprio mercado interno do país. Somase a isso, o fato de grande parte dos países do Mercosul, bloco econômico no qual o Brasil está inserido a nível regional, adotarem o IVA em seus ordenamentos jurídicos. Muitos países da União Europeia, grande parceira comercial do Mercosul, também adotam o IVA em suas estruturas tributárias. Com essa abordagem, os possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil foram analisados.

Além disso, o estudo aborda a relação do IVA com os princípios constitucionaistributários vinculados à justiça na tributação, de modo a possibilitar a implementação de uma tributação mais eficiente e justa, que assegure um processo de transformação social. Aqui, o respeito ao princípio da capacidade contributiva possui grande destaque, assim como o da seletividade e o da essencialidade.

No presente trabalho, também foram apresentados três dos principais projetos de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional: a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 e o Projeto de Reforma Justa e Solidária. Deve-se considerar que as três propostas têm o objetivo de simplificar e unificar a tributação incidente sobre os bens e as prestações de serviços que impactam no consumo. Contudo, elas possuem propostas e enfoques diferentes, as quais foram abordadas no terceiro capítulo. Foram expostos os argumentos favoráveis dos defensores das respectivas propostas e os argumentos contrários dos críticos.

Ademais, algumas propostas doutrinárias e legislativas foram utilizadas nessa pesquisa para analisar a possibilidade de implementação de uma tributação mais eficiente e justa e do IVA como uma alternativa para a justiça fiscal no Brasil. Entre elas, destacam-se: a realocação de competências tributárias de alguns impostos existentes no Brasil; a possibilidade de manutenção da tributação no Estado de destino; a edição de emendas constitucionais para dispor, especificamente, sobre a repartição de receitas do IVA; a mudança do Imposto de Renda incidente sobre as pessoas físicas e sobre as pessoas jurídicas; a perspectiva de correção da tabela do Imposto de Renda, com o alargamento da base de isenção, o aumento das faixas de alíquotas incidentes, ou o aumento da sua progressividade; a desoneração dos produtos que

compõem a cesta básica; a viabilidade da criação do imposto sobre grandes fortunas, sobre lucros e dividendos e sobre a remessa de lucros ao exterior das empresas estrangeiras; a possibilidade de criação de alíquotas reduzidas, intermediárias e superiores do IVA, entre outros.

Dessa forma, o sistema tributário brasileiro pode se ajustar aos objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição da República, assim como aos princípios constitucionaistributários. Frise-se que deve ser fomentado o respeito aos princípios constitucionais-tributários vinculados à justiça na tributação. Assim, os contribuintes brasileiros receberiam tratamento isonômico e compatível com suas capacidades contributivas.

Ficou evidente, por essas razões, que a proposta do autor consiste na tese de que o mecanismo adotado na tributação brasileira é ineficiente e desequilibrado. É necessária uma reforma para que haja uma implementação de um sistema tributário menos voltado ao consumo. Conforme visto, é possível que o sistema tributário seja economicamente eficiente e justo, sem se descuidar da transformação social. Para tanto, o IVA seria um bom instrumento para reduzir os impactos da tributação sobre o consumo e, dentro de uma reforma tributária mais ampla, promover a justiça fiscal no Brasil e o respeito aos princípios constitucionais-tributários, em especial os referentes à justiça na tributação.

#### REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus et al. Estado Fiscal e Tributação. Rio de Janeiro: GZ, 2015.

ALAGOAS. *Lei nº* 5.900, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: < https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>. Acesso em: 25 mai. 2020.

ALBUQUERQUE, Andrei Aparecido de. *Teoria das finanças públicas*. Disponível em: <a href="https://">https://</a> educapes .capes.gov.br/bitstream/capes/401400/1/PNAP-Bacharelado-Teoria\_das\_Financas\_Publicas-GRAFICA.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *Estrutura basica del impuesto al valor agregado (IVA) em la Republica argentina*. Disponível em: <a href="https://www.researchgate.net/publication/49618166\_Estrutura\_basica\_del\_Impuesto\_al\_">https://www.researchgate.net/publication/49618166\_Estrutura\_basica\_del\_Impuesto\_al\_</a> Valor\_Agregado\_IVA\_en\_la\_Republica\_Argentina>. Acesso em: 13 jan. 2020.

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Alves-H.N.-Tributacao-e-injustica-social-no-Brasil-2012.pdf. Acesso em: 17 jul. 2019.

ARGENTINA. *Constitucion de la Nacion Argentina*, de 22 de agosto de 1994. Disponível em: <a href="https://www.constitution.org/cons/argentin.htm">https://www.constitution.org/cons/argentin.htm</a>. Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), de 15 de abril de 1997. Disponível em: < http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>. Acesso em: 15 jan. 2020.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOSA, Rui. Oração aos *moços*. Brasília: Senado Federal, 2019.

BARRETTO, Pedro. Aprendendo Tributário. São Paulo: Rideel, 2020.

BARROS, Paulo de Carvalho. Curso de direito tributário. 29 ed. São Paulo. Saraiva Jur, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. Disponível em: <a href="https://books.google.com.br/books/about/LIV\_DIG\_INTERPRETA%C3%87%C3%83O\_E\_APLICA%C3%87%C3%83O\_DA.html?id=vylrDwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\_read\_button&redir\_esc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 24 mai. 2020.

