



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUÍS HENRIQUE ZARO QUEIROZ

O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E SUA
APLICABILIDADE NO BRASIL

Salvador
2018

LUÍS HENRIQUE ZARO QUEIROZ

**O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E SUA
APLICABILIDADE NO BRASIL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Salvador
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

LUÍS HENRIQUE ZARO QUEIROZ

**O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E SUA
APLICABILIDADE NO BRASIL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

AGRADECIMENTOS

A meu pai, que me apoiou muito, mesmo com a mudança de tema, e dedicou horas de esforço e dedicação para que eu conseguisse desenvolver essa pesquisa.

A minha mãe, que me deu toda a estrutura necessária e sempre apostou na minha capacidade.

Ao meu irmão, que mesmo longe sempre esteve próximo quando eu precisei de apoio.

A minha namorada, que passou noites em claro comigo, me ajudando com tudo que estava em seu alcance, inclusive a manter o foco e não desistir.

A Dra. Tatiana Larissa, que apesar de estar muito ocupada sempre me ajudou muito, foi de grande importância para o progresso da pesquisa.

RESUMO

O presente trabalho tem a intenção de discorrer sobre a reforma tributária dos impostos sobre consumo, dessa forma trabalha com o Imposto sobre o Valor Agregado. A opção de estrutura usada foi a de falar primeiro sobre o imposto, demonstrando toda suas características, o conceito de valor agregado, princípios que orientam os consumos, e o próprio imposto, além de trabalhar com a definição do mesmo. Depois preocupou-se em discutir brevemente sobre a criação do IVA, e sua aplicação na União Europeia, bloco econômico em que este tem a sua origem, e como chegou à evolução encontrada atualmente. Demonstrou países europeus que possuem por sua vez dois sistemas diferentes de estado, o unitarismo de Portugal e o Federalismo Alemão e suas respectivas aplicações do Imposto sobre o Valor Agregado. E finalmente, passou a discorrer sobre a implementação desse no Mercosul, falando dos países fundadores e seus impostos sobre consumo, e do Brasil que não possui um IVA, apenas o ICMS inspirado neste. No segundo capítulo foi demonstrando o Sistema Tributário Nacional atual, discorrendo sobre a competência tributária, no que está incorre, e como é dividida pela nossa Constituição Federal, e de forma breve e superficial os impostos de cada ente federativo, e os outros tributos diversos aplicados pela nossa legislação. E por fim, discutiu-se a aplicabilidade do IVA no Brasil, para isso demonstrou as diversas tentativas que já ocorreram da implementação desse tributo no país, apontando alguns problemas existentes nas propostas. Aproveitou-se para demonstrar as grandes barreiras existentes para que o IVA adentre a legislação nacional, quais são as grandes dificuldades, demonstrando que o imposto em questão é completamente compatível com nossa Constituição Federal, e nossos princípios tributários. Aproveitou um espaço para analisar a Proposta de Emenda Constitucional n. 293/2004 que está sendo discutida no Congresso, e provavelmente vai ser aplicada nos próximos anos, mostrando aspectos críticos, positivos e negativos que este possui. E por fim, foi feita uma análise hipotética da viabilidade da implementação do Imposto sobre o Valor Agregado que vige na Europa no Brasil.

Palavras-chave: Imposto sobre o Valor Agregado; Sistema Tributário Nacional; Carga Tributária; Consumo e Desenvolvimento.

ABSTRACT

The present paper intends to discuss the tax reform of consumption taxes, so it works with the Value Added Tax. The choice of structure used was to first talk about the tax, showing all its characteristics, the concept of value added, principles that guide the consumption, and the tax itself, besides working with the definition of it. Then he briefly discussed the creation of VAT and its application in the European Union, the economic bloc in which it originated, and how it came to the current developments. It has demonstrated European countries that in turn have two different state systems, the Unitarianism of Portugal and German Federalism and their respective applications of the Value Added Tax. And finally, he went on to discuss the implementation of this in Mercosur, speaking of the founding countries and their consumption taxes, and of Brazil that does not have an IVA, only the ICMS inspired by it. In the second chapter, it was demonstrated the current National Tax System, discussing the tax jurisdiction, what is incumbent, and how is divided by our Federal Constitution, and briefly and superficially the taxes of each federative entity, and other taxes applied various by our legislation. Finally, the applicability of the VAT in Brazil was discussed, for this it demonstrated the several attempts that have already occurred in the implementation of this tax in the country, pointing out some problems in the proposals. It was used to demonstrate the great barriers that exist for the VAT to enter national legislation, what are the great difficulties, demonstrating that the tax in question is completely compatible with our Federal Constitution, and our tax principles. It took advantage of a space to analyze the Proposal of Constitutional Amendment n. 293/2004 that is being discussed in Congress, and will probably be applied in the coming years, showing critical, positive and negative aspects that it has. Finally, a hypothetical analysis was made of the feasibility of implementing the Value Added Tax in Europe in Brazil.

Keywords: Value Added Tax; National Tax System; Tax Burden; Consumption and Development.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)	12
2.1 Origem e Conceito	12
2.2 Características	13
2.3 Princípios Orientadores	14
2.3.1 Princípios de tributos sobre o consumo	14
2.3.3 Princípio da não cumulatividade	15
2.4 Evolução Histórica.....	17
2.4.1 Evolução histórica em Portugal	21
2.4.2 Evolução histórica na Alemanha	22
2.5 O IVA no Mercosul	23
2.5.1 Argentina	25
2.5.2 Paraguai	26
2.5.3 Uruguai	27
2.5.4 Brasil.....	28
3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CARGA TRIBUTÁRIA.....	30
3.1 Tributo.....	30
3.2 Competência Tributária.....	32
3.3 Impostos Federais.....	37
3.4 Impostos Estaduais e do Distrito Federal.....	41
3.5 Impostos Municipais	44
3.6 Taxas e Contribuições de Melhoria	46
3.7 Empréstimo Compulsório.....	47
3.8 Contribuições	48
3.8.1 Contribuições Sociais	49
3.8.2 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas	52

3.8.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDes)	52
3.8.4 Contribuições de iluminação pública (CIP ou Cosip)	53
3.9 Carga Tributária Nacional	54
3.9.1 Carga tributária nacional comparada	56
3.9.2 Carga tributária sobre o consumo	57
4 APLICABILIDADE DO IVA NO BRASIL	60
4.1 Tributos Sobre Consumo No Brasil	60
4.2 Consumo e Desenvolvimento	61
4.3 Propostas de Reforma Tributária	63
4.4 Aspectos Críticos a Implantação Do Imposto sobre o Valor Agregado No Brasil	65
4.4.1 Federalismo	66
4.5 Aspectos do Federalismo Fiscal no Mundo	69
4.6 A Proposta de Emenda Constitucional N. 293/2004	72
4.7 O Modelo Europeu De IVA como sugestão para o Brasil	74
5 CONCLUSÃO	79
REFERÊNCIAS	83

1 INTRODUÇÃO

A economia de um país é fortemente influenciada por diversos fatores, dentre eles, a atividade estatal, o investimento de recursos públicos, o processo político orçamentário ou pela arrecadação desses recursos, principalmente utilizando a atividade tributária (LONGO, 1993, p. 37).

Compreendendo-se que para garantir o funcionamento do Estado é necessária a arrecadação de recursos provenientes de diversas fontes, porém a principal é a tributária.

Estas atividades desenvolvidas pela atuação estatal visam contribuir para a sobrevivência da sociedade, através da segurança da população, por meio da redução das desigualdades, e para garantir inúmeros direitos.

Porém, deve-se buscar uma forma eficiente de garantir a liberdade e a capacidade de desenvolvimento das pessoas, tanto economicamente quanto socialmente, bem como a arrecadação do Estado, para desempenhar suas funções essenciais, sem que os tributos onerem em demasiado a população de modo a dificultar seu crescimento.

É possível dizer de antemão que não existe uma forma fácil, que funcione imediatamente. São necessárias reformas críticas alcançar benefícios a longo prazo, e com um grande potencial para melhorar a capacidade de investimento do Estado por meio de uma arrecadação maior. Nesse ponto, uma das reformas mais discutidas ao longo dos anos pela população e pelos governantes, é a reforma tributária.

Dentro desta questão existe um ponto crucial, que é amplamente analisado e até hoje não houve consenso para sua aplicação, que a reforma quanto aos tributos incidentes sobre o consumo, especificamente o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA).

A matéria não merece atenção somente porque estes representam, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), mais da metade dos tributos pagos pelos brasileiros, mas também pela sua alta complexidade, sendo o Brasil considerado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o país mais demorado para adimplir as obrigações tributárias.

Este tipo de tributo, o IVA, tornou-se o ponto central na discussão da reforma tributária. Já se discute uma renovação no sistema tributário atual há muitos anos e as propostas envolvendo uma simplificação dos impostos com a adoção do Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) até hoje encontram diversas barreiras no Congresso Nacional.

O presente trabalho se propõe a analisar a viabilidade do Imposto sobre o Valor Agregado, buscando deixar claro suas funções, características e desenvolvimento,

demonstrando o Sistema Tributário Nacional atual e sua carga tributária, bem como as barreiras existentes para a implementação do IVA no Brasil.

O primeiro capítulo tem como objetivo desenvolver o conceito do Imposto sobre o Valor Agregado, mostrar suas características, os princípios orientadores e o desenvolvimento histórico, até o IVA contemporâneo.

Desta forma, foi desenvolvido um raciocínio sobre o conceito de valor agregado, em uma visão econômica e amadurecido o entendimento da base de cálculo do Imposto, chegando a conclusão que seria o preço do produto.

A seguir, procurei demonstrar as características gerais do IVA, quais sejam: ser um imposto indireto, neutro, geral, plurifásico, não cumulativo e uma de suas principais qualidades, um imposto que visa ser único sobre o consumo, substituindo todos ou quase todos os outros tributos incidentes sobre o mercado.

Foram também demonstrados princípios que a Constituição Federal indica nesta mesma temática, os princípios da uniformidade geográfica, neutralidade fiscal, isonomia e capacidade contributiva.

Por fim, foi discutido o conceito do princípio mais importante dentro do contexto histórico sobre o Imposto sobre o Valor Agregado, a não cumulatividade, que se desenvolveu junto a esse, passando por sistemas similares, porém, não tão efetivos como o encontrado atualmente, e que por sua vez, se tornou parte crucial do IVA.

Para o entendimento do tema deste trabalho, foi demonstrado um breve conceito histórico da aplicação do IVA e seu desenvolvimento. Foi constatado que esse imposto foi implementado primeiro na França como *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), porém, apesar da doutrina francesa situar o início do TVA na aplicação das taxas sobre pagamentos, o Imposto sobre o Valor Agregado não foi doutrinariamente criado e desenvolvido na França.

Dois autores são conhecidos como os primeiros a discutir o imposto incidente sobre o valor agregado, são eles Thomas Adam um norte americano que, possuía um conceito similar de um sistema de dedução base sobre base, e publicou sua teoria em um artigo nos Estados Unidos. Mesmo tempo em que o industrial alemão, Wilhelm Von Siemens desenvolveu sua teoria de imposto com um sistema de dedução de imposto sobre imposto, os dois autores chamaram de Imposto sobre Volume de Negócios (IVN).

Ainda neste mesmo capítulo foi colocado o contexto histórico da Comunidade Econômica Europeia, constituída por meio do Tratado de Roma, que viria ser a União Europeia, na sua relação direta com a implementação do IVA único para os Estados membros e a liberação de barreiras aduaneiras, um dos fatores responsáveis pelo sucesso do bloco

econômico, tão conhecido atualmente. Verificou-se os principais pontos evolutivos da uniformização do Imposto sobre o Valor Agregado na Comunidade Europeia, analisando as Diretivas e Atos que mais contribuíram para o avanço da criação do modelo contemporâneo de IVA, e também para a criação do Mercado Comum Europeu.

Realizou-se também uma análise sobre o Mercado Comum do Sul, e seu desenvolvimento, mostrando a vantajosa harmonização e integralização dos países membros, a fim de criar um mercado comum, então, no intuito de contextualizar, foi desenvolvido um breve histórico da associação dos países com o objetivo de criar o Mercado Comum do Sul (Mercosul), a partir do Tratado de Assunção. O que se pode verificar é que dentre os membros fundadores, o Brasil é o único país que não aplicou o modelo de tributo sobre o valor agregado.

Assim foi abordada a separação de competências tributárias entre os entes federativos brasileiros, aproveitando para explicar o conceito de competência dentro do Direito Tributário, analisando seus pontos cruciais. Terminada a separação constitucionalmente feita, foi iniciado um estudo sobre os impostos previstos na Carta Magna, separados de acordo com o ente competente. Portanto, foram discutidos os Impostos Federais, Estaduais, Municipais e do Distrito Federal (que possui competência tanto para impostos estaduais quanto para municipais).

Além dos impostos, foram conceituados os outros tipos de tributos existentes no sistema tributário do nosso país, como as taxas, as contribuições de melhorias, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Quando terminada essa análise, foi feito um breve estudo da Carga Tributária Nacional, comparando com outras economias e outros momentos do país, a fim de demonstrar os motivos que permeiam o entendimento popular de que o Brasil possui uma alta carga tributária, e seus efeitos na produção e consumo.

No terceiro e último capítulo, a intenção foi agregar toda a discussão feita anteriormente para construir um estudo da viabilidade da implementação do Imposto sobre o Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional. Para atingir este objetivo, aproveitando as explicações dadas no capítulo anterior, foram analisados os tributos relativos ao consumo existentes no Brasil hoje, e o quanto isso implica em custo para os empreendedores e para os consumidores.

Foram analisadas as tentativas de reformar o Direito Tributário brasileiro, principalmente no ponto de produção e consumo, e quais eram os defeitos das propostas e as vantagens trazidas por elas. Com isso foi possível desenvolver os pontos cruciais que

impedem a implementação do IVA no Brasil, e como o federalismo é diversas vezes usado como obstáculo para a entrada do imposto.

Desta forma, adentrou-se na temática do federalismo, mostrando seu desenvolvimento, e como isso afeta no IVA. Então, foram feitas análises de outros sistemas políticos, como Portugal e Alemanha, investigando principalmente o unitarismo e o federalismo fiscal.

Com esses pontos definidos, desenvolveu-se uma análise crítica ao Projeto de Emenda Constitucional n. 293/2004, que é o projeto atualmente em discussão no Congresso Nacional, que propõe a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que é um modelo de IVA visando simplificar os tributos sobre consumo. Foram feitos comentários tanto sobre suas vantagens quanto as suas desvantagens.

O trabalho teve o intuito de demonstrar um dos aspectos da reforma tributária quanto a viabilidade da introdução do Imposto sobre o Valor Agregado na estrutura do Direito Tributário brasileiro, visando respeitar, dentro das possibilidades técnicas, os conceitos políticos e legais no sistema impositivo vigente. Com este propósito, foram demonstradas dificuldades que podem obstar a implantação do IVA unificado, e soluções de caráter prático na implementação dessa proposta.

2 O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

A reforma tributária está em constante discussão na sociedade, garantindo uma crescente repercussão na mídia e nos projetos de governo de candidatos ao cargo máximo do executivo nacional. Tema importantíssimo tanto para prosperidade econômica do país quanto para a população em geral que, via de regra, está insatisfeita com a quantidade de impostos pagos e o baixo retorno destes para a sociedade.

Dentre as propostas de reforma tributária, há uma com bastante relevância nas discussões políticas e doutrinárias, o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA).

O Imposto sobre o Valor Agregado não é uma novidade que está aparecendo agora no cenário mundial, tampouco no Brasil, pois já é aplicado em diversos países pelo mundo, inclusive em sul-americanos, a exemplo da Argentina que tem este modelo tributário desde a década de 70.

Existe uma proposta dentro do nosso Congresso Nacional de reforma tributária, constando em seu texto um modelo de IVA, o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) n. 293 de 2004. Segundo este projeto, seria um tributo único e geral aplicado sobre a venda de produtos e serviços.

2.1 Origem e Conceito

Para um melhor entendimento, serão utilizados conceitos encontrados em outras áreas além do Direito, importantes para a definição do IVA, a exemplo do valor agregado. Ademais, adentraremos na evolução doutrinária e legislativa deste, discorrendo sobre sua origem e seu aprimoramento no contexto histórico.

O conceito de valor agregado ou valor adicionado, traz uma noção que permite determinar o valor que foi criado por um agente econômico, é o valor que os bens adquirem ao serem moldados durante o processo produtivo. Dentro de uma empresa, o valor adicionado é a contribuição adicional de um recurso, atividade ou processo para que se produza um bem e serviço.

Montoro Filho (1992, p.27) entende que o valor agregado ou adicionado é aquele dos bens produzidos por uma economia e depois subtraídos os custos dos insumos adquiridos de outros como matérias primas, serviços, entre outros, que são utilizados na produção. O valor agregado seria tudo aquilo que foi adicionado ao preço do produto para que fosse produzido, além do lucro obtido sobre ele e colocado em circulação. Desse modo, o IVA seria um

imposto incidente indiretamente no preço sobre o valor agregado, ou seja, valor final do produto subtraído do valor original do produto, o valor que foi acrescentado. De forma que sempre que se realizasse a venda de um produto ou serviço se incidiria o IVA.

2.2 Características

Este Imposto é aplicado sobre os bens e serviços, substituindo, normalmente, outros impostos incidentes. É um imposto geral sobre o consumo e proporcional ao preço oferecido, por ter uma base de cálculo aplicada sobre o valor acrescentado ao preço final do produto. É um imposto que visa principalmente, diminuir a complexidade e burocracia.