BLANCO, Sindulfo. *El Impuesto al Valor Agregado em el Paraguay*. Disponível em: <a href="https://www.researchgate.net/publication/49618165\_El\_Impuesto\_al\_Valor\_Agregado\_en\_el\_Paraguay">https://www.researchgate.net/publication/49618165\_El\_Impuesto\_al\_Valor\_Agregado\_en\_el\_Paraguay</a>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

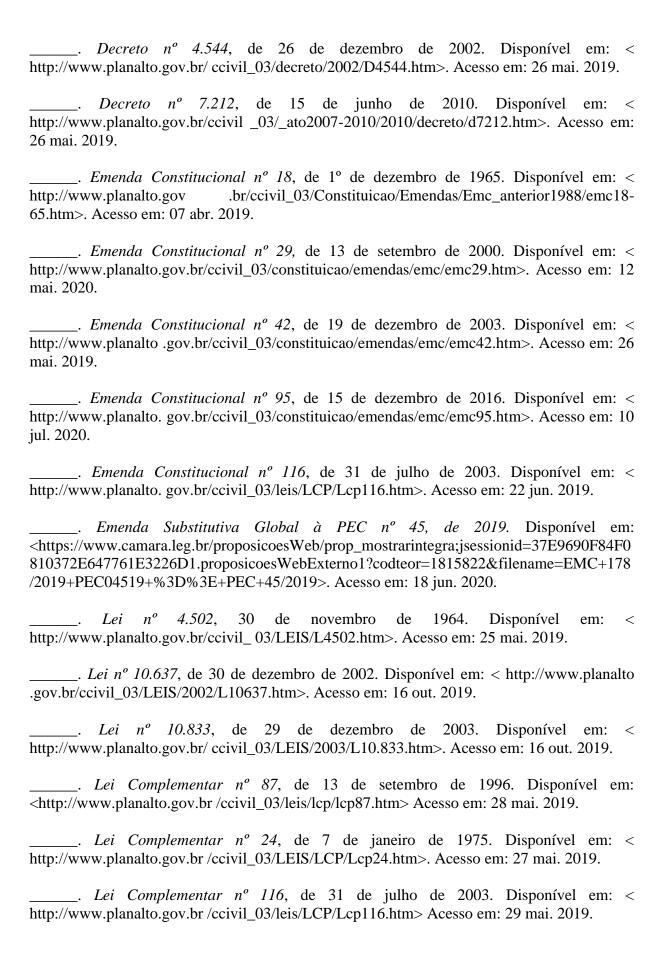
BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: lições de Filosofia do Direito; compiladas por Nello Morra. Tradução Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI - Princípios e estrutura. Disponível em: <a href="https://edisciplinas.usp">https://edisciplinas.usp</a>. br/pluginfile.php/3449367/mod\_resource/content/0/-IPI%20% E2%80%93%20princ%C3%ADpios%20e%20 estrutura\_P49-66.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2020. BRASIL ESCOLA. Alemanha. Disponível <a href="https://meuartigo.brasilescola">https://meuartigo.brasilescola</a>. em: uol.com.br/geografia/ alemanha.htm>. Acesso em: 28 abr. 2020. BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 08 jul. 2019. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ ccivil\_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 26 mai. 2019. \_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao91.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao91.htm</a>. Acesso em: 21 jun. 2019. \_\_\_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil 03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019. \_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov. br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2019. \_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Disponível em: < http://www. planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019. \_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: < http://www.planalto .gov.br/ccivil\_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019. . Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil">http://www.planalto.gov.br/ccivil</a> 03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 21 nov. 2019. \_. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: <

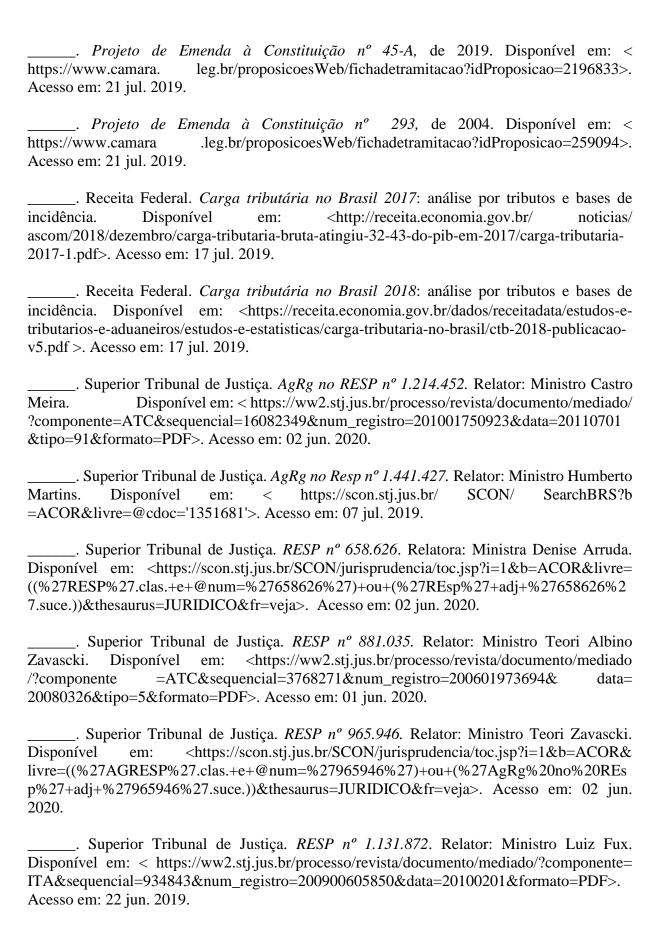
http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/1851-1899/D0001.htm>. Acesso em: 20 jul.

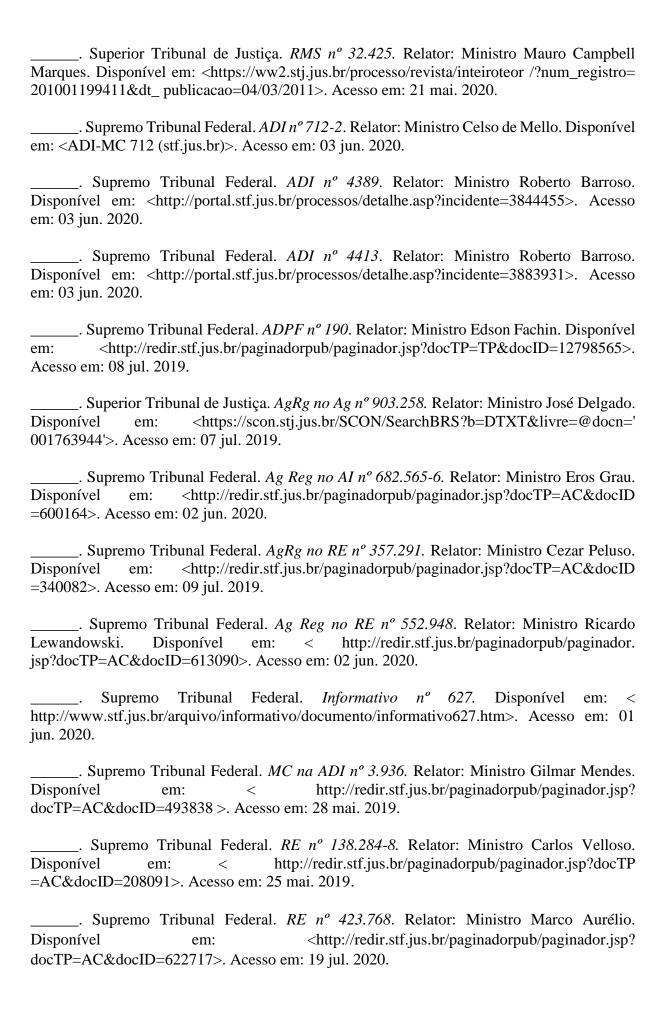
www.planalto.gov.br/ccivil\_03 /decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em: 07 jan. 2020.

\_. Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991. Disponível em: <

2019.







Supremo Tribunal Federal. <i>RE nº 562.045</i> . Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/
paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 19 jul. 2020.
Supremo Tribunal Federal. $RE\ n^o\ 605.552$ . Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral2361/false>. Acesso em: 01 jun. 2020.
Supremo Tribunal Federal. <i>RE nº 606.314</i> . Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3800862&numeroProcesso=606314&classeProcesso=RE&numeroTema=501>. Acesso em: 26 mai. 2020.
Supremo Tribunal Federal. $RE\ n^o\ 607.056$ . Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <a downloadpeca.asp?id='186850953&amp;ext=.pdf"' href="http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+607056%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+607056%2EACMS%2E%29&amp;base=baseAcordaos&amp;url=http://tinyurl.com/bkpxdu 8&gt;. Acesso em: 02 jun. 2020.&lt;/td&gt;&lt;/tr&gt;&lt;tr&gt;&lt;td&gt; Supremo Tribunal Federal. &lt;i&gt;RE nº 660.494&lt;/i&gt;. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: &lt;a href=" http:="" portal.stf.jus.br="" processos="">http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=186850953&amp;ext=.pdf</a> . Acesso em: 09 jul. 2019.
Supremo Tribunal Federal. <i>RE nº 714.139</i> . Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp? s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+714139%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+714139%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/c2m7 wb5>. Acesso em: 26 mai. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019*. Disponível em: <a href="https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?">https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?</a> idProposicao=2196833>. Acesso em: 18 jun. 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; MACEDO, Marco Antônio Ferreira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal:* homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: JusPodivm, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Reforma Tributária*: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Disponível em: <a href="https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-">https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-</a>

legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 21 jun. 2020.

COSTA, Nina Gabriela Borges. *A implantação do IVA no Brasil:* oportunidades e dificuldades de contexto. 110 f. Trabalho monográfico (Mestrado em Direito) – Universidade de Coimbra, Portugal, 2014.

COUTINHO, Diogo Rosenthal. *Direito, Desigualdade e Desenvolvimento*. Disponível em: < https://books. google.com.br/books/about/Direito\_desigualdade\_e\_desenvolvimento.html?id=1DhnDwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\_read\_button&redir\_esc=y#v=onepa ge&q&f=false>. Acesso em: 22 mai. 2020.

CUNHA, José Ricardo Ferreira Cunha. Aula de Filosofia do Direito ministrada na Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, em maio de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *O princípio da essencialidade na tributação*. Disponível em: < https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 18 mai. 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário aplicado*: estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DIEESE. 10 ideias para uma tributação mais justa. Disponível em: <file:///C:/Users/gabri/Downloads/ Cartilha\_10\_ideias.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2020.

EUROSTAT. *EU population up to nearly 513 million on 1 january 2018*. Disponível em: <a href="https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9063738/3-10072018-BP-EN.pdf/ccdfc838-d909-4fd8-b3f9-db0d65ea457f">https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9063738/3-10072018-BP-EN.pdf/ccdfc838-d909-4fd8-b3f9-db0d65ea457f</a>. Acesso em: 10 jan. 2020.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. *Tributação seletiva do IPI e do ICMS*: efeitos da divergência entre União e Estados-membros sobre a classificação de bens essenciais. Conpedi, Florianópolis, XXIV Encontro Nacional do Conpedi, p. 621-636, 2015.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Disponível em: <a href="https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2014/01/weodata/weorept.aspx?pr.x=72&pr.y=2&sy=2013&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=001%2C998&s=NGDPD%2CPPGDP%2CPPPPC&grp=1&a=1>. Acesso em: 10 jan. 2020.