O tributo é aplicado de forma geral e indireta, não onerando demais o contribuinte, exatamente porque independente de quantas transações tenham sido feitas anteriormente, no processo de produção é previamente deduzido o valor do IVA incidente. Tem como fato gerador a venda de um produto com emissão de fatura ou equivalente. Também é importante destacar que este tributo tem como sujeito passivo direto quem está na cadeia de produção, porém é considerado imposto indireto pois a carga tributária é adicionada ao valor do produto repassado ao consumidor final.

Neste contexto, é um imposto que geralmente é plurifásico, ou seja, que incide em diversas fases da produção e distribuição de bens e serviços e segue o princípio da não-cumulatividade, não incidindo em cascata, existindo a possibilidade de descontar-se o valor já pago por meio do crédito fiscal. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que:

Em todos esses países, a neutralidade à alcançada por meio da transferência do ônus financeiro do tributo para o adquirente pelo mecanismo dos preços, e acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Dai a expressão valor adicionado ou agregado, que passou a nomear o imposto em muitos países. Enfim, todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao ICMS brasileiro: um imposto que, incidindo em todas as fases de produção e circulação. Procura, por meio da “dedução de imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado por ela. Daí os conceitos de impostos sobre as vendas líquidas ou imposto sobre valor adicionado (Mehrwersteuer)” (COÊLHO, 2005).

2.3 Princípios Orientadores

2.3.1 Princípios de tributos sobre o consumo

Adam Smith definia quatro princípios que deveriam reger um sistema de tributação sobre o consumo:

- 1) Os cidadãos do Estado deveriam contribuir para a manutenção do mesmo de acordo com suas respectivas capacidades de contribuir, tendo em vista a sua renda;
- 2) A exatidão do montante e as informações que são associadas a tributação devem ser explicitadas da melhor maneira possível, para evitar corrupção, e por consequência maiores danos ao contribuinte;
- 3) O vencimento do imposto deveria ser de acordo com a conveniência do contribuinte, relativa a sua capacidade de adimplir suas obrigações tributárias;
- 4) E a cobrança do imposto deve atender o critério da neutralidade, não podendo exigir além do que o Estado necessita para financiar suas atividades, deve estar em um equilíbrio orçamentário, de forma que não onere o contribuinte de forma excessiva em relação a sua capacidade econômica (SMITH, 1985).

O autor demonstrava uma forma de tributação baseada no senso de justiça econômica, preocupando-se com uma justiça social e uma necessidade de respeitar o contribuinte. Atualmente esses princípios evoluíram doutrinariamente e para formas mais concretas, inclusive positivadas no nosso ordenamento pátrio, são eles:

- 1) O princípio da Isonomia ou Igualdade: art. 150, II da Carta Magna, é basicamente a determinação de que o Estado deve tratar os contribuintes de forma isonômica, ou seja, tratar de formas iguais os iguais, e desiguais os desiguais, na tentativa sempre de compreender a necessidade do contribuinte, levando em conta as diferenças econômicas;
- 2) O princípio da Capacidade Contributiva: art. 145, § 1^a da Constituição Federal, segundo o princípio, o ente administrativo deverá tributar os contribuintes de acordo com a capacidade de contribuir de cada um, ou seja, quem puder ser tributado mais deve ter um ônus tributário mais elevado, enquanto quem possuir menos capacidade de arcar com tributos, deverá ter o ônus tributário menor;
- 3) O princípio da Uniformidade Geográfica: estabelece a competência da União de estabelecer tributos federais de maneira invariável por todo o território nacional, sem ferir o pacto federativo, o princípio refere-se a todos os tributos que

postulados devem ser iguais entre todos que estão sujeitos, ou seja, se o tributo é federal deve haver igualdade de alíquotas em toda extensão territorial do país (SABBAG, 2018, p. 272);

- 4) O princípio da Neutralidade Fiscal: em suma, é quando um tributo sobre o consumo de todos os bens e serviços tem sua alíquota uniforme sobre todos, então o preço dos produtos não seriam alterados por conta da tributação. Enquanto, se o tributo possuísse diferentes alíquotas para os produtos, teria a característica extrafiscal, de forma que pode abaixar ou aumentar o seu consumo. (VASCONCELLOS, 2013, p. 51).

O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) possui embasamento em todos os princípios descritos, por se tratar de um tributo neutro. Podemos dizer que é um tributo de extrema coerência, é geral; aplica um alíquota única para todos os produtos e serviços, exceto os taxados para seguir o caráter seletivo; é único em todo o território nacional, não existe diferenças entre os entes subnacionais; e, é isonômico, trata todos de forma igual, até por tratar-se de um tributo neutro não existe diferenciação, mas visa a capacidade contributiva quando é implantado por meio da seletividade no intuito de deixar mais barato bens de primeira necessidade, e mais caro os supérfluos.

2.3.3 Princípio da não cumulatividade

Na temática proposta, é de extrema relevância discorrer sobre o princípio da não cumulatividade, tendo em vista que alguns sistemas anteriores e muito similares ao IVA traziam uma noção parecida, chamado por alguns de sistema de deduções de imposto sobre imposto, ou base sobre base, tornando-se um princípio primordial para a criação do IVA nos moldes aplicados atualmente no mundo (MOREIRA, 2012, p. 62).

A não-cumulatividade está prevista no art.155, § 2º, II da Constituição Federal¹, que versa sobre o ICMS. Incide quando existem diversas fases de circulação da mercadoria, o chamado regime plurifásico.

¹Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

Luís Eduardo Schoueri elucida que “Pode a tributação do consumo dar-se pela forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição.” (SCHOUERI, 2012, p.376). Nas tributações plurifásicas, o princípio da não-cumulatividade implica que deve considerar a incidência tributária já ocorrida, recolhendo em cada etapa apenas a diferença entre o valor que excedeu o do tributo anterior, alcançando desta maneira uma carga tributária não excessivamente onerosa. Foi desenvolvida por meio de dois sistemas de deduções o imposto sobre imposto e a base sobre base, e aplicado pela apuração periódica.

O sistema de imposto sobre imposto (ou imposto contra imposto), é previsto para o Imposto sobre Produtos Industrializados, e funciona na incidência do impostos sobre o valor total do produto, até com o preço do imposto acrescentado na cadeia anterior, deduzindo os créditos fiscais incidentes sobre o preço final do produto.

Por sua vez, o sistema de base sobre base, é aplicado na legislação brasileira sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e é aplicado também para a contribuição do Programa de Integração Social. A Lei n. 10.833/04, art. 1º, prevê que “A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”.

Dessa forma, o sujeito passivo da relação tributária apura a base de cálculo sobre o total das receitas auferidas no mês, promovendo a dedução do disposto na lei, a quantificação é definida do débito do tributo.

São sistemas que contribuíram imensamente para não cumulatividade existente no Imposto sobre o Valor Agregado atualmente. Por sua vez, a técnica desenvolvida para o Imposto sobre o Valor Agregado, é a incidente não sobre o preço final, incide sobre o valor acrescentado ao produto ou serviço, dessa forma, se um bem custa R\$ 100,00 e é vendido por R\$ 200,00, o Imposto terá incidência nos R\$ 100,00 de diferença agregada ao valor do produto ou serviço. Todos sempre atentos a não cumulatividade dos impostos incidentes, que são devolvidos por meio de reembolso ou crédito fiscal.

Nas palavras de Jacob Dolinger sobre a apuração periódica:

O Brasil optou pela apuração periódica, pela qual o imposto é compensado, com crédito na entrada, daquele imposto devido no momento da saída da mercadoria, conforme as hipóteses legais, independentemente de ter sido a matéria-prima utilizada ou a mercadoria revendida. Periodicamente, apura-se o imposto devido na entrada das mercadorias e aquele correspondente à saída e determina-se, a partir dessa operação, a obrigação de pagar ou aquela de se manter um crédito para o futuro, por haver mais créditos pelas entradas que pelas mercadorias saídas. (DOLINGER, 2007, 158).

2.4 Evolução Histórica

A primeira implementação do IVA é encontrada na França em 1952, o *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* (TVA), em que foi introduzido substituindo o imposto sobre a produção. Porém, apesar da maior parte deste TVA ter se desenvolvido na França, os mecanismos de dedução já existiam no plano teórico, e até pensados de maneira distinta da praticada naquele país.

Portanto, não foi uma invenção francesa, segundo Ubaldo Cesar Bhaltazar, a doutrina francesa de forma geral, quando analisa as origens do IVA, onde situa seu início nas imposições do volume de negócios na França em 1917, usando a instituição “taxa sobre os pagamentos”, que era o imposto geral sobre as despesas, que resultou, após diversas reformas, no TVA (BHALTAZAR, 2008 p. 245).

Porém, a doutrina francesa ignorou autores diversos que não atuaram na França e contribuíram para o desenvolvimento do TVA, assim, apesar de ser implementado primeiro na França, este imposto não foi resultado de uma evolução doutrinária e legislativa francesa.

Em 1921, Wilhelm Von Siemens, um industrial alemão, propôs a substituição do imposto vigente na época, o *Umsatzsteuer*, por um nomeado por ele *Vereldelte Umsatzsteuer*, que seria um imposto sobre o volume de negócios. O autor introduziu o princípio da dedução no qual seria feito dentro de um sistema de base sobre base, este é provavelmente um dos primeiros estudiosos da área. Assim como o economista estadunidense Thomas Adam, que publicou um artigo no qual defendia a aplicação do princípio de deduções num sistema de Imposto sobre o Volume de Negócios (IVN). (BHALTAZAR, 2008, p. 247)

Nas propostas retro mencionadas, foram desenvolvidos conceitos de impostos que atingiriam as empresas, não os produtos e serviços. Dessa forma, já existia o sistema de deduções, mesmo que de modo estreitamente diferente ao aplicado atualmente, que foi o resultado de uma conjuntura de elementos.

É importante lembrar que além de doutrinas tivemos países cuja legislação já havia abordado esta temática, como é o caso da Turquia que em 1927 aplicou a técnica de dedução imposto sobre imposto. De modo que já existia um arcabouço doutrinário expressivo e algumas experiências similares em outros países que se desenvolveram para aplicação deste imposto e sua técnica de deduções. (BHALTAZAR, 2008, p. 249)

Atualmente a União Europeia é o bloco econômico que possuiu a melhor experiência do Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), que teve na sua origem, como principal preocupação, a harmonização tributária nos impostos sobre o consumo. Nesse sentido,

priorizou a criação do sistema comum do imposto sobre o valor agregado, visando suprimir os controles fiscais realizados nas fronteiras internas relativos às operações realizadas entre os Estados membros, aproximando assim as alíquotas do IVA dos Estados.

O imposto demonstrou ser bastante adequado dentro de um Sistema Democrático de Direito porque garantiu uma neutralidade fiscal, o que causou uma ampla difusão do IVA e de suas características em outros países (GOMES, 2006, p. 29-42).

Em 1957, foi firmado o Tratado de Roma, responsável por constituir a Comunidade Econômica Europeia (CEE), tendo como missão a contínua, equilibrada e progressiva aproximação de políticas econômicas dos Estados membros, com o intuito de alcançar objetivos comuns nos próximos quinze anos. A formação da CEE consistiu nos seguintes órgãos: Assembleia, Conselho, Comissão e Tribunal de Justiça.

Foi realizada a Primeira Diretiva relativa à harmonização das legislações fiscais dos Estados membros em 1967, ano da sua publicação e tinha como objetivo principal estabelecer a concorrência entre os países, determinando que estes deveriam ter características análogas ao mercado interno. Isto trazia o pressuposto de que a aplicação das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, cuja atuação não desse causa a desequilíbrios concorrenciais, também não impedissem a livre circulação de mercadorias e serviços no mercado comum (DIRETIVA 67/227/CEE, 1967).

Previendo que alguns países da Comunidade Europeia não possuíam correspondências às legislações tributárias desejadas, e por essa razão não tinham em um primeiro momento condições de aplicar o IVA, foi implementado um tipo tributário similar, que possuía características como a não cumulatividade e seria regido por um sistema comum, e consistia na aplicação de um imposto geral sobre o consumo.

A Diretiva ainda previu a dificuldade que algumas nações teriam de adotar este sistema harmonizado com os demais, podendo implicar em consequências orçamentárias, econômicas e sociais, então estabeleceu-se que a harmonização de taxas e isenções seria definida posteriormente. Foi publicada uma Segunda Diretiva, trazendo outros critérios para a norma tributária, como estrutura e modalidades da aplicação do sistema comum. Existem pontos interessantes implementados por esta Diretiva, como o reconhecimento da importância da progressividade na tributação sobre o consumo, conforme é destacado por Thomas Piketty:

A história da distribuição da riqueza jamais deixou de ser profundamente política, o que impede sua restrição aos mecanismos puramente econômicos. Em particular, a redução da desigualdade que ocorreu nos países desenvolvidos entre 1900-1910 e 1950- 1960 foi, antes de tudo resultado das guerras e das políticas pública adotadas para atenuar o impacto desses choques. Da mesma forma, a reascensão da desigualdade depois dos anos 1970-1980 se deveu, em parte, às mudanças políticas

ocorridas nas últimas décadas, principalmente no que tange à tributação e às finanças. A história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas coletivas que disso decorrem. Ou seja, ela é fruto da combinação, do jogo de forças, de todos os atores envolvidos [...] Contudo, uma conclusão clara surge desde agora: é ilusório pensar que existem, na estrutura do crescimento moderno, ou nas leis da economia de mercado, forças de convergências que conduzam naturalmente a uma redução da desigualdade da riqueza ou a uma estabilização harmoniosa. (PIKETTY, 2014, p.27 e 367)

A França e a Alemanha foram os primeiros países a conseguir alcançar as regras previstas nesta fase de harmonização do IVA, em 1968, seguidas pelos Países Baixos (Luxemburgo em 1970, Bélgica em 1972 e Itália em 1973). Após implementarem o IVA em todos os países, e com diversas recomendações feitas pela Comissão da CEE, foi editado em maio de 1977 a Sexta Diretiva sobre a harmonização do IVA. Tal Diretiva trouxe os principais critérios que foram incorporados à norma tributária, inspiraram as normas futuras, e ainda, em grande parte, as normas atuais em vigor.

A primeira medida tomada pela Diretiva foi estabelecer que este imposto abrangeriam tanto a distribuição de bens como todos os serviços, assim alcançaria a generalidade desejada. Então proibiu que os Estados editassem listas de inclusão ou exclusão de hipóteses que estão sujeitas ao tributo. Estabeleceu, ainda, que a tributação de serviços se daria na origem, o país competente para tributar seria o de estabelecimento do prestador de serviços.

Decidiram por estabelecer uma lista comum de isenções, além de padronizar regras de regimes especiais de tributação que alcançavam microempresas e a agricultura. Harmonizaram o regime de deduções, aplicando a não cumulatividade, dentre diversos outros avanços trazidos por esta Diretiva.

Em 1985 a Comissão das Comunidades, por meio do Livro Branco da Comissão das Comunidades, apresentou diversas propostas no sentido de harmonizar a tributação indireta. Tentava-se abolir por meio dessas, as fronteiras fiscais existentes na Comunidade Europeia até 1992. Então foi feito o Ato Único Europeu, com o intuito de dar um impulso para a integração da comunidade, que tinha como meta concretizar o mercado interno, ratificando o disposto no Livro Branco ampliando o programa previsto neste documento. (GOMES, 2006, p. 45).

Este Ato Único Europeu foi responsável por abolir as fronteiras fiscais da Comunidade Europeia, que passou a constituir um único território aduaneiro. As ideias de importação e exportação foram suprimidas de forma relativa às operações efetuadas na prática por um sistema equivalente. Pela primeira vez se teve expressamente uma menção de objetivo

de uma União Europeia, porém restringidos ao campo econômico e monetário, sem ainda querer uma ampla união política. (CÁRCOMO LOBO, 2000, p.151).

Podemos perceber que uma das primeiras medidas adotadas para o processo de unificação da Europa, dentro de uma comunidade europeia, foi a exigência de implementação de um imposto neutro e amplo sobre o consumo.

Assim sendo, o IVA, inspirado no modelo francês de tributar, substituiu os impostos de regime cumulativo existentes nos Estados membros e, tendo em vista a implementação de grandes liberdades para atingir o mercado único europeu, teve necessária a harmonização de legislações tributárias, principalmente de impostos sobre o consumo, o que obrigou os membros a adotarem um mesmo modelo de tributação (RIOS, 2017, p. 56).

O imposto é hoje vigente em todos os países membros da União Europeia, tem-se regra-matriz² para todos os Estados membros no consumo por meio do IVA nas operações e prestações internas, nas transações intracomunitárias e na importação de terceiros países.

A regra-matriz para operações e prestações internas ficou definida que teria como fato gerador a entrega de bens de serviços, dentro do âmbito territorial do Estado, incidindo no momento da venda ou da prestação do produto; assim o sujeito ativo seria o Estado em questão, o sujeito passivo os industriais, comerciantes, extratores, produtores e prestadores de serviço, a base de cálculo é o valor agregado a operação de venda ou da prestação de serviços, sem incluir o valor do próprio imposto, com uma alíquota geral de no mínimo 15% e, quando reduzida, no mínimo de 5%.