GARCIA, Carla Rosane Pesegoginski. *Princípio da vedação do retrocesso*: "efeito cliquet". Disponível em: <a href="https://juridicocerto.com/p/carlaadvogada/artigos/principio-da-vedacao-do-retrocesso-efeito-cliquet-436">https://juridicocerto.com/p/carlaadvogada/artigos/principio-da-vedacao-do-retrocesso-efeito-cliquet-436</a>. Acesso em: 19 jul.2019.

GOMES, Fábio Luiz. *Manual sobre o IVA nas comunidades europeias*. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006.

GREGÓRIO, Argos. A Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HURREL, Andrew. *O ressurgimento do Regionalismo na Política Mundial*. Disponível em: <a href="https://disciplinapir.files.wordpress.com/2017/02/1-0-hurrel-o-ressurgimento-do-regionalismo-na-polc3adtica-mundial.pdf">https://disciplinapir.files.wordpress.com/2017/02/1-0-hurrel-o-ressurgimento-do-regionalismo-na-polc3adtica-mundial.pdf</a>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

IPEA. *Tributação sobre lucros e dividendos reduziria a desigualdade de renda*. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=34666 :tributacao-de-lucros-e-dividendos-reduziria-a-desigualdade-de-renda&catid=10: disoc&directory=1. Acesso em: 16 jul. 2019.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. *Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará*. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/314/273>. Acesso em: 21 jul. 2019.

LEITE, Isabel Costa. *Mercosul e União Europeia*: que paralelo institucional? Cadernos de estudos latino-americanos, Portugal, ano 2008, nº 4, p. 63-76, jan-abr. 2008

LENZA, Pedro. Direito Constitucional esquematizado. 21. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017.

LIMA, Bianca Pinto. *As injustiças tributárias no Brasil em 5 gráficos*. Disponível em: <a href="https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/">https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/</a>>. Acesso em: 16 jul. 2019.

LIMA, Emanoel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. *Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil*: uma análise a partir da Curva de Laffer. Disponível em:<a href="http://www.scielo.br/scielo.php">http://www.scielo.br/scielo.php</a> ?script=sci\_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt >. Acesso em: 19 jul. 2019.

MARTELLO, Alexandro. *Dívida pública tem alta de 9,5% em 2019 e chega a R\$ 4,24 trilhões; maior valor da série histórica*. Disponível em: <a href="https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/28/divida-publica-tem-alta-de-95percent-em-2019-e-chega-a-r-424-trilhoes-maior-valor-da-serie-historica.ghtml">https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/28/divida-publica-tem-alta-de-95percent-em-2019-e-chega-a-r-424-trilhoes-maior-valor-da-serie-historica.ghtml</a>>. Acesso em: 05 nov. 2020.

MÁXIMO, Wellton. *Dívida pública sobe 1,56% em agosto e vai para R\$ 4,41 tri*. Disponível em: <a href="https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/divida-publica-federal-sobe-156-em-agosto-e-vai-para-r-441-tri">https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/divida-publica-federal-sobe-156-em-agosto-e-vai-para-r-441-tri</a>. Acesso em: 05 nov. 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico*: plano da existência. Disponível em: < https://books.google.com.br/books/about/Teoria\_do\_fato\_jur%C3% ADdico\_plano\_de\_exist.html?id=XomxDwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\_read\_button&redir\_e sc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 23 mai. 2020.

MERCOSUL. *Tratado de Assunção*, de 26 de março de 1991. Disponível em: < https://www.mercosur.int/pt-br/documento/tratado-de-assuncao-para-a-constituicao-de-um-mercado-comum/>. Acesso em: 05 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. *Composição*, *objetivos e estrutura institucional*. Disponível em: < http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>. Acesso em: 05 jan. 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAÇÕES UNIDAS. 2019 Human Development Index Ranking. Disponível em: <a href="http://hdr.undp.org/en/content/2019-human-development-index-ranking">http://hdr.undp.org/en/content/2019-human-development-index-ranking</a>. Acesso em: 10 jan. 2020.

OLIVEIRA, António Moura de. *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado*: um Imposto Neutro. 188 f. Tese de mestrado (Mestrado em Direito) – Universidade do Porto, Portugal, 2010.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. *Reforma Tributária e Federalismo Fiscal*: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Disponível em: <a href="https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=35279&Itemid=444">https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\_content&view=article&id=35279&Itemid=444</a>. Acesso em: 21 jun.2020.

\_\_\_\_\_et al. *A necessidade de reforma tributária no Brasil* – diretrizes para o avanço. Disponível em: <a href="mailto:<a href="mailto:https://ipcig.org/pub/port/OP420PT">https://ipcig.org/pub/port/OP420PT</a> – A\_necessidade\_de\_reforma\_tributaria\_no\_Brasil\_diretrizes\_para\_o\_avanco.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Disponível em: < https://books.google.com.br/books?id=s0\_JCgAAQBAJ&pg=PT36&lpg=PT36&dq=livro+introdu%C3%A7%C3%A3o+ao+imposto+sobre+o+valor+acrescentado+clo tilde+palma+pdf&source=bl&ots=pkukZMroUC&sig=ACfU3U1uZefo7-6\_R1EsWt6UkaBIIuDROQ&hl=pt-PT&sa=X&ved=2ahUKEwif4dr7hc \_\_kAhUlIbkGHdq GAz44ChDoATAEegQICRAB#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 13 set. 2019.