Nas transações intracomunitárias seria recolhido no território do Estado membro que adquiriu o produto ou serviço, no momento em que o bem entrasse no estabelecimento de quem o adquiriu ou fosse realizado a prestação de serviço no seu território. O sujeito ativo é o Estado membro adquirente, tem a base de cálculo, alíquota e o tributo recolhido assim como foi definido nas Diretivas, ou seja, assim como é nas operações e prestações internas.

Na importação de países de fora do bloco será recolhido nas repartições de alfândega, assim que forem pagar os tributos aduaneiros. O sujeito ativo é o Estado que recebe, o sujeito passivo é aquele que importou o bem ou serviço, tendo sua base de cálculo a mesma que os outros tributos aduaneiros, porém, excluindo o valor do próprio imposto e adicionando o valor destes outros tributos.

Podemos entender que foi de extrema relevância para a união da Europa a harmonização dos tributos sobre o consumo, sendo um dos pilares para a formação da União

² Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Europeia do jeito que a conhecemos hoje. É muito favorável ao desenvolvimento econômico da região, além de estabelecer uma importante fonte de recursos que sustentaram instituições, é considerado um estímulo para combater os desafios que são causados por sucessivas crises econômicas e de imigração, além de combater as desconfianças sobre o rumo da integração e afastar os que não acreditam que a Europa pode prosperar, sendo um meio de preservar a paz no continente (MAZOWER, 2014, p. 455). A adoção deste modelo de tributo é obrigatória para se tornar membro da União Europeia (UE).

2.4.1 Evolução histórica em Portugal

Diferente do Brasil, a República Portuguesa é um Estado Unitário, ou seja, é um Estado Simples, que possui apenas uma Constituição, órgãos de soberania únicos para todo o território nacional e uma única ordem jurídica. Apesar de ser possível a diferenciação de territórios com autonomia, só existe um centro de decisão política em todo o território, portanto, toda atividade que tenha relação com o poder político estatal passa pela entidade central, controladora de todo o funcionamento do Estado.

Em Portugal vigorava desde 1966 um imposto chamado de Imposto Sobre o Valor das Transações (IT), adotado mesmo após o IVA já ser razoavelmente difundido e conhecido em alguns países europeus. Apesar do legislador português elogiar o modelo adotado na França, a opção pelo IT se deu por conta da sua estrutura, que aparentemente era de menor complexidade de fiscalização e arrecadação, tendo em vista que era um imposto monofásico.

A aplicação deu-se principalmente sobre o varejo, e caso não existisse este na cadeia produtiva, era realizada sobre o produtor. Também se tratava de um imposto geral sobre o consumo, e apesar de coexistir com outros tipos tributários que também visavam o consumo, ele se aplicava a qualquer mercadoria.

Portugal adotou o Imposto Valor Acrescentado em 1986, não por um critério imperativo da Comunidade Europeia, e nem porque poderia possuir anseios de participar desta Comunidade. O regime do imposto sobre o valor acrescentado foi determinado pela crescente necessidade existente de financiamento no setor público, necessitando de uma maior arrecadação e aumento de Receita do Estado, algo que parecia perfeitamente viável com este novo tributo, já que ele foi responsável por vários resultados animadores dentro da comunidade europeia. (OLIVEIRA, 2010, p. 102/103).

A Comunidade Europeia tinha consolidado o tributo quando o IVA foi implementado pelo recém-criado Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) em Portugal.

Durante o período transitório, foi demandado um grande esforço tanto das autoridades tributárias para a aplicação do novo tributo, quanto para os contribuintes para adaptar-se a este, sofrendo algumas alterações transitórias do disposto na Sexta Diretiva.

Assim que foi definitivamente implementado o IVA em Portugal foi aprovada uma emenda ao CIVA para harmonização com o Direito comunitário, bem como a sua adaptação sobre o Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares e o Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, além de alterar algumas normas e eliminar isenções como a do vinho, e diversas outras alterações no intuito de deixar o sistema mais eficiente (OLIVEIRA, 2010, p. 104).

O sistema foi modificado com o tempo, inclusive por conta da crise econômica de 2008, que fez os empresários pressionarem por uma melhora no regime tributário, ocorrendo diversas mudanças.

2.4.2 Evolução histórica na Alemanha

A República Federal da Alemanha adotou antes de Portugal este regime tributário, tendo sua incorporação ao sistema comunitário europeu em 1968, dando um final aos impostos cumulativos; foi consolidada na transposição da Primeira e Segunda Diretivas, por meio da Lei do IVA alemã, *Umsatzsteuergesetz*, que foi alterada em 1979 por conta da aprovação da Sexta Diretiva, e que possuiu diversas instruções normativas internas, assim como Portugal, no intuito não de modificar a aplicação, mas para elucidar o que o legislador tinha como interpretação da lei. (OLIVEIRA, 2014, p. 147)

A Alemanha possui regime de federalismo assim como o Brasil, é organizada pelos Estados membro e a Federação, que é formada pela união destes estados. Porém, diferente do modelo vigente no nosso país, a Alemanha possui um poder descentralizado, onde os Estados membros dividem com o Estado Federal a soberania e o poder estatal, possuindo independência do poder central. Manfred G. Shcmidt entende que:

Em sua totalidade, os estados federados possuem atributos oriundos do caráter federal: um governo autônomo com uma administração estadual própria, um parlamento estadual e uma jurisdição constitucional própria. Aqui se manifesta uma marca do Estado representado pela República Federal da Alemanha: divisão de poder em vez de concentração de poder. (SHCMIDT *apud* SCHAAL; GALVAGNO, 2017, p. 65)

O país, mesmo sendo um Estado Federativo Cooperativo, possui, do mesmo modo que Portugal, um Imposto sobre o Valor Agregado centralizado. Dessa forma, tem uma alíquota única para todo o país, exceto quando o produto ou serviço é taxativamente listado por lei

para a alíquota reduzida. Os impostos são administrados por autoridades federais e federadas, que possuem serviços locais fiscais que recolhem e administram a repartição dos tributos, inclusive do IVA.

A distribuição do IVA é feita por quota entre a federação e os estados subnacionais, que definida a quota de cada um por lei, o serviço local irá repassar a quantidade determinada para o governo central e para os estados. Os municípios irão auferir uma parte das receitas que são revertidas a favor dos estados e é feito um sistema de compensação entre os estados ricos e os estados pobres. Segundo Marcos Ribeiro de Moraes:

O critério objetivo com base no qual se fazia a compensação interestadual equivalia a uma medida de capacidade fiscal, ou seja, o volume de receitas tributárias recebidas por um estado qualquer. Os estados que tivessem uma capacidade fiscal elevada transfeririam recursos para aqueles com baixa capacidade fiscal” (MORAES, 2001, p. 174).

2.5 O IVA no Mercosul

Em 1991 o Brasil reuniu-se com a Argentina, o Uruguai e o Paraguai para celebrar, em Assunção, no Paraguai, o Tratado que constituiu o Mercado Comum do Sul. Tinha como meta uma união de mercados inspirado na que ocorreu no continente europeu. Este mercado comum teria como objetivo criar meios de ampliação dos mercados nacionais e acelerar o processo de desenvolvimento econômico.

O Tratado não indicava os meios para se alcançar o nível desejado de mercado comum, porém, Simão Marcos Figueiras explica que “a experiência da Comunidade Econômica Europeia indica que a sequência mais lógica deste processo até chegar a este nível, será a seguinte: Zona Livre de Comércio, União Aduaneira e Mercado Comum” (FIGUEIRAS, 1994, p.83).

Foi estabelecido no Tratado um período de transição até o final de 1994 para que se constituísse o mercado comum. É interessante ressaltar que foram definidas em 1994 as Zonas Francas, locais dentro dos territórios do Estados membros que teriam uma série de incentivos e isenções fiscais, numa intenção de estimular o comércio externo e o desenvolvimento da indústria no Mercosul. O Uruguai, com a cidade de Colônia, e o Paraguai, com a Cidade do Leste, foram os primeiros a definir as zonas francas. Posteriormente o Brasil definiu Manaus e a Argentina, a Terra do Fogo como zonas francas. (GOMES, 2006, p. 110)

Foi definido um tributo comum, que seria pago para ingressar bens originários estrangeiros nos países do Mercosul, a Tarifa Externa Comum (TEC), desse modo, além da importação os produtos oriundos das Zonas Francas também teriam o TEC para ingressar no

território dos Estados do Mercosul. O Brasil e Argentina ainda poderiam realizar acordos bilaterais para a manutenção da permanência deste sistema de isenção obrigatória, assim como a vigência das zonas francas e aduaneiras especiais que estenderia conforme o previsto nas legislações internas de cada um dos países.

O Mercosul então passou de uma área de livre-comércio para uma área de união aduaneira, que teria em vigor uma tarifa externa comum em quase todo o território do bloco. (GOMES, 2006, p. 112).

A diferença entre o Mercosul e a União Europeia é que o primeiro tem o objetivo claro de tornar-se um mercado comum, estabelecendo tarifas, zonas de isenções, acordos de livre comércio geral com países estrangeiros, porém não estabeleceu harmonizações entre legislações, apenas pontuais, nem um único valor monetário. Então é possível dizer que o Mercosul é um mercado comum em desenvolvimento que está na fase de união aduaneira, enquanto a União Europeia tem o objetivo de se tornar uma União Econômica e Monetária, que se encontra na fase de mercado comum (SARAIVA, 2014, p. 213-214).

Hoje o Mercosul é constituído por cinco membros efetivados ou plenos, que são integrantes, decidem e adotam o que foi definido no bloco. São estes: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai (membros fundadores) e a Venezuela; porém desde o final de 2016 este último foi suspenso por conta do desrespeito aos direitos humanos, definidos nas diretrizes do bloco, que tem um compromisso com a promoção e proteção dos direitos humanos.

Existem, ainda, os estados associados, que são o Chile, o Peru, a Colômbia e o Equador, além da Bolívia que é um estado associado em processo de adesão.

Para ingressar no Mercado Comum do Sul como associado devem os Estados, de acordo com a regulamentação de admissão de novos países associados ao bloco, assinar previamente o Acordo de Complementação Econômica (ACE), que estabelece um programa para criar uma zona livre de comércio entre o Estado signatário e os membros efetivos do Mercosul, além de uma gradual redução de tarifas, a possibilidade de participar como convidado nas reuniões do bloco e assinar acordos de matéria comum.

Alguns países sul-americanos adotaram o regime de Imposto Sobre o Valor Agregado, como único sobre o consumo, tornando-se interessante demonstrar como se deu a aplicação dentro de seus sistemas tributários.

2.5.1 Argentina

A República Argentina é um dos países mais presentes no cenário interno político e cultural, tendo em vista que a história daquele país coincide em muitos pontos com a nossa. Na Argentina o sistema político é dividido em três níveis: a Nação, as Províncias e os Municípios.

O país criou o IVA em 1973 e o implementou a partir do começo de 1975. Lá o tributo aplica-se a todas as etapas de produção e circulação de bens e serviços, onde se pode abater em cada uma dessas etapas o crédito fiscal; é um imposto geral sobre toda a produção e prestação de serviços. Esse imposto geral afetou os serviços, atento ao fato de que os serviços estão taxativamente enumerados, e atualmente todos os serviços que são onerosos e sem relação de dependência são atingidos, salvo os que são expressamente isentos. (URRESTI e CARDOZO, 1999, p. 161).

No momento em que foi feito este estudo, na Argentina vigorava alíquota geral do IVA de 21%, está é reduzida para alguns bens, como frutas e verduras, para o valor de 10,5%. A alíquota máxima desse tributo pode alcançar 27%, quando incidir, por exemplo, sobre eletricidade, água, entre outros.

Os sujeitos passivos diretos, *lato sensu*, são os comerciantes, produtores industriais, importadores, prestadores de serviço de forma geral. Possuindo este a base de cálculo do preço do valor acrescentado de cada ciclo do circuito econômico, que estão na fatura ou documento equivalente, e para casos de importação a base de cálculo será o valor do produto ou serviço como o valor acrescido do imposto sobre importação; o IVA incide sobre todo ou qualquer ato de venda ou importações de produtos e prestação de serviços. (CEIRELLES, 2000, p. 59).

No comércio exterior se adotou o princípio de país destino, que tributa a importação e isenta a exportação, assim os exportadores tem garantido seu crédito fiscal decorrente do pagamento de impostos de operações que foram feitas antes da exportação e vinculadas a esta; este crédito fiscal pode ser usado para compensar tanto o IVA ou com outros impostos, como também pode ser transferido, seguindo os procedimentos implementados pela *Dirección General Impositiva*, que se equivale à Receita Federal Brasileira.

Além do IVA, a Argentina possui o Imposto Interno que também abrange o consumo e incide sobre o preço da venda dos produtos enumerados na lei.

2.5.2 Paraguai

A República do Paraguai, assim como Portugal, é um Estado Unitário, o seu território é dividido em Departamentos, Municípios e Distritos, os quais, dentro dos limites da Constituição, tem autonomia. Os Municípios têm independência administrativa, mas não tributária.

Em 1991, na Lei n. 125/91, foi criado o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) como imposto integrante dos recursos derivados do Estado. O imposto adota a imposição de um sistema plurifásico não cumulativo, conhecido também como de etapa múltipla não acumulativa, como um valor agregado essencialmente econômico, incidindo em cada etapa do processo de produção e comercialização o valor adicionado e somado a este. (BLANCO, 1999. p. 125).

Assim, foi definida alíquota única de 10% para a entrega de bens e prestação de serviços, excluindo a de cunho pessoal que se prestam de dependência e sobre a importação de bens, que tem redução de 20%, portanto, este incide sobre alienação de bens onerosos ou gratuito, desde que seja transferência de propriedade, ou que propicie o direito a quem recebe a coisa, para dispor desta como se dele fosse.

A base de cálculo é o preço líquido do produto, portanto, possui um sistema tributário muito simples, o que colabora para o processo de integração do Mercosul, que para determina-lo será feita dedução do calor correspondente a bonificações ou descontos vigentes no mercado interno que conste na fatura ou outros documentos (CARVALHO, 2002, p. 32).

O fato gerador é a entrega do bem, emissão da fatura ou ato equivalente, assim como a finalização do serviço ou entrada de mercadoria em território paraguaio.

Semelhante à Argentina, possui isenção para as exportações, por opção legislativa que teve a incidência do imposto no país destino dos bens e serviços, por isso as exportações estão sujeitas a alíquota zero. Os créditos gerados pela compra dos bens que foram incididos pelo IVA direta ou indiretamente na elaboração do produto para a exportação devem ser reembolsados em até 60 dias, para manter a intangibilidade da alíquota zero.

Assim como a Argentina, tem sistemas de deduções previstos no art. 86 da Lei n. 125/91³, aplicando assim o princípio da não cumulatividade.

³**Artículo 86º: Liquidación del impuesto:** El impuesto se liquidará mensualmente y se determinará por la diferencia entre el “débito fiscal” y el “crédito fiscal”. El débito fiscal lo constituye la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes. Del mismo se deducirán: el impuesto correspondiente a las devoluciones, bonificaciones y descuentos, así como el impuesto correspondiente a los actos gravados considerados incobrables. El Poder Ejecutivo establecerá las condiciones que determinan la incobrabilidad.

Há ainda outra modalidade de tributo de consumo, que é o Imposto Seletivo Sobre o Consumo (ISC), que como o Imposto Interno argentino, é um imposto que objetiva cobrar alíquotas diferentes para alguns produtos específicos previstos em lei, visando a seletividade, podendo cobrar até 50%.

2.5.3 Uruguai

A República Oriental do Uruguai se assemelha aos outros, porém é conhecido como um dos primeiros países a adotar o IVA, da lei chamada de *Impuesto a las ventas y servicios*, e posteriormente foi fortemente reestruturado (GOMES, 2006, p. 149-150).

É um imposto indireto que incide sobre o consumo, onde o custo fiscal irá recair sobre o consumidor final dos bens ou serviços prestados. Também é plurifásico e não cumulativo, com o valor agregado sendo gravado em todas as fases. Nesse sentido, entende Nelly Valdes que “as etapas do circuito econômico e que se liquida pelo método de subtração, sobre a base financeira, fazendo-se as deduções pelo sistema de imposto contra imposto” (VALDES, 1998, p. 98).

Foi fixado o sistema de alíquotas do IVA uruguaio em 10%, num primeiro momento por meio da alíquota única, porém depois de 1972 foi exigida uma alíquota básica e uma mínima, que atualmente é 23% enquanto a mínima é de 14% para os bens de primeira necessidade.

A legislação vigente no país enumera e especifica as hipóteses de incidência do IVA. A circulação de bens é toda transferência de propriedade sobre o bem a título oneroso. Quanto aos serviços Nelly Vales entende que:

Os **serviços** podem ser definidos como toda prestação onerosa que, sem constituir alienação, proporcione uma vantagem ou proveito que constitua a causa da contraprestação, como no caso de arrendamentos de coisas, concessões de uso de bens imateriais, seguros, transportes, empréstimos e financiamentos. No caso das introduções de bens há que se considerar toda importação definitiva de bens para o mercado interno. Neste sentido, estão exoneradas as importações temporárias, bem como os bens que ingressam em zonas francas, depósitos francos e recintos

El crédito fiscal estará integrado por:

a) La suma del impuesto incluido en los comprobantes de compras en plaza realizadas en el mes, que cumplan con lo previsto en el art. 85.

b) El impuesto pagado en el mes al importar bienes.

c) Las retenciones de impuesto efectuadas a los beneficiarios radicados en el exterior por la realización de operaciones gravadas en territorio paraguayo.

Quando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal em las liquidaciones siguientes, pero sin que ello genere devolución, salvo los casos de cese de actividades, clausura o cierre definitivo de negocios, y aquellos expresamente previstos em la presente ley.

aduaneiros, porquanto “mercado interno” deve ser entendido enquanto conceito aduaneiro e não político (VALDES, 1998, p.99/102)

O fato gerador corresponde à entrega do bem, emissão de fatura ou ato equivalente, assim como a finalização de um serviço ou a entrada de mercadoria no território nacional.

O IVA uruguaio onera bens no país de destino, do mesmo modo que Argentina e Paraguai, assim exportações não sofrem incidência tributária, então tem a dedução do imposto garantida, que corresponde aos bens e serviços que integram direta ou indiretamente o custo do produto exportado.

Naquele país existe o Imposto Específico Interno (IMESI), assim o como o Imposto Interno (Argentina) e o Imposto Seletivo sobre o Consumo (Paraguai), que incide sobre alienação taxativamente encontrada na lei. As alíquotas neste tributo também possuem caráter seletivo podendo variar de 5% a 80%.

2.5.4 Brasil

A República Federativa do Brasil não adotou o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) no seu Código Tributário Nacional (CTN), porém existem tributos inspirados nos mesmos elementos deste imposto. O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o mais próximo ao IVA, por conta do seu fato gerador, que é a transferência de propriedade onerosa para outra pessoa ou finalização do serviço prestado.

A base de cálculo do ICMS é o preço final do produto ou serviço, não ocorrendo uma incidência sobre o valor agregado, é considerado um imposto do tipo IVA porque, observa o princípio da não-cumulatividade com o sistema de imposto contra imposto. Tanto o IVA quanto o ICMS são tributos indiretos, o sujeito passivo é o produtor, porém quem arca com o valor do tributo é o consumidor final. Explica Roque Carrazza afirmando que:

vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem, Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação. [...] Fosse o ICMS um tributo sobre o valor acrescido, havendo operação “abaixo do custo”, o contribuinte não poderia debitar-se sobre o valor da saída, já que não estaria presente, no caso, o elemento quantificador do *fato imponible*, ou seja, a agregação de valor. (CARRAZZA, 2006, p.310).

Outra diferença notada dos outros padrões de IVA com os tributos nacionais é que os nossos não são integrados em um único imposto sobre o consumo; nos outros países existe um IVA geral e um imposto seletivo.

No Brasil incide sobre o consumo diversos tributos, tais como: o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISQN), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), dentre outras divergências com o sistema do IVA.

Após analisarmos superficialmente os tributos sobre o consumo nos países pertencentes ao Mercado Comum do Sul, podemos perceber que os três países citados aplicam o IVA através de um governo central. É um IVA do tipo consumo, que tem como princípio orientador o do destino nas transferências de bens, por este motivo, não incidem tributos nas exportações, ou as exportações possuem alíquota zero, o que não se repete nas importações, que são taxadas, e os exportadores são passíveis de devolução do crédito das etapas anteriores.

Nestes países a incidência tributária recai sobre as prestações de serviços em geral, se realizadas no país, porém existem certas particularidades de cada um, e ainda o IVA destes países tem previsão do direito a crédito fiscal por todas as atividades que tiveram a incidência do imposto e não beneficiadas por isenções.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CARGA TRIBUTÁRIA

A maior fonte de renda do Estado Brasileiro é a receita tributária, que é a entrada definitiva de dinheiro para os cofres públicos por meio dos tributos. É notória a alta complexidade existente neste tipo de receita, já que além de assumir valores que pesam para os contribuintes, estes se revelam extremamente difíceis de controlar e arrecadar.

Assim, entendemos que chegamos a um momento crítico no nosso país, que passa por uma crise econômica e política, demandando urgência em soluções. A reforma tributária é apresentada como uma dessas soluções na medida em que tem por objetivo estimular a produção e o consumo e, por consequência, melhorar a arrecadação.

Como foi demonstrado, existem diversos modelos tributários testados mundialmente, por essa razão é relevante analisar o modelo tributário nacional e compará-lo com as cargas tributárias de outros países.

3.1 Tributo

Para o avanço na temática é necessário discorrer brevemente sobre como funciona o nosso sistema tributário atual, tendo em vista o pacto federativo e a competência tributária. É importante ressaltar que a intenção aqui não é esgotar a temática com todas suas nuances e particularidades, mas fazer uma contextualização sucinta sobre os tributos existentes e seus respectivos fatos geradores, no intuito de melhor analisar essa complexa questão.

O tributo é definido em nossa legislação no art. 3º do CTN⁴, neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.155) ensina que os tributos são as receitas derivadas do Estado, em que este recolhe do patrimônio dos indivíduos, com base em seu poder fiscal, o poder de tributar, e, às vezes, cumulado com o poder de regular, porém disciplinado por normas positivadas no direito público que formam o Direito Tributário.

Luciano Amaro (2017, p. 39), resume o tributo em “uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão de vontade coletiva.”

Em suma, o tributo que nos tempos de absolutismo resultava em uma exigência de um soberano, hoje se trata de uma convenção social para o funcionamento da sociedade.

O conceito de tributo dado pelo texto do Código Tributário é explicado em cinco características interpretativas, sendo elas:

⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa.

- 1) “Tributo é uma prestação pecuniária compulsória”: significa que o tributo é uma prestação que deve ser obrigatoriamente em dinheiro, assim afastando a possibilidade de satisfação de forma voluntária e que independe de vontade do sujeito passivo, onde não tem poder de decisão sobre o cumprimento da obrigação tributária, este deve ao realizar o fato gerador adimplir a obrigação tributária.
- 2) “Em moeda ou cujo valor nela possa se eximir”: aqui o legislador recebe críticas de alguns doutrinadores como Paulo Barros de Carvalho (2018, p. 58), que acusa o de cometer dois erros grosseiros, que é ser redundante, no que consta a repetição do caráter da prestação, onde já foi deixado claro que era em pecúnia, e o legislador traz novamente se referindo a moeda, e a ampliação do âmbito das prestações pecuniárias, por trazer a frase “ou cujo o valor nela se possa eximir”, veja que todos os bens são suscetíveis a avaliação em pecúnia, principalmente os serviços, utilizando desta premissa, alguns entendem que o serviço militar, o trabalho de mesário eleitoral e o trabalho desempenhado pelos jurados serviriam como conceito de tributo, já que satisfazem as condições descritas no conceito dado pelo CTN.
- 3) “Que não constitua sanção de ato ilícito”: trazendo uma natureza não sancionatória para o tributo, assim afasta a noção de tributo certas prestações, que positivadas também na legislação, possuem natureza de sanção de ilícitos e não de tributo. (AMARO, 2017, p. 41).
- 4) “Instituída em lei”: assim como ao se referir a instituição do tributo por lei, deve-se observar as competências legislativas tributárias definidas na Constituição Federal (CF), e estes poderão apenas instituir um tributo por meio de lei, observadas as demandas do texto da Carta Magna, que por vezes discorre da necessidade de uma lei específica para determinado tributo, como o caso do empréstimo compulsório, que somente poderá ser instituído por meio de lei complementar, assim para instituir este tributo, o legislador demanda um quórum de maioria absoluta. Não significa que não podem ser cobrados e alterados por outros meios, existem algumas possibilidades, porém para exercer a competência tributária apenas será feita por meio de lei.
- 5) “Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”: somente mediante atividade administrativa poderá ser exigido o pagamento do tributo, apenas ente público pode figurar como sujeito ativo da relação tributária, o sujeito público de direito privado apenas pode ser destinatário do produto da arrecadação,

e ainda assim se estiver exercendo atividade de interesse público, sem fins lucrativos. (PAULSEN, 2018, p.45).

Para melhor entendimento, é relevante tratar da Competência Tributária, seu conceito e suas aplicações, dessa forma poderemos entender melhor a divisão dos tributos no Sistema Tributário Nacional.

3.2 Competência Tributária

A competência tributária é de extrema relevância para a compreensão do funcionamento do nosso sistema de tributos. Nossa CF consagrou o princípio do federalismo⁵, delimitando entre os entes políticos, União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios o poder de tributar (SABAGG, 2015, p.147).

Dessa maneira, as atribuições de competência tributária das pessoas jurídicas do Direito Público estão situadas no texto constitucional nos arts.153 a 156, dividindo entre elas o poder de instituição dos tributos e de cobrança. Assim posto, cada um dos entes está obrigado a manter-se nos limites definidos pelo texto legal.

No sistema de federação, especialmente a vigente no Brasil, a CF tem a preocupação de dar provimentos de recurso aos vários entes políticos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para que cada um possa atender suas necessidades (AMARO, 2017, p.117), portanto os constituintes optaram por um sistema misto de partilha de competência e partilha do produto da arrecadação. A competência é, de forma geral, o poder de criar tributos, que é

⁵**Art. 60.** A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

repartido pelos entes políticos, da forma em que a Constituição assinalou par cada uma das esferas tributárias.

A competência tributária é o poder de criar tributos dentro de limites constitucionais. Além do poder de legislar sobre o tributo, a competência traz a possibilidade de determinar a amplitude e a incidência, além de diversas formas de exercer sua competência tributária.

Quanto a partilha do produto de arrecadação, determina que deve observar a atuação do ente administrativo, o critério da partilha se conecta com quem praticou o ato referível ao contribuinte. E quando não depende de atuação do Estado, como é geralmente nos impostos, o critério da partilha é observado por meio da tipificação dos fatos geradores, que serão o suporte para a incidência.

Na competência tributária existem alguns doutrinadores, como Roque Carrazza (2006, p. 526-743), que em busca de compreender melhor o conceito de competência tributária, divide as características em seis:

- 1) Privatividade ou exclusividade: a competência em que o ente político possui faixas tributárias privativas, logo a competência deste ente sobre aquela questão tributária, exclui ou priva os demais entes para a mesma atribuição;
- 2) Indelegabilidade: cuja característica é no momento em que recebido pelo ente público a competência da Constituição, este não pode delegá-la a terceiros;
- 3) Incaducabilidade: não é porque o ente não exercita a competência de determinado tributo previsto para ele constitucionalmente, que este estará impedido a qualquer tempo de exercê-la, podendo instituir o tributo nos limites e nas características previstas pelo texto constitucional;
- 4) Inalterabilidade: traduzida na impossibilidade que o ente tem de ampliar as próprias dimensões tributárias determinadas;
- 5) Irrenunciabilidade: onde estes entes públicos não poderão abrir mão de suas atribuições tributárias tendo em vista a indisponibilidade do interesse público;
- 6) Facultatividade: que trata da liberdade que os entes tem de usar ou não sua respectiva competência tributária, porém existe um exceção a esta característica, no caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), por conta da disciplina constitucional existente, o qual determina que para realizar isenções, incentivos e benefícios fiscais depende de deliberação dos Estados e do Distrito Federal⁶.

⁶Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

Paulo Barros de Carvalho (2018, p. 237-242), discorda desse posicionamento, alegando que existem apenas três destas características no constante de competência tributária, a indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade, as quais sobreviveriam ao momento de críticas severas.

O autor acredita que a privatividade ou exclusividade não se sustentaria por conta das exceções existentes como em caso de iminência de guerra ou guerra externa, quando a União poderia legislar sobre impostos chamados de extraordinários, que estivessem ou não compreendidos na sua competência tributária⁷.

A inalterabilidade é derrubada no momento em que se tem uma visão da experiência brasileira, que possui diversos exemplos de alterações que ampliam e modificam o tributo de sua competência, como o próprio autor discorre, “A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves, como exemplificam as Emendas Constitucionais n.33 e 75.”.

A facultatividade, apesar de concordar que esta é a regra geral na competência tributária, como o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), que a União não o instituiu até os dias de hoje porque simplesmente não teve o interesse, porém ele argumenta a exceção apresentada pelo ICMS, prevendo a concorrência desleal no âmbito estadual, que então deve ser discutido entre todos os Estados e o Distrito Federal, então não existiria facultatividade do Estado neste ponto, já que este não pode exercer a faculdade de escolher entre instituir tal imposto ou não, tendo em vista a necessidade da deliberação dos demais Estados.

Sacha Calmon Navarro Coelho comenta sobre a temática falando em “massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado” (2006, p. 221-222).

Ademais, recentemente a legislação nacional sofreu uma modificação que traz mais um questionamento à facultatividade do exercício das competências tributária, a Lei

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁷Art.154. A União poderá instituir:

I - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Complementar n.157/2016, que adicionou à Lei Complementar n.116/2003 o art. 8º-A⁸, que criou restrições ao exercício da competência dos Municípios de criar benefícios fiscais no que tange o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

É imprescindível ressaltar que as competências fiscais, ou legislativas são indelegáveis, porém as funções fiscais, o poder de regulamentar, fiscalizar e lançar são delegáveis, por tratar-se apenas do compartilhamento de titularidade ativa, ou apenas atuações administrativas (PAULSEN, 2018, p.96).

A repartição das competências é de extrema relevância para o Direito Tributário, porque o Estado brasileiro é uma Federação. É importante que se defina qual é o conjunto de atribuições deferidas pela CF para cada um dos entes públicos, neste ponto Regina Helena Costa (2014, p.66-67) explica que foram apontadas pela Constituição materialidades nesta repartição, que seriam nos impostos, onde estes são expressamente determinados na legislação constitucional e enumeradas, distribuindo competências entre as pessoas políticas, existindo pressupostos para serem atendidos quando se fala de impostos residuais ou extraordinários, não apontando o texto legal materialidades para tanto⁹.

Toda a competência tributária é repartida no texto Constitucional, que se limita a determinar o que cabe a cada ente público e as limitações ao poder de tributar de cada um, deixando temáticas mais específicas para a legislação ou atividade administrativa. Além disso, estabelece critérios para serem atendidos ao se falar de outros tipos de tributo como:

- 1) Taxas: que apesar de possuírem exemplos dados pelo próprio texto Constitucional de forma expressa, seria impossível taxar todo o poder de polícia administrativa realizado;

⁸**Art. 80-A.** A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

⁹**Art. 154.** A União poderá instituir:

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

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

- 2) Contribuições de melhoria: que demandam uma valorização imobiliária para a obra pública realizada;
- 3) Empréstimos compulsórios: tem como pressuposto situação de despesas extraordinárias, ou investimento de urgência;
- 4) Contribuições sociais ou especiais: que detém critério finalístico.

Parte da doutrina, autores Antônio Roberto Sampaio Dória (1968, p. 20); Dejalma Campos (1995, p. 63); e Luciano Amaro (2017, p. 119); separam as competências em três classificações: a privativa, a comum e a residual. A primeira é quando atribui a competência ao ente político em particular, como é o caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), que tem competência privativa da União, apenas este ente poderá legislar sobre o tributo determinado.

A comum é quando se atribui a competência aos entes de forma generalizada, todos os entes podem exercer a competência sobre a temática, como é o caso das taxas por prestação de serviços específicos e indivisíveis ou pelo poder de polícia, e até a contribuição de melhoria.

A residual é a competência de instituir tributos sobre bases econômicas distintas daquelas previstas pela CF, a exemplo do Imposto Residual, que é permitido a União por meio de lei complementar que institua impostos que não são discriminados no texto da Constituição.

Eduardo Sabbag (2018, p. 441/445) adiciona mais três classificações a cumulativa, a especial e a extraordinária, na seguinte forma:

A cumulativa trata-se de uma competência múltipla que é prevista no art.147 da CF¹⁰, onde a União é responsável pela instituição de impostos federais, estaduais e municipais em seus territórios federais e o Distrito Federal, com uma ressalva de que o impostos municipais serão de competência da União caso inexista município na região, de forma que se existir o município na região em que está o território, este será competente sobre os impostos municipais. Vale ressaltar que, mesmo que a legislação trate apenas de impostos em sua letra, são comumente aplicáveis outras espécies tributárias.

A especial é encontrada na instituição dos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais, que são assim classificadas por conta das diversas polêmicas sobre sua natureza tributária, tendo em vista diversas controvérsias existentes neste âmbito, onde até

¹⁰Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

o Supremo Tribunal Federal (STF), já chegou a classificar o empréstimo compulsório como não sendo um tributo, entendimento este já superado.

A competência extraordinária, que é exatamente a situação do Imposto Extraordinário de Guerra o (IEG), que é encontrado no art.154,II da CF e cumulado com o art. 76 do CTN¹¹, que é um imposto que pode superar determinadas barreiras colocadas pelo texto constitucional tendo em vista a grande necessidade de sua implementação, inclusive conter a materialidade de tributo de competência da União, além disto terá exigência imediata, não precisando respeitar os princípios da anterioridade anual ou nonagesimal, podendo ter como fato gerador qualquer já determinado por outros impostos, exceto os que necessitem de lei complementar tendo em vista que este é um imposto criado por lei ordinária.

Logo, pode-se notar que não depende de aprovação do Congresso, como sua competência extraordinária é necessariamente por tempo determinado, quando cessado o motivo da sua criação este deverá desaparecer, pode o Executivo usar medida provisória para criar tal tributo.

Para um melhor entendimento do sistema tributário é necessário discorrer brevemente sobre os tributos de competência de cada um dos entes e elucidar o que cabe a cada um e como são aplicados no cotidiano, tendo em vista seus fatos geradores.