PARAGUAI. *Contitucion de la Republica del Paraguay*. Disponível em: < https://web.oas.org/mla/en/ Countries\_Intro/Parag\_intro\_textfun\_esp\_1.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. *Impuesto al Valor Agregado*. Disponível em: < http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%20125\_91\_art77\_98.php>. Acesso em: 19 jan. 2020.

PARLAMENTO EUROPEU. *Tratado de Roma (CEE)*. Disponível em: < https://www.europarl. europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 08 jan. 2020.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de Direito Tributário. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*, de 25 de abril de 1976. Disponível em: < https://www.parlamento.pt/Legislacao/paginas/constituicaorepublicaportuguesa.aspx>. Acesso em: 25 jan. 2020.

	$C\'odigo$	do	Imposto	sobre	0	Valor	Acrescentado.	Disponível	em:	<
http://info	.portaldas	finan	cas.gov.pt/	/pt/infor	mac	ao_fisca	al/codigos_tributa	arios/civa_rep	/Pages	s/c
odigo-do-i	iva-indice	.aspx	>. Acesso	em: 13	set.	2019.				

<i>Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado</i> . Disponível em: <a href="https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/civa.pdf">https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/civa.pdf</a> . Acesso em: 27 abr. 2020.
<i>Decreto-Lei nº 195/89</i> , de 12 de junho de 1989. Disponível em: <a href="https://dre.pt/application/file/a/620271">https://dre.pt/application/file/a/620271</a> >. Acesso em: 27 abr. 2020.
. <i>Decreto-Lei nº 394-B/84</i> , de 26 de dezembro de 1984. Disponível em: <a href="https://dre.pt/pesquisa/-/search/605547/details/normal?l=1">https://dre.pt/pesquisa/-/search/605547/details/normal?l=1</a> . Acesso em: 27 abr. 2020.
RAWLS, John. <i>Justiça como equidade</i> : uma reformulação. Disponível em: <a href="https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/justic3a7a-como-equidade.pdf">https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/justic3a7a-como-equidade.pdf</a> . Acesso em: 24 mai. 2020.
REALE, Miguel. <i>Lições Preliminares de Direito</i> . 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
RIBEIRO, Leandro Nieves. <i>União Europeia</i> . Disponível em: <a href="https://www.infoescola.com/geografia/uniao-europeia/">https://www.infoescola.com/geografia/uniao-europeia/</a> . Acesso em: 10 jan. 2020.
ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Maria Flávia de Freitas. A tributação como instrumento de justiça social. <i>Meritum</i> , Belo Horizonte, v. 12, n° 01, p. 196-210, jan/jun. 2017.
ROSS, Alf. <i>Direito e Justiça</i> . Tradução Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.
SANTOS, Élvio Gusmão. <i>Desigualdade social e justiça tributária</i> . Disponível em: https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/247/266. Acesso em: 12 jul. 2019.
SANTOS, João Vitor; FACHIN, Patrícia. <i>Reforma Justa e solidária. Por uma reforma que altere a estrutura do sistema tributário</i> . Disponível em: <a href="http://www.eco.unicamp.br/midia/reforma-justa-e-solidaria-por-uma-reforma-que-altere-a-estrutura-do-sistema-tributario">http://www.eco.unicamp.br/midia/reforma-justa-e-solidaria-por-uma-reforma-que-altere-a-estrutura-do-sistema-tributario</a> >. Acesso em: 09 jun. 2020.
SENADO FEDERAL. <i>Acordo Mercosul-UE deve baratear produtos, mas forçar eficiência e produtividade</i> . Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2019/08/acordo-mercosul-ue-deve-baratear-produtos-mas-forcar-eficiencia-e-produtividade>. Acesso em: 07 mai. 2020.
<i>Proposta de Emenda à Constituição nº 110</i> , de 2019. Disponível em: <a href="https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699">https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699</a> . Acesso em: 18 jun. 2020.
<i>Reforma tributária é prioridade deste ano no Congresso</i> . Disponível em: <a href="https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/27/reforma-tributaria-e-prioridade-deste-ano-no-congresso">https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/27/reforma-tributaria-e-prioridade-deste-ano-no-congresso</a> . Acesso em: 20 jun. 2020.
SCALON, Flávia. <i>Saiba como calcular o IVA</i> . Disponível em: <a href="https://blog.softensistemas.com.br/como-calcular-o-iva/">https://blog.softensistemas.com.br/como-calcular-o-iva/</a> . Acesso em: 14 out. 2019.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25. ed. São Paulo: Malheiros,

2005.