3.3 Impostos Federais

No que é pertinente ao sistema produtivo brasileiro, é encontrada na Constituição Federal da República de 1988 a competência tributária da União de legislar, arrecadar e fiscalizar os impostos previstos nos arts.153 e 154, os que são: Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II); Imposto de Exportação para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE); Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR); Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF); Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR); Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos da lei complementar (IGF), importante ressaltar que este último não se encontra em utilização pela União, logo, não existe lei tratando sobre o tema e nem é a intenção deste trabalho defender a implementação do mesmo; o Imposto Residual; e o Imposto Extraordinário Guerra (IEG).

¹¹Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

O Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros tem como fato gerador a importação de produtos estrangeiros, este é encontrado no art. 153, I da CF/88 e arts. 19 a 22 do Código Tributário Nacional. Segundo Leandro Paulsen, a importação é o ato de trazer para o território nacional, de fazer vir para o país, porém deve-se analisar o sentido jurídico do termo para fins de interpretação do fato gerador, não bastando o simples ingresso físico. Assim, é necessária a entrada no território nacional para incorporação do bem para a economia interna (PAULSEN, 2018, p.395).

Porém, não basta a entrada física do bem, este deve compor a economia interna, ter fins industriais, comerciais ou até mesmo de consumo, por isso não existe a cobrança deste tributo pela simples entrada de um automóvel de um estrangeiro que tem por objetivo o turismo em território nacional, ou um objeto em exposição temporária em algum museu, ou feira, cuja destinação final será o país de onde vieram, o que não configura a importação.

Para o melhor entendimento teremos o art. 19 do CTN que traz consigo seu fato gerador¹². No texto do artigo o legislador trouxe um termo amplo, produto, que abrange tanto as mercadorias, logo as que tem finalidade comercial, como também outros bens, destinados ao uso ou consumo do importador. Produtos oriundos de outros países, quando ao agregar um valor econômico, destinando-se para finalidade comercial, quanto a de uso ou consumo, terá a incidência do tributo.

Por sua vez, o Imposto de Exportação para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados, que tem seus conceitos e definições nos arts.153, II da CF/88 e 23 a 28 do CTN. No art. 23¹³, temos novamente a mesma visão de produtos, que tem finalidade comercial ou de uso, porém o fato gerador em questão é na saída destes do território nacional.

É importante ressaltar a proibição de existência de limitação tributária aos entes federativos, no constante das limitações no tráfego de pessoas ou bens por meio de imposição tributária interestadual ou intermunicipal, art.150 CF/88. Aqui existe uma peculiaridade quanto ao produto, onde este pode tanto ser nacional quanto nacionalizado, os primeiros são os produtos são produzidos no território nacional, e o segundo trata-se dos que foram produzidos fora, porém, ao importá-los utilizou-se o intuito industrial, comercial ou de consumo. Este recai tanto sobre os produtos nacionais ou nacionalizados, não existindo a

¹² Art.19. O imposto de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

¹³ Art.23 O imposto de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

possibilidade de tributar produtos estrangeiros que tenham entrado no país de forma transitória.

A União ainda é responsável pelo Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural, que tem previsão no art.153, VI da CF, nos arts.29 a 31 do CTN, e a Lei n. 9.393 de 1996.

É imposto com algumas peculiaridades, é necessário observar se a propriedade em questão encontra os requisitos necessários para ser considerado área rural, em regra prevista pela Lei n. 9.393/96. É averiguada pela localização, se esta é urbana ou rural, porém há a possibilidade de existirem imóveis em áreas urbanas que tem destinação rural, neste ponto o Superior Tribunal de Justiça (STJ), entendeu que:

IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DL 56/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (STJ, 2ª T., AgRg no AREsp 323.705/RS, Rel. Min Herman Benjamin, ago, 2009).

Persiste este entendimento, de que caso comprovado a utilização de destinação rural em imóvel em área urbana, irá se recolher o ITR e não o Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana (IPTU). Logo, o fato gerador deste tributo é a existência de imóvel rural, em área rural ou urbana.

O Imposto de Renda, como o próprio nome já diz, o seu fato gerador é todo e qualquer tipo de renda de pessoas físicas e jurídicas. Aqui entra a questão do acréscimo patrimonial, onde qualquer tipo de acréscimo que auferir renda terá incidido o Imposto sobre a Renda, Kyoshi Harada (2001, p.303)entende que:

A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável. (HARADA, 2001, p.303)

O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que venha decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos, assim como de proventos de qualquer natureza, que nada mais são que todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda. A base de cálculo é o valor real, arbitrado ou presumido da renda ou provento de qualquer natureza, no Brasil é verificada a incidência na base de cálculo pelo critério de aferição global ou unitário, que significar dizer que valor absoluto da renda ou provento.

Tem como ente competente a União, e é importante ressaltar, que os funcionários que prestam serviços aos outros entes administrativos, Estado, Distrito Federal ou Municípios terão seu IR recolhidos e convertidos para estes próprios entes administrativos. E o sujeito passivo é qualquer pessoa jurídica ou natural que obtiver acréscimo patrimonial de renda ou provento de qualquer natureza.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um imposto não cumulativo e seletivo que incide sobre a industrialização de produtos, assim sendo, o seu fato gerador se fato gerador pode ser dividido em: a importação (o início do desembarço aduaneiro); a saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado; aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido; outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados, dentre outros. Nesse sentido Eduardo Sabbag explica:

O IPI é imposto *real*, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe insita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos a saúde. Tal mecanismo se manifesta na busca da *essencialidade* do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem. [...] Com efeito, urge mencionar que o IPI é imposto seletivo. A *seletividade* é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. (SABBAG, 2018, p.1355).

Neste sentido Kyoshi Harada (2001, p. 309), entende que a tendência do IPI é ficar restringido a tributação aos produtos considerados de luxo e suntuários, assim o imposto terá efetivamente caráter seletivo, o que contribuiria para a execução de uma justiça social, já que não tem como discutir a sua natureza como imposto de consumo.

O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tem uma função predominantemente extrafiscal, que é neste caso o controle da política monetária, apesar de que sua função fiscal ser responsável por uma significativa arrecadação por parte da União. Este possui, de forma geral, como fato gerador as operações realizadas por instituições financeiras como bancos, corretoras, lojas de câmbio, dentre outros. O CTN em seu art. 63¹⁴ prevê as hipóteses de incidência deste imposto, e no artigo 64 a sua base de cálculo¹⁵.

¹⁴Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

Por fim, a União é responsável pelo Imposto Sobre Grandes Fortunas e pelo Imposto Extraordinário Guerra, o primeiro é um caso claro da utilização do seu elemento facultativo de competência tributária, este imposto é previsto na CF que atribuiu para União, e esta optou pela não aplicação, porém isso não significa que não poderá aplicá-lo no futuro, caso queira instituí-lo, deve ser feito por meio de Lei Complementar.

O IEG, é um imposto de caráter extraordinário que só irá ocorrer em situações previstas no dispositivo legal, e finda a situação que deu causa a criação deste, o mesmo deverá ser extinto, tem exigência imediata sendo exceção aos princípios de anterioridade anual e nonagesimal, por conta do seu caráter urgente, e pode ser viabilizado por meio de lei ordinária ou medida provisória.

3.4 Impostos Estaduais e do Distrito Federal

Os impostos estaduais previstos na CF no art.155, são os seguintes: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); o Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações de Qualquer Bem ou Direito (ITCMD). Cabe ressaltar, que o Distrito Federal tem competência cumulativa sobre os impostos estaduais e municipais, tendo em vista o art.18 do CTN¹⁶.

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

¹⁵Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

¹⁶Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

O Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações de Qualquer Bem ou Direito, trata de um dos impostos mais antigos conhecidos na história tributária, são encontrados relatos deste tipo tributário na Roma antiga (conhecido como “vigésima” sobre herança e doações). Este imposto pode ser dividido em dois tipos de tributos, o Imposto *Causa Mortis*, que é a transmissão de bem ou direito relativos ao falecimento de uma pessoa natural, e o Imposto de Transmissão Inter Vivos, que acontece por atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas.

Cabe observar que possuímos na Constituição uma separação dos Impostos Inter Vivos, quando fosse por atos, fatos ou negócios jurídicos onerosos o imposto seria de competência dos municípios e quando fosse de caráter gratuito seria então de competência do Estado. O imposto estadual tem como fato gerador a transmissão de propriedade de qualquer bem ou direito quando ocorrer no caráter não oneroso, seja por falecimento de pessoa natural, ou cessão gratuita.

Logo, quando ocorre a passagem jurídica de propriedade de uma pessoa para outra de forma não onerosa será ITCMD, por falecimento ou ato livre de vontade. É importante lembrar que o CTN prevê em seu art. 35¹⁷ que na transmissão por falecimento, ou seja herança ou legado, ocorrerá tantos fatos geradores quantos são os herdeiros ou legatários.

O Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores, é um imposto que será exigido no devido local em que se encontra o registro da propriedade do veículo, onde este se encontra inscrito ou matriculado, independente do lugar que esteja no momento da cobrança, e do local de domicílio do sujeito passivo, no estado de matrícula do veículo.

Tem como fato gerador a propriedade do veículo automotor, e não o uso, assim o sujeito passivo é proprietário do veículo, quem está registrado como o dono deste, não mero possuidor ou detentor.

Os Estados e o Distrito Federal são responsáveis por instituir o ICMS, este recebeu uma atenção especial da esfera legislativa, tanto na Constituição, em seu art. 155 inciso II¹⁸, como na Lei Complementar n. 87/96, assim detalhando mais o tributo.

¹⁷Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

¹⁸Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

A doutrina discorre sobre a divisão deste em quatro impostos diferentes:

- 1) Imposto sobre a circulação de mercadorias;
- 2) Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- 3) Imposto sobre produção, importação, circulação distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- 4) Imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Pode-se dizer que o ICMS tem como fato gerador, a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação (SABBAG, 2018, p.1255).

É importante ressaltar que a circulação de bens a que se refere o ICMS ocorre quando há a mudança de titularidade jurídica do bem, não movimentação física, ou seja, quando um bem se movimenta passando de titularidade para outra pessoa se tem movimentação jurídica. Porém quando uma mesma pessoa apenas transporta seu bem para outro estabelecimento é apenas mera movimentação física.

Exemplificando, quando se tem um transporte de produtos de matriz para filial em outra cidade ou estado, não tem incidência de ICMS, e quando ocorre a movimentação de uma empresa vendedora de um produto para uma compradora, como supermercados que compram seus insumos de fábricas, ocorre a incidência de ICMS, neste sentido temos uma jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁹.

Este é um imposto não cumulativo assim como o IPI, logo não terá uma cobrança em cadeia, será abatido por meio de crédito fiscal ou restituição do imposto pago, fazendo com que não pese tanto o valor para o consumidor final.

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

¹⁹ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. Saída física de mercadora para filial da empresa. Não incidência de tributo. Súmula n.166, do STJ. Constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (REsp 113.268/RS, 2ªT., rel. Min. Hélio Mosimman, j. em 03-02-1998)

3.5 Impostos Municipais

No âmbito municipal há os seguintes impostos: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), previstos no art. 156 da Constituição Federal²⁰

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana tem como o fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, situado na zona urbana do município.

Aqui merece destaque a zona urbana, que é definida no art. 32 do CTN²¹, o mesmo artigo do IPTU, assim para conceituar zona urbana na lei municipal, o município deve se preocupar com a localidade, esta deve possuir pelo menos dois dos melhoramentos previstos nos incisos deste artigo. Além disso, existe também a previsão de que o município pode em sua legislação considerar urbanas, áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, áreas cujo território pode ser considerado urbano, apenas devendo seguir os dois requisitos previstos: a

²⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

²¹ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior

inserção na lei municipal como urbanizável ou de expansão urbana; e a inserção em loteamento aprovado pelos órgãos competentes que se destine moradia, que possua indústria ou comércio, mesmo que a área não possua quaisquer dos melhoramentos previstos pelo art.32 do CTN.

Este imposto possui como base de cálculo o valor venal do imóvel, considera-se o valor venal como o preço à vista que o imóvel pode alcançar caso seja vendido em condições normais de mercado imobiliário.

O Imposto Sobre Transmissão de Bens Inter Vivos, tem previsão no art. 156, II da CF. Josiane Minardi (2018, p.234) divide o critério material da hipótese de incidência deste tributo em três, são eles:

- 1) Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física;
- 2) Transmissão de direitos reais sobre imóveis exceto os de garantia; e
- 3) Cessão de direitos à sua aquisição.

Portanto, o fato gerador deste imposto é a realização de qualquer uma das hipóteses de incidência previstas, que será cobrado pelo município em que se encontra a situação do bem, tem por sua base de cálculo é o valor venal do bem imóvel.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, por sua vez, está previsto no inciso III do artigo 156 da CF, assim como na LC n. 166/03 e no artigo 9º do Decreto Lei n. 406/1968.

O fato gerador para a incidência do ISS seriam todos os serviços não compreendidos no inciso II do art.155 da CF e seriam definidos por Lei Complementar. Para elucidar o que seria serviço para nossa Constituição:

Não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, deste preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...] É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido para o próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica (BARRETO, 2009, p.29).

A Constituição Federal incorporou o conceito de serviços, como regra de competência tributária municipal, e o conceito infraconstitucional e pré-constitucional da obrigação de fazer, que tem como o núcleo interpretativo o esforço humano em detrimento de benefício de outrem. (ÁVILA, 2005).

Este imposto possui como fato gerador os serviços que não estão no art.155, II, e estão previstos em Lei Complementar n. 116/2003, então, se não estiverem previstos os serviços dentro deste documento legal, não ocorrerá a incidência de ISS.

Exemplificando a situação acima, os tatuadores que até dezembro de 2016 não tinham seu serviço previsto na lei do ISS, até alteração que incluiu estes no texto da LC n. 116/03, a partir deste momento devem recolher também o ISS. A lista de serviços desta lei é taxativa e não exemplificativa, porém o STJ entende que pode ocorrer interpretação extensiva dos serviços previstos em lei, embora seja taxativa, porque pode existir expressões congêneres.

O ISS tem como base de cálculo o preço do serviço prestado, porém quando se preta um serviço pelo regime fixo, a base de cálculo será um valor anual (fixo), definido pela legislação do Município. É interessante ressaltar que apesar de ser de competência municipal, este fica restrito a cobrança de alíquotas definidas em lei, que são no mínimo de 2% e no máximo de 5%.

3.6 Taxas e Contribuições de Melhoria

As taxas derivam do interesse público, que entrega ao Estado o dever de exercer o poder de polícia e prestação de determinados serviços.

De competência comum entre os entes federados, tem suas receitas vinculadas à atividade que gerou o surgimento desta obrigação tributária, assim seu fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização de forma efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, ou seja um serviço público que o contribuinte usou ou está a disposição de seu uso, quer este efetivamente usando o serviço ou não, “Pressupõe, portanto, atuação administrativa do Estado diretamente relacionada ao contribuinte e indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária.” (PAULSEN, 2018, p.55).

Podemos usar como exemplo a taxa de coleta de lixo, que o contribuinte pode recolher o próprio lixo e levá-lo para reciclagem, mesmo assim se o município disponibilizou este serviço para a coletividade, e um indivíduo opta por não utilizar o serviço, este será configurado como sujeito passivo da relação tributária.

De tal modo, cada ente público tem competência para cobrar e criar taxas limitando-se, porém, às suas respectivas atribuições. Não se admite cobrança de taxa no que a Constituição considera como dever do Estado e direito de todos, como a saúde e a segurança pública, confirmado pela Súmula Vinculante n.12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”. Existe uma ressalva quanto a criação da taxa, quando esta não poderá possuir base de cálculo própria de impostos, neste sentido o Supremo Tribunal Federal emitiu decisão:

TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. – A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. – Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. (STF, Pleno, CELSO DE MELLO, ADI 2551 MC-QO, abr.2003)

Por sua vez, as contribuições de melhoria tratam do tributo cobrado de acordo com dois pressupostos: a realização de obra pública e a valorização mobiliária.

Segundo Leandro Paulsen (2018, p. 59) as contribuições de melhoria possuem fato gerador misto, portanto, somente será instituído este tributo caso o ente esteja produzindo obra pública que seja responsável por uma valorização na área de influência.

Depende de lei específica para ser cobrado, não bastando a realização da obra e está vinculado ao valor da valorização e o total da obra, neste sentido, não pode cobrar o ente público valor que supera o da valorização do imóvel, nem recolher valor total maior do que o valor da obra feita, assim possui limite individual e total.

3.7 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório, como pode ser extraído do próprio nome, é temporário (empréstimo) e obrigatório (compulsório). Luciano Amaro (2017, p. 74) explica que o nascimento da obrigação de prestar, a título de empréstimo, é obrigatório por lei, e não advém de ato de vontade das partes da relação jurídica tributária.

É previsto no texto da Lei Maior que este empréstimo de competência da União pode ser instituído em duas conjunturas, despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade

pública e de guerra externa efetiva ou iminente (art.148, I da CF) e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art.148, II da CF) e somente poderá ser instituído por meio de lei complementar.

3.8 Contribuições

Existem quatro espécies de tributo comumente rotuladas como contribuições, ou contribuições especiais, segundo a doutrina dividem-se em:

Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas; as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico; e as Contribuições Sociais, todas previstas pela CF em seu art.149²², já a Contribuição de Iluminação Pública, que foi trazida pela Emenda Constitucional n. 39/2002, que a acrescentou por meio do art.149-A²³ ao texto constitucional.

É outorgada competência para a União para contribuições federais²⁴, assim como as contribuições estaduais, distritais e municipais de competência dos estados, Distrito Federal e municípios²⁵, e por fim as contribuições municipais adicionadas pelo art.149-A da CF, que são de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Aqui o ente atua de forma relativa a determinado grupo de contribuintes. Não são ações gerais, que são custeadas por impostos, nem ações de cunho específico e divisível que são recolhidas por taxa, serão tributos relativos a ações de finalidades específicas que estão voltadas para um grupo de contribuintes, assim, é desses contribuintes que se busca o custeio desta atividade, através do tributo chamado de contribuição (PAULSEN, 2018, p.60).

²²Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

²³Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

²⁵Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União

Aqui se tem a ideia de referibilidade, que não é uma visão de benefício para o contribuinte, mas que este possua relação com a atividade enquanto é parte de determinado grupo de contribuintes, Marco Aurélio Greco se posiciona neste ponto:

Um segundo conceito vai definir a estrutura das contribuições. Para as contribuições, é a qualificação de uma finalidade a partir da qual é a possível identificar quem se encontra numa situação diferenciada pelo fato de o contribuinte pertencer ou participar de um certo grupo (social, econômico, profissional). Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente e assim por diante. Alguém “faz parte”, alguém “participa de” uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem. (GRECO, 2000, p.83/84)

Podemos exemplificar referibilidade, que é característica inerente às contribuições, como a contribuição dos médicos ao Conselho de Medicina, onde apenas integrantes desta categoria profissional podem ser contribuintes desse tributo. É de grande relevância ressaltar que a referibilidade não é necessária para as contribuições sociais de seguridade social, isto refere-se ao art.195 da CF²⁶, que entendeu que o custeio deve ser imposto a toda a sociedade, estabelecendo assim uma solidariedade entre todos, onde não existiria uma referibilidade de um grupo específico, seria uma espécie global.

3.8.1 Contribuições Sociais

É de competência da União a instituição de contribuições vinculados a uma atuação na área social, deve ser analisada dentro texto constitucional observando o que é dito como social, desta forma delimitando as áreas passíveis de contribuição social.

Portanto, não é outorgado poder irrestrito para que a União crie tributos que seriam simplesmente tidos com finalidades sociais, para ser válida a contribuição social deve ter sua finalidade descrita no Título atinente à Ordem Social (PAULSEN, 2018, p.65).

Temos como exemplo de ordem social prevista na Constituição ações voltadas para saúde, para a previdência e assistência social, não apenas estas voltadas para seguridade social, mas também ações que tenham por finalidade a educação, a cultura, o desporto, meio ambiente dentre outras.

²⁶Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

Para Kyoshi Harada (2001, p.259), “a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária”. É importante dizer que os ingressos dos tributos recolhidos são necessariamente direcionados para permitir que a União atue no setor da Ordem Social.

O Supremo Tribunal Federal (STF) dividiu as contribuições sociais em três categorias, quais sejam: as contribuições sociais gerais, as contribuições de seguridade social e as outras contribuições sociais.

As contribuições sociais gerais são conhecidas pelo salário-educação e pelas contribuições do sistema “S”, onde a primeira foi feita para financiar de forma suplementar, o ensino fundamental público, por meio de uma prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado de manter o ensino primário gratuito de seus empregados e dos filhos destes.

Enquanto a contribuição conhecida como o sistema “S”, tem como destinação “às entidades privadas de serviços sociais autônomos de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical” (SABBAG, 2018, p.592), essas entidades privadas (SENAI, SESC, SESI, SEST, SENAT, SENAC, dentre outras), se dedicam ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços dentro do âmbito social e econômico, dessa maneira, são cobradas contribuições de “terceiros” dos empregados, tendo como destinação os entes privados mencionados, e tem como base de cálculo as remunerações pagas aos empregados e avulsos.

As contribuições de seguridade social são, juntas com os impostos, responsáveis por financiar o orçamento de seguridade social, estas contribuições são criadas por meio de lei, com a autorização da CF, para custear a seguridade social.

Aqui temos a ideia de referibilidade global, concretizando o princípio da solidariedade neste ponto, só que de uma forma particular, onde todos poderão ser chamados a contribuir para esta independente de participação de grupo econômico, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade em seu financiamento.

São quatro as contribuições de seguridade social mais conhecidas: a contribuição social patronal sobre a folha de pagamento; o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL); e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS).

A Contribuição social patronal sobre a folha de pagamento visa custear o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e tem como fato gerador a folha de salário e os demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer título a uma pessoa física, a base de cálculo são

as verbas pagas de caráter salarial ao empregado, trabalhador avulso e ao contribuinte individual, não abrangendo indenizações. O devedor deste tributo é o empregador, ou equiparado.

O PIS/PASEP tem como finalidade a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e a formação do patrimônio do servidor público respectivamente. São destinados para financiar a seguridade social, financiam o seguro-desemprego e o abono salarial. São contribuintes deste tributo empresas jurídicas do direito privado e as equiparadas, entidades sem fins lucrativos que são empregadoras e as pessoas jurídicas de direito público interno.

O fato gerador varia dependendo do contribuinte, será no caso de pessoas jurídicas do direito privado a obtenção do faturamento mensal, para entidades sem fins lucrativos seria o pagamento dos salários e para pessoas jurídicas de direito público interno a arrecadação de receitas ou transferências correntes de receitas de capital.

Assim como o fato gerador, a base de cálculo também possui regime diferenciado dependendo do contribuinte, onde o faturamento mensal da pessoa jurídica do direito privado é a base de cálculo, já nas entidades sem fins lucrativos é a folha de pagamentos e por fim nas de direito público interno é o valor das receitas ou transferências correntes e de capital recebidas.

A CLSS tem aplicáveis as mesmas normas de apuração que foram estabelecidas para o IRPJ, dessa maneira, incidem sobre a pessoa jurídica de direito privado ou equiparada, tem fato gerador o recebimento de lucro, a base de cálculo o lucro com alguns ajustes.

Por fim, a COFINS, que incide sobre pessoas jurídicas de direito privado ou a elas equiparadas, recolhida pela União, tem a base de cálculo o faturamento mensal ou a receita bruta mensal, após deduzir parcelas do faturamento, assemelhando-se com o PIS, e o fato gerador é quando for auferido o faturamento mensal.

Existem também contribuições sociais residuais são as que podem ser caracterizadas na competência residual da União, porém é imperativo para estabelecer estas contribuições²⁷ que sejam criadas por meio de lei complementar, assim não é possível utilizar medida provisória,

²⁷Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154. A União poderá instituir:

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

instituídas pela União, respeitando o princípio da não cumulatividade, e a proibição de repetir fato gerador ou base de cálculo de outra contribuição já existente.

3.8.2 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, conhecidas também como contribuição profissional ou corporativa, é de competência exclusiva da União. Os exemplos mais claros deste tipo de tributo são as contribuições anuidade e sindical.

A contribuição anuidade tem como objetivo prover recursos aos órgãos controladores e fiscalizadores das atividades profissionais, ou seja, os Conselhos Regionais de Fiscalização como o CREA, CRM, CRE, dentre outros, para que estes realizem suas atividades e funções. Órgãos que normalmente são pessoas jurídicas de direito público, autarquias, que são colocados como o sujeito ativo, onde possuem competência para fiscalizar e cobrar as contribuições profissionais ou corporativas.

As contribuições sindicais, que ganharam recentemente um grande destaque no cenário político e social, por conta da reforma trabalhista, que removeu seu caráter obrigatório, somente poderá ser cobrado mediante prévia autorização do contribuinte.

É de competência exclusiva da União, este é destinado para os sindicatos, que não se encaixam como sujeito ativo da relação tributária, sendo apenas destinatários desta contribuição.

3.8.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDes)

Este tributo é de competência exclusiva da União, é previsto na Constituição Federal quando dispõe sobre Ordem Econômica, que estabelece os princípios o regem.

É uma intervenção feita pela União, que tem como finalidade corrigir distorções ou alcançar objetivos, possuindo influência na iniciativa privada, de forma específica no segmento de atividade econômica determinada, Aliomar Baleeiro elucida que:

... intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição (BALEEIRO; DERZI, 1997, p. 56)

Estão elencados os princípios que justificam a intervenção econômica destas contribuições no art.170 da CF²⁸, um exemplo de uma CIDE conhecida é a CIDE-Combustíveis, a Lei n. 10.336/2001 instituiu o tributo incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural, assim como seus derivados como o álcool etílico combustível.

Este tributo foi instituído por três justificativas constitucionalmente previstas, o financiamento de projetos ambientais, o programa de infraestrutura de transportes e o pagamento de subsídio a preços ou transporte de combustíveis. O sujeito passivo dessa relação tributária são os produtores, os formuladores e os importadores, pessoa física ou jurídica, que tenham atividades comerciais no mercado interno dos diversos combustíveis.

3.8.4 Contribuições de iluminação pública (CIP ou Cosip)

Esta contribuição foi estabelecida pela Emenda Constitucional n. 39/2002, que acrescentou o art.149-A à CF, deu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para a instituição de contribuição específica para custear o serviço de iluminação pública.

Leandro Paulsen entende que “fez bem o Constituinte derivado ao optar por outorgar competência para a instituição de contribuição, não de taxa. Do contrário, teríamos uma taxa pela prestação de serviço não divisível” (2018, p.68).

Trata-se de contribuição para custear o serviço de iluminação pública, não é fonte de recursos de investimento, e é vinculado à prestação deste serviço, ou seja, o serviço prestado para a população de caráter geral nos logradouros públicos. Portanto, não serve este tributo para as despesas com energia elétrica de prédios em que funcionem os órgãos administrativos do município ou da câmara dos vereadores.

²⁸Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Os contribuintes seriam os consumidores de energia elétrica, onde o STF ratificou tal cobrança alegando que este não iria ferir o princípio da isonomia, tendo em vista que não é possível identificar todos os beneficiários deste serviço. A base de cálculo deste tributo pode ser o próprio valor da energia elétrica.

3.9 Carga Tributária Nacional

É evidente a falta de preocupação da doutrina tributarista pátria em conceituar carga tributária, o que parece levar os doutrinadores a um posicionamento de que os leitores já possuem um entendimento intuitivo sobre o tema. Existe então uma lacuna para conceituar o termo em questão. Para melhor compreensão da temática aqui exposta, será necessária uma análise à luz do Direito Financeiro, pois este é intimamente ligado ao Direito Tributário, no que tange às receitas públicas.

A Receita Pública nada mais é que a arrecadação de recursos para os cofres públicos, ou seja, tudo que o Estado arrecada para utilizar nas despesas necessárias para o funcionamento social. É importante ressaltar que nem tudo que entra para o Estado trata-se de Receita Pública.

Chama-se de receita os ingressos definitivos, portanto, quando estes são de caráter transitório, são consideradas meras entradas. Só se considera receita o recurso que entra nos cofres públicos e poderão ser utilizados para o orçamento. Todo o ingresso de recursos públicos que seja definitivo é receita.

No entanto, não cabe a esta pesquisa tratar sobre todo e qualquer tipo de receita, tendo em vista que nosso foco é em uma das formas derivadas de receita, os tributos. Portanto, asseveramos que o tributo é uma espécie do gênero receita, porém é a mais importante forma de arrecadação pelo Estado e também a que mais recolhe recursos para que este possa realizar as atividades necessárias dentro da sociedade.

As receitas tributárias, em suma, são os ingressos definitivos de recursos que sustentam o orçamento, sendo receitas derivadas do poder de império do Estado que, por sua vez, está legitimado a reger diversos aspectos da nossa vida.

Para apurar a Carga Tributária, procura-se analisar o fluxo de recursos financeiros que se direcionam ao Estado pela sociedade, independente de sua denominação ou natureza jurídica. O site da Receita Federal traz o imprescindível o estudo da Carga Tributária:

Portanto, na análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da Carga Tributária Bruta (CTB), o juízo econômico prevalece sobre o jurídico. Em geral, consideram-se no cálculo da CTB os pagamentos compulsórios (definidos em

lei) realizados por pessoas físicas e jurídicas, inclusive as de direito público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2016).

Existem muitos entendimentos sobre temática, havendo uma percepção geral da sociedade de que a carga tributária é elevada. Então é possível notar um desconhecimento da sociedade e do mundo jurídico pela de discussão aprofundada do tema. Economicamente falando, o instituto da Carga Tributária possui uma relação macroeconômica, podendo ser mensurada por uma matemática.

A instituição responsável pelo acompanhamento anual da carga tributária é a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme o definido no Decreto n. 7482 de 2011²⁹.

A carga tributária ou carga fiscal se trata da relação entre o total dos tributos que foram arrecadados pelo governo (Receita Pública Tributária) e o Produto Interno Bruto (PIB), que é o quanto o país produziu de riqueza.

Para o cálculo de carga tributária bruta, é considerado o total da arrecadação de tributos, e a carga tributária líquida, por sua vez, é o que o Estado arrecadou subtraído do que retornou para a sociedade por meio das transferências de renda, como o pagamento de benefícios previdenciários e assistenciais. Valor Monetário da Arrecadação pelo ente administrativo dividido pelo PIB

Já a carga tributária líquida, é a carga tributária bruta menos os gastos governamentais com basicamente políticas previdenciárias e assistenciais. (Secretaria de Tesouro Nacional, 2016). Valor Monetário da Arrecadação pelo ente administrativo dividido pelo PIB menos os gastos governamentais com basicamente políticas previdenciárias e assistenciais.

No Brasil os obstáculos para empreender são evidentes. A crise econômica transformou esta tarefa em algo quase impossível, além disso, existem outros fatores que dificultam a criação de novas empresas, o que prejudica a arrecadação como a sociedade inteira³⁰, porque prejudica a concorrência, a livre iniciativa, geração de empregos³¹.

²⁹“Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda”, estabelecida no Decreto n.º 7.482, de 16 de maio de 2011, Anexo I, art. 17, que trata das competências da Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em especial os incisos II e III e parágrafo único: Continuação da Nota nº 03/2016/CESEF/STN 2

II - realizar e disseminar estudos e estatísticas econômico-tributários, bem como relativos à matéria de comércio exterior;

III - efetuar a previsão e análise da arrecadação das receitas administradas e das renúncias decorrentes da concessão de benefícios de natureza tributária;”

“Parágrafo único. No que se refere ao inciso II, a Subsecretaria de Tributação e Contencioso deverá executar suas atribuições em estreita colaboração com a Secretaria de Política Econômica e com a Secretaria de Acompanhamento Econômico”.

³⁰ COELHO, 2015, p. 32-35

E existe um ponto em que todos os agentes econômicos, de grande ou pequeno porte, concordam, o da dificuldade gerada pela elevada e complexa carga tributária brasileira.

É notório que o setor produtivo é um dos maiores responsáveis pela geração de empregos no país e no mundo, porém a vocação de empreender brasileira é sub aproveitada por falta de um ambiente que favoreça os negócios.

Para disser que a carga tributária brasileira é alta ou baixa só nos resta comparar com a de outros países. Também se utiliza o método de utilizar a razão entre o total de tributos arrecadados, por todas as esferas governamentais e o Produto Interno Bruto (PIB).

Pelo cálculo, acima estima-se atualmente que a carga tributária brasileira chega a 35% do PIB; isto é, mais de um terço do que o país produz irão para os cofres públicos. Existe o questionamento se este valor é alto. Para responder este questionamento, precisamos nos atentar à carga tributária comparada. Evolução da nossa dívida e comparar com a de outros países.

3.9.1 Carga tributária nacional comparada

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA 2016/2017*

R\$ (Trilhões)

Ano	2000	2016	2017
PIB	1,089	6,266	6,500
Arrecadação	0,308	2,062	1,844
CTB	33,18%	33%	32,36%

*(Dados coletados a partir da Receita Federal Brasileira e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

O crescimento do PIB gerou um conseqüente maior valor arrecadado. O problema aparente é que não existe um retorno para a sociedade proporcional ao valor arrecadado, ou seja, o gargalo não está na carga tributária bruta em si, é na realidade a carga tributária líquida.

Não é o objetivo deste trabalho tecer comentários críticos às políticas públicas, mas apenas ilustrar objetivamente a carga tributária visando corroborar com o escopo do trabalho. No mesmo sentido, cabe ainda a comparação da carga tributária nacional com a de outros países.

³¹ Carga tributária elimina empregos no Brasil, 2017

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2013 o Brasil estava na 14^a posição dentre as maiores cargas tributárias mundiais, com 35% de Carga Tributária Bruta. Quando comparamos o PIB o Brasil estava na 7^a posição.

Ressalta-se que todos os países citados na pesquisa (30) com maior carga tributária no contexto mundial, têm um índice de desenvolvimento humano bem superior ao brasileiro. Por exemplo, a França, que tem 43% de CTB; a Noruega, famosa por possuir o maior índice de desenvolvimento humano do mundo, possui a Carga Tributária calculada em 40,8%; Estados Unidos que ocupa a 28^a colocação, com 26,4% de CTB; Reino Unido na 17^a posição, possuindo uma carga tributária muito próxima a nossa, com 32,9%; Uruguai e Argentina, que ocupam a 29^a e a 20^a posição neste estudo sobre a CTB, também possuem índice de desenvolvimento humano (IDH) maior que o brasileiro.

Outro ponto a considerar é que dentre as economias com a maior CTB mundial, o Brasil figura em último quando se trata de retorno à sociedade, o chamando pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) de índice de retorno ao bem estar da sociedade, que é medido em uma razão matemática que define a Carga Tributária (relação entre a arrecadação monetária nacional por meio de tributos e o PIB), em relação ao IDH.