SINDIFISCO NACIONAL. 10 ideias para uma tributação mais justa. Disponível em: <a href="https://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias">https://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias</a> completo/index.html?page=1>. em: 21 set. 2020. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. UNIÃO EUROPEIA. Acesso ao direito da União Europeia. Disponível em: <a href="https://eurlex.europa.eu /homepage.html?locale=pt>. Acesso em: 08 jan. 2020. \_. A história da União Europeia. Disponível em: < https://europa.eu/europeanunion/about-eu/history\_pt>. Acesso em: 08 jan. 2020. \_. Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977. Disponível em: < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>. Acesso em: 15 set. 2019. \_. Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005. Disponível em < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32005L0092>. Acesso em: 15 set. 2019. \_\_\_. *Directiva 2006/112/CE do Conselho*, de 28 de novembro de 2006. Disponível em: < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 14 set. 2019. \_. Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977. Disponível em: < https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31977L0388>. Acesso em: 27 abr. 2020. \_\_\_\_. Tratado da União Europeia: versão consolidada. Disponível em: <a href="https://eur-/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497lex.europa.eu 01aa75ed71a1.0019.01/DOC 2&format=PDF> Acesso em: 10 mar. 2019. URUGUAI. Constitucion de la Republica Oriental del Uruguay. Disponível em: < https://www.presidencia.gub.uy/normativa/constitucion-de-la-republica>. Acesso em: 15 jan. 2020. Impuesto al Valor Agregado. Disponível em: < http://www.um.edu.uy /docs/codigotributario/ pdf/10-TO-TITULO%2010%20IVA.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020. Lei nº 13.637, de 27 de dezembro de 1967. Disponível em: < https://legislativo.parlamento.gub.uy/ temporales/leytemp7555291.htm>. Acesso em: 16 jan. 2020. Lei nº 14.100, de 29 de dezembro de 1972. Disponível em: <

https://legislativo.parlamento.gub.uy/ temporales/leytemp1194986.htm>. Acesso em: 16 jan.

2020.

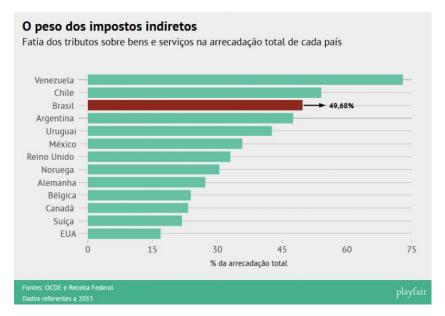
\_\_\_\_\_. Projecto de Tratado que estabelece uma Constituição para a Europa (não ratificado). Disponível em: <Projecto de Tratado que estabelece uma Constituição para a Europa>. Acesso em: 09 dez. 2020.

VALADÃO, Rodrigo Borges. *Por uma Teoria Pura dos Princípios* (a farsa do neoconstitucionalismo, os limites de uma Teoria sobre o Direito e o caminho para uma Prática Jurídica consistente), Rio de Janeiro, volume XXIII, ano 2015, p. 313-376, 2015.

VALDES, Nelly. *El Impuesto al Valor Agregado em el Uruguay*. Disponível em: < https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15753/14264>. Acesso em: 16 jan.2020.

VASQUES, Sérgio. O imposto sobre o valor acrescentado. São Paulo: Almedina, 2015.

# **ANEXO 1**



Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2018 x 2017

		Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
Cód.	Tipo de Base	2017	2018	Variação	2017	2018	Var (p.p. do PIB)	2017	2018	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.128.612,84	2.291.407,08	162.794,24	32,33%	33,26%	0,93	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	462.886,33	495.355,23	32.468,90	7,03%	7,19%	0,16	21,75%	21,62%	-0,13
2000	Folha de Salários	590.638,81	627.640,46	37.001,65	8,97%	9,11%	0,14	27,75%	27,39%	-0,36
3000	Propriedade	97.512,32	106.362,95	8.850,63	1,48%	1,54%	0,06	4,58%	4,64%	0,06
4000	Bens e Serviços	942.653,48	1.025.142,39	82.488,90	14,32%	14,88%	0,56	44,28%	44,74%	0,45
5000	Trans. Financeiras	34.683,11	36.617,97	1.934,86	0,53%	0,53%	0,00	1,63%	1,60%	-0,03
9000	Outros	238,79	288,09	49,30	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

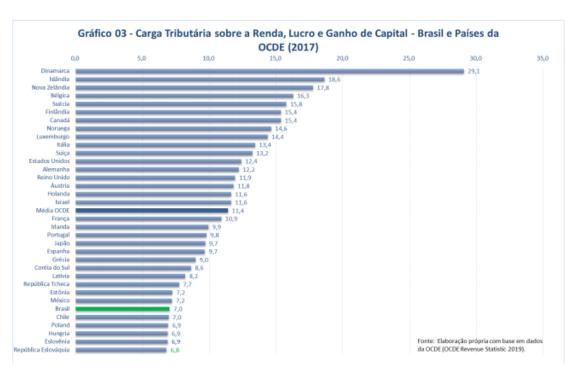
# Revista Espaço Acadêmico - Nº 133 - Junho de 2012 - Mensal

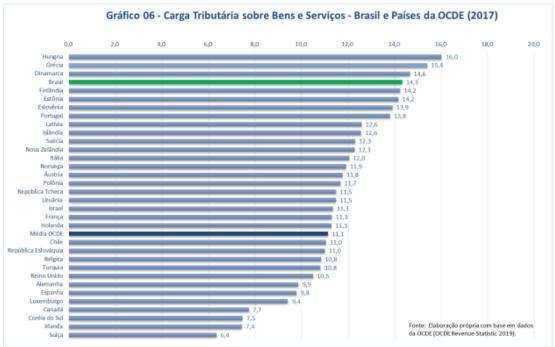
Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

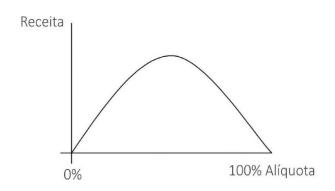
CTB, Segundo CPP/DIMAC 32,8

Fontes: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CPP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos, elaboração própria.

Tabela 03: "Distribuição de carga tributária por faixa de salário-mínimo". Elaborado por: IPEA (cfr. IPEA, 2009).