Portanto, o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES) tem o propósito de estudar e analisar os 30 (trinta) países com as maiores carga tributárias, correlacionando a arrecadação tributária com o PIB do país enquanto se investiga se os valores arrecadados nesses países estariam sendo efetivamente devolvidos de forma satisfatória à sociedade.

Conclui-se assim, em termos gerais, que temos uma alta carga tributária e um baixo retorno para a sociedade. (Dados recolhidos pelo IBPT e OCDE). Outro ponto que merece atenção é a complexidade do sistema tributário, com 27 (Estados e DF) legislações sobre o ICMS, incentivos fiscais regionais, isenções tributárias etc. que demandam o auxílio de profissionais especializados (contadores, advogados, etc.).

3.9.2 Carga tributária sobre o consumo

Como demonstrado nesse estudo o Brasil tem uma carga tributária de, em média, 35% do PIB, o que apesar de alguns considerarem alta, esta, segundo a OCDE, possui uma carga tributária similar e até menor que países que podem ser considerados desenvolvidos como a

Itália e o Canadá, apesar de possuir uma carga bem maior que países como os Estados Unidos e Austrália. Esses países possuem essa condição por além de possuir um alto desenvolvimento econômico possuem também um alto desenvolvimento social.

Esta condição alcançada pode ser auferida ao analisar a pesquisa feita pela *United Nations Development Programme* (UNDP), quem indicou os maiores Índices de Desenvolvimento Humano (IDH) do mundo. Com a Austrália, Canadá, Estados Unidos e Itália, considerados com um alto índice de desenvolvimento humano, ocupando respectivamente as posições 3, 12, 13 e 28 do ranking, em que o Brasil está na 79ª posição.

Isto demonstra um desenvolvimento do ponto de vista social, que reflete do baixo aproveitamento de investimentos dos tributos, como demonstrado. Porém, ao fazer uma análise econômica, levando em conta desenvolvimento econômico, industrial e tecnológico, além dos indivíduos.

Neste viés econômico, podemos utilizar o ranking do Fundo Monetário Internacional (FMI), que investigou em 2018, em sua pesquisa *World Economic Outlook*, definindo as economias mais avançadas do mundo, levando em conta, o Produto Interno Bruto global e per capita, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a taxa de desemprego, a industrialização no país, a paridade do poder de compra global e as taxas de câmbio e de mercado. Com base nessa informação foi formado o G7, com as economias mais avançadas e desenvolvidas do mundo.

São elas, em ordem alfabética, Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália Japão e Reino Unido. Que possuem respectivamente, 36,7%, 30,6%, 26,4%, 43%, 42,6%, 29,5% e 32,9% de carga tributária bruta. Então a carga tributária bruta não reflete o desenvolvimento de um país. Apesar de existir muitos problemas por conta da falta de retorno dos tributos pagos à nossa sociedade, em um mundo globalizado, em que a riqueza mundial acelerou fortemente, é fundamental estimular a produção de bens e serviços e o desenvolvimento industrial do país, principalmente para competir a nível global, e fazer a população nacional progredir, isso é diretamente relacionado com o IDH, PIB global e individual, desemprego baixo dentre outros efeitos que tornaram essas economias tão fortes.

Uma coisa comum entre as economias ai descritas, é a baixa carga tributária sobre o consumo, uma forma de estimular a produção, tendo em vista que também é forma de combater o protecionismo e estimular o livre-comércio. Averiguando as cargas tributárias sobre o consumo, a OCDE em um estudo realizado sobre as taxas de consumo em 2014, concluiu que, os Estados Unidos, o Canadá, o Reino Unido e o Japão, que possuem cargas tributárias bruta menores que a brasileira, os tributos sobre consumo representam

respectivamente 14,7%, 21,6%, 32% e 18,2% do total da tributação arrecadada. Enquanto o Brasil os mesmos tipos tributários equivalem a mais de 50% da arrecadação total de tributos.

Dessa forma, é visível que a liberdade econômica e não oneração sobre os empresários tem direta relação com o desenvolvimento da economia da nação, não sendo possível ter parâmetros apenas por carga tributária bruta, que é similar entre os países, mas a forma com que ela é implementada e quanto ela custará para os responsáveis pelos meios de produção. E facilitam a entrada desses em um mercado global, fomentando a economia interna e facilitando o livre-comércio.

Claro que existem outros fatores que contribuíram para o desenvolvimento dessas economias, mas é inegável que um fator repetido no sucesso econômico de nações é a baixa carga tributária sobre o consumo.

4 APLICABILIDADE DO IVA NO BRASIL

Como o propósito deste trabalho é a viabilidade de aplicação do IVA no Brasil, a análise é limitada apenas às ideias de reforma tributária trazidas no que importa para o Imposto em questão. Serão apresentados aspectos do imposto, modelos sugeridos (inclusive do projeto de Emenda Constitucional de Reforma Tributária, em tramitação no Congresso Nacional).

4.1 Tributos Sobre Consumo No Brasil

O Brasil não tem o IVA contemplado no Código Tributário Nacional (CTN), porém existem tributos inspirados em elementos que vieram desse imposto, que teve seu início na França. O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o que temos de mais próximo ao IVA, por conta de diversas características comuns:

- 1) o fato gerador a transferência de propriedade onerosa para outra pessoa ou a finalização do serviço prestado;
- 2) adota o princípio da não-cumulatividade;
- 3) característica de ser neutro e indireto, o sujeito passivo da relação tributária é quem está na cadeia de produções, porém quem arca com o custo é o consumidor final;

É um padrão seguido também por outros tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As diferenças primordiais notadas dos outros padrões de IVA com os tributos nacionais é que, os nossos não são integrados em um único imposto sobre o consumo onde nos outros países só se incide um tributo distinto, em alguns produtos e serviços determinados, afim de ter seletividade, porém é um IVA específico e taxativo, e um IVA para produtos e serviços de forma geral, sendo então um imposto único para consumo. E os impostos incidentes pela legislação nacional é feita sobre o preço, o valor final produto, diferente do IVA que é sobre o valor agregado ao produto, dentro da cadeia de produção gravando o preço em cada fase, ou a diferença entre o preço da transação feita e o custo que

Como foi visto, o Sistema Tributário Nacional tem sobre o consumo diversos tributos, como o ICMS, o IPI, ISS ou ISQN, a COFINS e PIS/PASEP, além da CIDE-combustível, o IOF e a Contribuição Salário-educação.

4.2 Consumo e Desenvolvimento

Já foi realizada alhures uma análise da carga tributária geral dos países, tanto na América do Sul quanto no mundo, porém é interessante trazer uma reflexão sobre a necessidade de simplificação tributária e promover reflexão do que se pode se esperar caso adotado o IVA nacionalmente. O Brasil, como visto, possui diversos tributos sobre bens e serviços, adotando um sistema complexo os empresários e oneroso para os consumidores.

A título de exemplo, o país tem o dobro da média mundial de taxaço sobre consumo: o índice de tributação sobre o consumo em 2018 é em média de 65%, segundo os Relatórios Econômicos da Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Países considerados econômica e socialmente desenvolvidos, de acordo com os índices do Fundo Monetário Internacional (FMI)³², procuram diminuir o índice sobre o consumo. A Alemanha, por exemplo, tem em média 30% de sua carga tributária sobre o consumo, isto acontece porque há uma política de grande estímulo a produção, à industrialização e ao desenvolvimento do país.

Obviamente este não é o único motivo do desenvolvimento destes países, mas a reforma tributária visando a diminuição e simplificação das taxas sobre o consumo cooperou para este resultado.

Deve ser levado em consideração também que é , de certa forma, injusta a tributação que recai sobre o consumidor. Tendo em vista que para iguais produtos os mais pobres pagarão em regra valor idêntico que os mais ricos, porque dificilmente é possível aplicar uma progressividade neste tipo tributário, apenas possibilitando a seletividade no produto.

Desse modo, acaba ficando mais caro para quem é mais pobre. Por exemplo, ao comprar um produto que tem seu preço final de R\$ 50,00 depois de incidir os tributos, para alguém que ganha líquido R\$ 5.000,00 mensalmente, a compra deste produto tem uma carga de 1% de sua renda, enquanto alguém que ganha o salário mínimo atual, que é de R\$ 954,00, teria sobre sua renda uma carga de aproximadamente 5,24%.

A carga tributária mais branda sobre o consumo aumenta o poder aquisitivo do consumidor, porque os preços vão diminuir. Também haverá um aquecimento do mercado, estimulando os empresários a produzir mais e abrir novos negócios. (CARVALHO FILHO, 2018, p. 190).

³² *World economicgaining momentum*, pesquisa realizada em abril de 2018 pelo FMI, que leva em conta o produto interno bruto real, o índice de preços ao consumidor, o balanço atual financeiro e o índice de desemprego. Utiliza-se os dados do ano anterior e as previsões para o fim de 2018 e 2019.

No mesmo sentido, a elevada carga tributária sobre o consumo gera aumento de preços e, conseqüentemente, menos consumo³³. A carga tributária passa a integrar o preço do produto, o que além de ser maléfico ao consumidor compromete a competitividade industrial.

Por exemplo, é mais barato importar da China certos produtos industrializados do que fabricá-los no Brasil, não existindo incentivo para criação de novas empresas, e conseqüentemente de novos empregos.

O Banco Mundial realizou uma pesquisa sobre o tempo gasto para o pagamento de impostos em 189 países, tendo o Brasil ocupado a última posição, quase o dobro do tempo do penúltimo lugar, a Bolívia, e seis vezes a média da América Latina e Caribe. No qual foi estimado que no Brasil se leva em média 1958 horas para pagar os impostos³⁴, o que deixa extremamente difícil e caro para realizar o recolhimento de todos os tributos, quando possível a empresa contrata profissionais para calcular e facilitar tais pagamentos, porém a maioria das empresas que são as de micro, pequeno e médio porte não possuem aporte financeiro para realizar tal tarefa, mesmo que contribuintes no regime do Simples Nacional, que é uma das provas de que a simplificação tributária é extremamente benéfica para as empresas que o utilizam, por conta da facilitação do pagamento de tributos viabilizando a entrada de novos empresários no mercado.

Ademais, a complexidade tributária sobre a produção é um problema gravíssimo para a indústria e o mercado brasileiro, tanto interno quanto externo, não sendo apenas a complexidade de conhecimento e aplicação da legislação tributária, mas também as recorrentes mudanças que ocorrem, estima-se que desde 1988 foram feitas mais de 363 mil alterações tributárias segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2016).

Os micro e pequenos empresários, que são a base econômica de qualquer país, de acordo com o levantamento feito em 2017 pelo Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) respondem por 26% do PIB nacional, e no setor privado que emprega cerca de 72 milhões de brasileiros, essas empresas são responsáveis por 50,7 milhões destes empregos, o equivalente a 70% dos empregos do setor privado.

Além de tudo, as diferenças existentes entre o sistema tributário brasileiro e o restante dos países do bloco econômico em que o Brasil faz parte, dificulta muito a criação de um Mercado Comum do Sul. Com a simplificação do sistema haverá um estímulo a abertura de

³³(População mais pobre paga mais impostos sobre bens e serviços, 2017)

³⁴ Dados retirados da Revista "Doing Business" do grupo Banco Mundial, 2017

novas empresas e o crescimento das existentes no mercado, que sofrem com as distorções tributárias trazidas pelo sistema atual (APET, 2012).

Por fim, o Brasil teria chances de competir em igualdade de condições com os produtos importados e fomentaria a exportação (COSTA, 2014, p. 99).

4.3 Propostas de Reforma Tributária

A implantação do IVA já foi discutida no Congresso Nacional, sendo recorrentes as tentativas de melhorar o Sistema Tributário. Em 1995 foi discutido o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) n. 175/95 que consistia na junção de dois impostos sobre o consumo, o ICMS e o IPI. A citada lei daria origem ao IVA, que seria fiscalizado e arrecadado pela União, Estados e Distrito Federal, com a celebração de convênios para a uniformização de procedimentos, porém não existia no projeto nenhuma menção ao ISS.

A proposta na realidade previa a criação do ICMS federal, de competência da União, o que daria a unificação do IPI e do ICMS, seriam então duas alíquotas uma federal e uma estadual, que deveriam ser cobradas em guias de arrecadação diferentes, e não havia previsão de repartição de receitas. Previa também o princípio usado na Argentina de tributação no destino (SÁ FILHO, 2005, p. 145).

Ao tempo desta, foram feitas outras duas propostas em relação a reforma tributária, uma pelo então secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Pedro Parente, que tinha proposto a criação de um IVA de competência da União, que substituiria diversos tributos indiretos, como o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS, criaria também um imposto seletivo estadual, incidente em produtos como o álcool, cigarro, eletricidade e combustíveis, um novo imposto estadual, que seria o Imposto sobre Vendas no Varejo, o IVV e um imposto similar nos municípios. Ele argumentava que assim seria possível integrar a tributação, simplificando fortemente os tributos no país por adotar alíquotas únicas internas e interestaduais, além de acabar com a guerra fiscal.

Enquanto isso o então Ministro da Fazenda, Pedro Malan, defendia a implementação do IVA centralizado sobre bens e serviços, assim divergindo da PEC 171/95 que tinha este compartilhado.

Em 1999, o deputado Mussa Demes apresentou uma proposta de reforma tributária para substituir a PEC n.175/95, colocando propostas diversas desta, uma Comissão Especial foi criada e posteriormente foi criada outra comissão, que envolvia os governos federal e

estadual, assim como o parlamento, porém, não houve alterações substanciais à proposta anterior, por fim não foi aprovada a proposta pelo Executivo.

Em 2003, o então Presidente da República propôs uma nova reforma tributária, a PEC 41/2003, que tinha como metas a prorrogação da desvinculação de recursos da União e transformar a até então implementada por tempo determinado, Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF) em permanente, padronizar e unificar a legislação do ICMS, tornar efetivos e progressivos alguns tributos; e criar o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que seria formado pela destinação de 2% da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI para as áreas carentes de todo o país.

Desta proposta, após apreciação pela Câmara Legislativa, foram apresentadas diversas alterações na proposta e encaminhada para o Senado, já com outra numeração, a PEC n. 74/2003. Assim, no sentido de tributos sobre o consumo, as alterações apresentadas previam o IVA, que substituiria o IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e as Contribuições Salário-educação, que vigoraria em 2007 (MACIEL, 2009 p. 27).

Surgiram diversas polêmicas e discussões sobre esta proposta, por isto dividiram em duas etapas a aprovação desta emenda, uma imediata, nos pontos em que houve consenso, que foi a reforma aprovada EC n. 41/2005, e a outra, que tratava das questões controversas como a unificação do ICMS, como o IVA, foi assinalada como PEC n. 285/2004 e também posteriormente a PEC n. 293/2004, e até hoje não foram apreciadas. A segunda trata da substituição do IPI, ICMS, PIS/PASEP, COFINS e CIDE-combustível por dois impostos o estadual e o federal.

Proposta a PEC n. 233 de 2008, que tem por objeto a criação de dois tributos, o novo ICMS, que tem a cobrança no destino e legislação padrão em todo o território nacional, e o um IVA federal, que seria um tributo de ampla incidência sobre operações de bens e serviços que substituiria o PIS/PASEP, COFINS, Cide-combustível e Contribuições salário educação. O IVA-F neste caso, seria uma grande simplificação por meio da consolidação de tributos com incidências parecidas, unificando um conjunto de tributações indiretas que incidiam sobre o processo de produção e comercialização de bens e serviços, criando um imposto sobre o valor agregado federal. Porém, assim como os anteriores não foi consensual, e foi adiado para uma nova tentativa de reforma tributária nos mandatos presidenciais seguintes.

4.4 Aspectos Críticos a Implantação Do Imposto sobre o Valor Agregado No Brasil

É notório que grande parte dos problemas do sistema tributário brasileiro acontece por falta de uniformidade na legislação (Federal, Estadual e Municipal). Por vezes temos a guerra fiscal, que é uma política de reduzir alíquota de imposto (ou ceder benefícios) para atrair investimentos o que, por consequência, acaba resultando num alto grau de evasão fiscal, além de uma complexa e pesada administração tributária, causada pela existência de dois Impostos tipo IVA, um federal e um estadual, o IPI e o ICMS.

Imposto que oneram bem mais que o IVA, porque incidir sobre o preço final do produto e não sobre o preço que foi agregado ao produto, o que acaba tornando cumulativo o valor da incidência dos impostos, porque em cada fase da cadeia de produção incide um imposto sobre o mesmo valor anterior, mais o novo valor. Também a falta de harmonia com os impostos adotados pelos países do Mercosul é prejudicial para a formação do mercado comum e para o desenvolvimento das nações presentes neste bloco.

Algumas propostas não resolveriam os problemas mencionados, em algumas existiria ao mesmo tempo o IVA e o ISS, o que não resolveria o problema da cobrança cumulativa de impostos sobre o consumo. Até as propostas mais ousadas que realizaram um modelo de IVA mais adequado ao restante do mundo, como a de Pedro Parente que propõe a unificação de todos os tributos sobre consumo existentes no Brasil, para criar dois novos impostos, um Estadual e o ou Municipal, poderia causar graves danos a tributação do país, por conta da existência de excessivas cargas tributárias, e o encarecimento de produtos e serviços para o consumidor final, decorrente da coincidência de hipóteses de incidência.