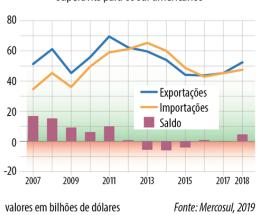




# ANEXO 2

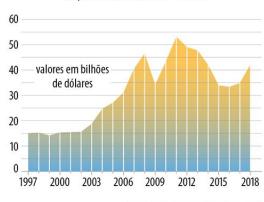
### Comércio Mercosul x União Europeia

Balança comercial é equilibrada, com mais superavits para os sul-americanos



## Comércio Brasil x União Europeia

Trocas com a Europa variaram amplamente nos últimos 10 anos



Fonte: Ministério da Economia, 2019



Montante de imposto a ser pago na comercialização de produtos = (alíquota % X vendas durante determinado tempo T) - (alíquota % X compras durante determinado tempo T).

agênciasenado

Montante do Imposto a ser pago na prestação de serviços: alíquota % X valor cobrado pelo serviço.

#### Taxas de IVA

Tipo de taxa	Portugal continental	Madelra	Açores
Normal	23%	2%	18%
Intermédia	13%	12%	9%
Reduzida	6%	5%	4%

# **ANEXO 3**

QUADRO 2
Principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC nº 45/2019) e do Senado (PEC nº 110/2019)

	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Impostos sobre bens e serviços	Substituição de cinco tributos (PIS, Cofins e IPI federals, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS nacional e IS federal.	Substituição de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, Cide-combustíveis, IOF, Fasep e salárlo-educação federals, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS estadual e IS federal.
Impostos sobre renda	-	Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido (CSLL), incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (RPJ), com gradual desvinculação da seguridade social. Ampliação da base de incidência do IRPF para incluir verbas indenizatórias.
Tributos sobre folha salarial	-	Fim do salário-educação, incorporado ao IBS estadual.
Impostos sobre		Transferência da competência para tributar heranças e duações (Impusto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD) da esfera estadual para a federal. Ampliação da base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para abarcar, além de veículos automotores terrestres, veículos
propriedade	-	aquáticos e aéreos (exclusive veículos de uso comercial na pesca ou no transporte público de passageiros e cargas).
		Gradual redirecionamento da totalidade das receitas do ITCD e do IPVA para os municípios.

Elaboração dos autores.

QUADRO 1

Comparação entre o atual e o novo modelo de tributação de bens e serviços

Modelo atual	Novo modelo		
Múltiplos tributos (IPI, PIS/Cofins, ICMS, ISS etc.) administrados autonomamente pelos entes federados e inúmeros conflitos de competência entre eles.	Unificação da tributação de bens e serviços no IBS, com legislação uniforme em todo o país, que veda a concessão autônoma de beneficios fiscais.		
Convivência entre impostos e regimes cumulativos e não cumulativos, com dificuldades de aproveitamento de créditos tributários que, na prática, fazem com que todos eles incidam em cascata ao longo da cadeia produtiva e sobre as exportações e os investimentos.	Imposto sobre valor adicionado, com pleno aproveitamento de créditos tributários, que faz com que sua incidência se dê de maneira não cumulativa e exclusiva sobre o consumo final (e não sobre as exportações e os investimentos).		
Bases estreitas e erodidas pela guerra fiscal entre os entes federados por concessão de benefícios fiscais.	Base ampla sobre bens e serviços, tangiveis e intangiveis.		
Modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que prioriza o princípio da origem e enviesa a distribuição das receitas em favor das localidades que concentram os empreendimentos econômicos.	Arrecadação e repartição no destino que favorece as localidades que concentram os consumidores e onde estes normalmente demandam os serviços públicos.		
Gestão complexa que impõe elevados custos de conformidade para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.	Gestão simples por um sistema totalmente informatizado e integrado no território nacional.		
Baixo grau de transparência para os contribuintes sobre o montante de imposto embutido no preço dos produtos.	Transparência fiscal do imposto único com alíquota-padrão sobre o consumo final.		

Elaboração dos autores.

QUADRO 3 Fontes de resistência e instrumentos previstos na proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) e na do Senado (PEC nº 110/2019)

Fonte de resistência Proposta da Câmara		Proposta do Senado
Perda de autonomia orçamentária dos entes federados	Preservação de autonomia restrita para os entes da Federação que gerem suas alíquotas individualmente. Os três entes compartilham a base de cálculo do IBS uniforme no território nacional, mas cada um preserva autonomia para fixar suas alíquotas por legislação própria.	Preservação de autonomia restrita para os estados que assumem a competência pelo IBS sujeitos às condicionalidades da legislação nacional, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais. Ampliação das transferências para os municípios, a fim de compensá-los pela perda de competência para tributar os serviços.
Perda de receitas de orçamentos específicos (seguridade social, saúde, educação etc.)	Impacto limitado sobre a estrutura de vinculações e repartições da receita, por meio do sistema de alíquotas singulares que reproduz as regras de vinculações e repartições dos tributos atuais.	Impacto limitado sobre a estrutura de vinculações e repartições da receita, por meio de coeficientes fixos do IBS que reproduzem as principais regras de vinculações e repartições dos tributos atuais.
Aversão dos contribuintes aos aumentos de impostos	Ganhos arrecadatórios quase nulos, assegurados pelo mecanismo de transição que calibra as alíquotas do IBS para compensar (e não exceder) a perda de arrecadação com os impostos substituídos.	Ganhos ariecadatórios quase nulos, assegurados pelo inecanismo de transição que calibra as alíquotas do IBS para compensar (e não exceder) a perda de arrecadação com os impostos substituídos.
Empresas que realizaram investimentos contando com benefícios fiscais	Mecanismo suave de transição para os contribuintes, com prazo de dez anos, o que facilita a adaptação sem impor prejuízos excessivos aos investimentos preexistentes.	Mecanismo suave de transição para os contribuintes, com prazo de seis anos, o que facilita a adaptação sem impor prejuízos excessivos aos investimentos preexistentes.

(Continua)

#### (Continuação)

Fonte de resistência	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Perda nos orçamentos de entes federados beneficiados pelo atual modelo	Mecanismo de transição ainda mais suave para a partilha federativa, com prazo de cinquenta anos, o que torna o risco de perdas muito remoto.	Mecanismo de transição ainda mais suave para a partilha federativa, com prazo de catorze anos e maior risco de perdas. Constituição de um fundo com recursos destacados para cobrir perdas nas receitas municipais.
Perda de instrumento de política regional	Necessidade de reforço da política de desenvolvimento regional com recursos da União, a fim de substituir o uso de benefícios fiscais.	Constituição de fundos regionais para equalizar as disparidades de receitas entre os entes federados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.
Perda de poder de compra das famílias de baixa renda	Instituição de mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda, a fim de compensar a eliminação de alíquotas diferenciadas sobre bens de necessidade básica.	Instituição de mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda e exceções de alíquotas previstas na legislação nacional (alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação etc.).

Elaboração dos autores

TABELA 4
Efeitos distributivos potenciais por nível de renda

Renda	UF	PIB per capita (R\$)	Ganho no longo prazo (R\$ 1 mil)	Perda no longo prazo (R\$ 1 mil)
	Acre	16.712	464.499	
	Alagoas	14.614	1.255.342	
	Amapá	18.193	994.387	
	Bahia	16.805	3.895.043	
	Ceará	15.323	3.005.997	
Baixa	Maranhão	12.173	4.284.221	
balxa	Pará	16.500	5.632.457	
	Paraiba	14.664	1.820.446	
	Pernambuco	17.637	325.356	
	Piauí	12.794	1.469.605	
	Rio Grande do Norte	17.041	1.045.402	
	Sergipe	17.026	700.106	
	Amazonas	22.079		1.133.303
	Espírito Santo	27.283		1.623.326
	Goiás	26.933	908.571	
Média	Minas Gerais	25.745		4.048.987
	Rondônia	21.909	311.044	
	Roraima	21.254	380.908	
	Tocantins	20.445	1.284.369	
	Distrito Federal	78.511	2.481.548	
	Mato Grosso do Sul	33.993		2.039.745
	Mato Grosso	37.184		1.283.914
Alta	Paraná	35.460	1.477.412	
Alld	Rio de Janeiro	38.195	2.579.486	
	Rio Grande do Sul	35.937	-	2.560.411
	Santa Catarina	36.864		383.847
	São Paulo	45.203		21.242.667
Total		30.180	34.316.199	34.316.199
Baixa		15.807	24.892.861	
Média		25.292	2.884.891	6.805.616
Alta		41.738	6.538.446	27.510.583

Elaboração dos autores.

Perdas e ganhos Veja uma simulação de perdas ou ganhos no primeiro ano, caso a mudança fosse feita de uma só vez

ano, caso a mudança fosse feita de uma só vez							
QUEM GANHARIA							
Estado	ICMS + ISS	IBS	Diferença (R\$ bilhões)				
Pará	2,2%	3,2%	5,632 ↑				
Maranhão	1,4%	2,2%	4,284 ↑				
Bahia	4,8%	5,5%	3,895 ↑				
Ceará	2,4%	3,0%	3,006 ↑				
Rio de Janeiro	9,3%	9,8%	2,579 ↑				
Distrito Federal	1,8%	2,3%	2,482 ↑				
Paraíba	1,1%	1,4%	1,820 ↑				
Paraná	6,1%	6,4%	1,477 🔨				
Piauí	0,9%	1,2%	1,470 ↑				
Tocantins	0,6%	0,8%	1,284 ↑				
Alagoas	0,9%	1,1%	1,255 ↑				
Rio Grande do Norte	1,1%	1,3%	1,045 ↑				
Amapá	0,2%	0,4%	0,994 🔨				
Goiás	3,1%	3,3%	0,909 ↑				
Sergipe	0,7%	0,8%	0,700 ↑				
Acre	0,3%	0,4%	0,464 1				
Roraima	0,2%	0,2%	0,381 🛧				
Pernambuco	3,2%	3,2%	0,325 ↑				
Rondônia	0,7%	0,8%	0,311 🛧				
TOTAL	41,0%	47,3%	34,31 个				
4	QUEM F	ERDERIA					
Estado	ICMS + ISS	IBS	Diferença (R\$ bilhões)				
Santa Catarina	4,3%	4,2%	0,384 🔱				
Amazonas	1,8%	1,6%	1,133 🔱				
Mato Grosso	2,1%	1,8%	1,284 🔱				
Espírito Santo	2,1%	1,8%	1,623 ↓				
Mato Grosso do Sul	1,7%	1,3%	2,040 🔱				
Rio Grande do Sul	6,9%	6,4%	2,560 🗸				
Minas Gerais	9,8%	9,0%	4,049 🔱				
São Paulo	30,5%	26,6%	21,243 🔱				
TOTAL	59,0%	52,7%	34,31 ↓				

Fonte: Ipea. "Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil", de Rodrigo Octávio Orair e Sérgio Wulff Gobetti