Também não seria resolvida pela proposta do Deputado Mussa Demes, que por sua vez, contém vários defeitos de técnica legislativa, como quando afirma que a incidência nas importações de contribuições sobre o faturamento e receita, mesmo obviamente importação não ser nem faturamento nem receita (MACHADO, 2003), além de retornar aos objetivos definidos pela PEC 175/95, que insistiu na criação de um IVA compartilhado, o que fica em oposição ao sistema dos demais países do Mercosul, que tem por meta, a simplicidade e funcionalidade tributária. Para Maciel Duarte de Sá Filho, a proposta citada acima:

Ora, a proposta de cobrança por meio de duas alíquotas diversas e com duas guias diferenciadas, assim como a proposta inicial da PEC 175/1995, em nada contribuiria para simplificação do sistema, colaborando ainda mais para os conflitos concernentes a administração fiscal (SÁ FILHO, 2005, p.198)

Não deve haver partilha de competência de arrecadar o imposto, apenas devem ser compartilhadas as receitas arrecadas pela cobrança deste, o que não seria danoso nem para o Estado, nem para o Município. Assim como as outras propostas insistiam em erros parecidos, pois uns mantinham o IPI e o ISS, ao mesmo tempo criando um ICMS que acumularia também os outros tributos sobre consumo, porém não existiria aqui nenhuma reciprocidade sobre o consumo, deixando a carga pesada da mesma maneira.

Logo, é visto que não é simples a implementação do IVA no Brasil, e nem sua aplicação pode se dá de qualquer maneira, há que se evitar cometer os mesmos erros já cometidos pelo sistema atual, e procurar algo que efetivamente busque todos os objetivos necessários para a efetivação do IVA de maneira eficiente e vantajosa para o Brasil, por meio de uma reforma que consiga atingir todos objetivos necessários para uma eficiência maior da tributação sobre consumo do país, quais sejam estes objetivos: a) instituir um sistema de tributos indiretos, neutro e simples; b) racionalizar o sistema tributário e elevar a eficiência econômica; c) desonerar os investimentos produtivos; d) eliminar distorções existentes com o comércio externo, que acabam por prejudicar a produção nacional, desonerando exportações e tratando de maneira a garantir equidade nas importações; e) simplificar e desburocratizar, e conseqüentemente, reduzir os custo para o cumprimento de obrigações tributárias; f) eliminar distorções tributárias que prejudicam investimento; g) aumentar a quantidade de contribuintes, reduzindo a informalidade; h) reduzir a quantidade de evasões fiscais, por meio de uma facilitação do pagamento dos impostos, além de facilitar a fiscalização e arrecadação destes; i) e substituir os tributos sobre bens e serviços pelo imposto sobre o valor agregado; j) acabar com as guerras fiscais entre os Estados.

4.4.1 Federalismo

Quando analisamos os motivos que levaram a não implantação do IVA por meio das propostas acima discutidas fica claro que a maior dificuldade é o modelo do pacto federativo brasileiro. Não significa dizer que o pacto federativo é errado, ou não é bom para o Brasil. É importante a análise desta forma de estado com as particularidades adotadas pelo Brasil, para um melhor entendimento sobre as repartições ou competências, no caso específico, para a cobrança de tributos.

O federalismo teve origem nos Estados Unidos em 1787, os Estados realizaram um pacto no intuito de formar a confederação dos Estados Americanos, para se protegerem das recorrentes ameaças vindas da Inglaterra, que posteriormente se tornou pouco depois uma

federação, tendo em vista que a confederação não garantia a paz interna, porque não tinha poder unificado para dirigir o país internamente (SANTOS; ANDRADE; JESUS, 2017, p. 31). Assim é dito que lá se teve o movimento centrípeto, onde os Estados soberanos cederam parcela da sua soberania para um ente central soberano, um movimento de aglutinação. No Brasil ocorreu de forma oposta, um Estado central cedeu sua soberania para os estados membros, assim houve um movimento de descentralização (LENZA, 2010, p. 340-341).

O pacto federativo é definido então como a união dos entes federados possuidores de autonomia, porém submetidos ao poder central soberano, assim no sistema federalista, os entes formam uma aliança em um acordo comum para criar um governo central, que terá prerrogativas que pertenciam às unidades constitutivas. “O Federalismo é uma forma de organização de Estado em que os entes federados são dotados de autonomia administrativa, política, tributária e financeira necessárias para manter o equilíbrio que se estabelece entre eles para a constituição do Estado Federal” (OLIVEIRA, apud ARRETCHE, 2005). Por ser um acordo entre os entes federados, ou seja, um pacto federativo, existe uma reciprocidade e cooperação inerente aos envolvidos, tanto do governo central quando aos diversos governos estaduais.

“O Estado Federal consiste em um Estado Soberano formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados a uma unidade estatal.” (BONAVIDES, 2010. p. 195). Em um processo inverso ao norte americano, sofremos um processo de descentralização, onde o poder central dividiu-se em províncias, distribuindo poder e autonomia aos entes federados, onde estes possuem a liberdade para decretar constituição própria, apenas se submetendo as competências a autonomias legisladas na Constituição Federal.

O federalismo possui diversas formas, porém quando trata de competência existe o federalismo dual ou clássico e o federalismo cooperativo, onde no primeiro existe uma extrema rigidez na separação das atribuições entre os entes federativos, não possuindo como característica uma cooperação ou interpenetração entre eles, como por exemplo, os Estados Unidos. Já no federalismo cooperativo as atribuições são divididas de modo comum ou concorrente, existe uma verdadeira aproximação entre os entes federados, que devem agir de forma conjunta, no Brasil temos este tipo de federalismo cooperativo, assim como na Alemanha (SCHAAL; GALVAGNO, 2017, p. 65).

Então um grande problema que ronda a reforma tributária é o federalismo fiscal brasileiro, de um lado existe uma grande vontade, por parte de alguns parlamentares, de realizar uma descentralização para deixar mais autonomias com os estados e municípios, com

os argumentos de que seria mais fácil para que estes realizem as reformas e investimentos necessários em seus territórios, com mais eficiência por estarem mais próximo à necessidade da população local.

E por outro lado há uma necessidade de centralização para evitar a conhecida guerra fiscal, extremamente prejudicial aos lugares menos providos de condições de concorrer, além de facilitar a promoção de um desenvolvimento nacional para que todos tenham oportunidade realizando um crescimento estatal como um todo, unificado, visando a melhora de Estados mais deficitários, afim de equilibrar as situações dos entes federados e por vezes, as demandas administrativas dos entes subnacionais, como a segurança pública, tendem a ser mais efetivas quando conduzidas por soluções mais centralizadas, o que evita a perda da eficiência ou um colapso do sistema administrativo.

No Brasil não houve uma uniformidade de pensamento quanto ao federalismo fiscal, uns argumentam que seria uma quebra do federalismo a autonomia dos estados, que descentralizaria demais, colocando o pacto federativo em cheque. Enquanto outros, afirmam que isto apenas descentralizaria as competências tributárias, e que politicamente a federação seria unificada pela cooperação. Por conta disso, a história do federalismo fiscal brasileiro sempre foi de indecisão, Eugênio Lagemman chama o federalismo fiscal nacional de pendular, porque sempre restava em um movimento alternado entre centralização e descentralização(LAGEMMAN, 1995, p. 329).

Os anos iniciais da República brasileira foram marcados por um grande movimento de descentralização, onde alternou-se para uma centralização extremada no período histórico brasileiro em que os militares estavam no poder, 1964, voltando para a descentralização com a promulgação da Constituição Federal de 1988, e atualmente é aparentemente discutido uma tendência centralizadora, formando assim o movimento pendular (REGIS, 2009, p. 124).

Neste ponto enxergamos que o interesse de uma central fiscal ou de uma divisão fiscal é moldado de acordo com os interesses estatais de cada ente, assim um Estado com boas condições produtivas e financeiras tende a defender a descentralização para possuir mais autonomia para tributar as diversas fontes de riqueza. E do outro lado, Estados com menos condições de produzir riquezas, têm como opção prioritária as transferências promovidas por um poder centralizador.

Isto é acentuado pelas inclinações dos congressistas, que ao definir uma determinada forma de proposta, vão pensar nos interesses locais de seu eleitorado, que é estadual, logo agindo de acordo com suas funções, o congresso tende a tomar medidas de acordo com a necessidade do ente federativo que o elegeu. Estes possuem um temor de que seu Estado de

origem passe a arrecadar menos, por conta de uma distribuição maior, no caso dos Estados mais abastados, ou por uma distribuição menor quando se trata dos pensamentos de parlamentares de Estados que possuem mais dificuldades financeiras. O argumento é que tanto a centralização como a descentralização poderiam levar a uma afronta ao pacto federativo, o que acarretaria numa inconstitucionalidade por conta de um desequilíbrio na relação entre os federados e o poder central.

Outro empecilho observado, é a impopularidade que a medida poderia acarretar, tendo em vista uma aprovação de uma reforma constitucional deste nível social, que irá modificar todo o sistema conhecido, produzindo os efeitos esperado a longo prazo. Isto, tendo em mente que os mandatos legislativos dos parlamentares podem não alcançar estes efeitos, causando um impacto direto numa provável reeleição, por isto os congressistas tendem a pensar no curto prazo quando tratam deste tipo de tema.

A busca por uma equidade entre os Estados é uma tendência dos países atualmente, portanto isso implica numa obrigação de alcançar, não só uma estabilidade política, porém um equilíbrio em relação à política fiscal. Isto leva países com grandes desigualdades sociais, como o Brasil, a realizar políticas públicas afim de atender estas demandas, por meio do financiamento público, que tem como sua maior fonte de renda a arrecadação de tributos.

Consequentemente tem-se uma tentativa de otimizar as fontes de receita, com uma maior diversidade de opções de bases de cálculos tributárias, que acabam focando na incidência de diversos tributos indiretos sobre o consumo de mercadorias de bens e serviços, o que gera um Sistema Tributário da forma que conhecemos hoje no Brasil.

4.5 Aspectos do Federalismo Fiscal no Mundo

No presente trabalho foram apresentados dois países da União Europeia que tem o IVA implantado e, também foi citado o exemplo dos Estados Unidos, que não possuem IVA, porém tem tributos baixíssimos sobre o consumo. O intuito foi apresentar o IVA dentro de um mesmo bloco econômico na perspectiva de um país altamente centralizado pelo unitarismo (Portugal) e que sofre de algumas instabilidades econômicas, principalmente depois da crise que afetou o mundo em 2008.

Outro exemplo foi país com um federalismo cooperativo, altamente evoluído, um governo descentralizado, porém com uniformidade e ao mesmo tempo possui uma das economias mais estáveis do mundo. E por fim, o país norte americano por conta de seu

federalismo dual, que pode ser chamado de federalismo concorrencial, onde os entes federados possuem alta autonomia e criam uma competição saudável entre si.

Primeiramente, os Estados Unidos, que tem larga distância de modelo legislativo e político em relação ao Brasil, seguindo a ideia do *common law*, uma estrutura jurídica mais embasada nas jurisprudências, enquanto o Brasil é adepto ao *civil law*, uma estrutura jurídica firmada no texto legal, que é a principal fonte do Direito.

Altamente descentralizado principalmente na política fiscal sobre o consumo, lá não existe um IVA nos moldes europeus, onde os Estados possuem competência sobre os *salles tax*, que, por sua vez, também tem baixa complexidade e alíquota, com incidência sobre o valor do produto, e regressividade por conta da distribuição de selos de isenção aos menos favorecidos.

A intenção é gerar competitividade saudável entre os entes, apesar de ocorrer transferências do ente federal aos estados, e dos estados aos entes locais, a repartição de recursos é feita por um requisito polêmico, a condicionalidade que possuam propósitos específicos. Predominam as transferências condicionadas a certas finalidades ou a determinadas áreas das despesas públicas, são realizadas ou transferências em bloco, que tem relação com uma atividade específica, ou transferências por categorias em relação a partes de uma atividade específica.

É interessante notar que assim como em outros países existe uma política de equalização fiscal, que tem o intuito de reduzir as disparidades fiscais provocadas pela distribuição desigual de recursos naturais, de bases agrícolas e de polos industriais.

Mas se trata de um modelo potencialmente danoso para o Brasil, porque mesmo que a autonomia estatal aumentada para alcançar esse modelo, seja puramente fiscal, e assim não sendo uma afronta ao pacto federativo, a competição desejada por este modelo entre os entes federados, principalmente em países com grande desigualdade econômica e social entre as regiões, como o Brasil, poderia acarretar em uma guerra fiscal, prejudicando por isto, e por conta da impossibilidade de estados e municípios de se absterem de determinadas tarifas de arrecadação por não possuir tantos recursos, o que não os tornaria interessantes para investimentos e produção em estados que tem maior necessidade de desenvolvimento, aumentando assim o desequilíbrio fiscal. Além de dificultar um dos objetivos do IVA no Brasil, que é a harmonização não só interna, como externa dentro do Mercado Comum do Sul.

Portugal é um país extremamente centralizado, que apesar de possuir entes subnacionais, o poder central pode definir a existência destes entes, bem como dos órgãos atuantes nos locais. É um grande facilitador possuir um poder central para a implementação

de qualquer medida, não por conta da sua efetividade, mas pela sua uniformidade trazida pelo centralismo.

Portanto, a implementação do IVA em Portugal foi de uma forma muito simples, como foi conferido anteriormente, possuindo também um IVA seletivo quanto aos produtos, e sendo de forma ideal para a entrada em um mercado comum, já que sua adoção se deu pelo poder central que tem competência para legislar e definir os parâmetros, apesar de serem definidos pela Comunidade Europeia.

Este é um modelo demasiadamente diferente do nosso, não se tem grande autonomia nas províncias, por isto dificilmente poderia extrair algo para inspirar um modelo brasileiro de IVA, apenas o fato da grande eficiência existente na centralização do tributo, tendo em vista de que na nossa nação é impreterível a cooperação entre a União, Estados e Municípios, sendo estes autônomos e não existindo hierarquia entre estes.

Por este motivo, para implementar um modelo igual ao português, seria necessária uma adaptação ao nosso pacto federativo, revisando principalmente os pontos de centralização da arrecadação e da fiscalização, além de ser necessária uma revisão da forma de partilha, porém não é longe do que é aplicado na Alemanha que possui modelo similar, porém com as revisões necessárias para aplicar o sistema em uma federação, como será visto a seguir.

No modelo alemão de federalismo, fazem parte os entes de um federalismo cooperativo assim como o brasileiro, em que divide com autonomia um Governo Central, os *Länder*, que são equivalentes aos estados brasileiros, e os Municípios ou Municipalidades.

Este país passou por períodos fiscais centralizadores na época do regime nazista alemão, extremamente autocrático e centralizador todo o regime político e financeiro, assim como aboliu os estados. E no pós a guerra com a queda do regime que estava até então, não existia um poder central para definir o regime político, nem os estados possuíam capacidade o suficiente para a reconstrução do Estado Alemão, ao mesmo tempo em que as forças aliadas abominavam a equalização fiscal, por enxergar como medida centralizadora potencialmente antidemocrática, assim foram feitas negociações que renderam um pacto federativo de caráter majoritariamente cooperativo (ZAGO, 2016, p.499/501).

Neste país os impostos sobre consumo são de competência comum dos *Länder* e do Governo Federal, este é recolhido por meio dos serviços locais fiscais, em cada estado, ou seja, a arrecadação é feita por meio dos estados, onde servidores fiscais são responsáveis por fiscalizar e cobrar o IVA dos locais e repartir de acordo com o disposto, onde uma parte irá

para a União, e a outra irá para o *Länder*, e uma parcela do que irá para o segundo será repassado aos municípios (SCHAAL; GALVAGNO, 2017, p.57).

Aqui existe autonomia estatal, e municipal, existem cidades inclusive que tem uma grande importância política, chamadas de cidades-estados, que inclusive possuem participação no Conselho Federal. O alemão IVA é único, existindo uma alíquota geral, e uma alíquota reduzida para produtos e serviços determinados em lei taxativamente, como produtos alimentícios, produtos voltados para o auxílio de pessoas com deficiência, dentre uma longa lista existente.

Além disto, existe um programa de equalização alemão que diminui a carga e as desvantagens de estados menos produtivos e por consequência mais carentes financeiramente, e diminui a vantagem obtida por estados mais abastados, por meio da equalização e redistribuição fiscal, com a lei de compensação interestadual, este teria embasamento na uniformidade de condições de vida, e pela capacidade e necessidade fiscal de cada *Land*. Portanto não existe uma quebra do pacto federativo, e sim uma cooperação de maior grau, numa legislação uniforme definida, com alíquota única, incidente sobre todo o território.

4.6 A Proposta de Emenda Constitucional N. 293/2004

Também conhecida como PEC da Reforma Tributária, é derivada do desmembramento realizado da PEC n. 228/2004, que resultou nesta e na PEC n.285/2004, e anteriormente era o resultado do conjunto de emendas remanescentes da PEC 41/2003.

A PEC n.293/2004, fruto de diversas alterações e evoluções decorrentes dos anos em que foi tramitada na câmara, iria ser analisada e provavelmente votada neste ano de 2018, porém ocorrida a intervenção federal no Rio de Janeiro, com previsão de término no dia 31 de dezembro de 2018, o que torna constitucionalmente proibido realizar emendas no texto da CF/88 enquanto estiver em intervenção federal, ou seja, a intervenção suspende as promulgações de emendas constitucionais³⁵, assim será algo para ser definido nos próximos anos.

Esta PEC possui como principais pontos o estabelecimento de limites e mecanismo de controle para a carga tributária nacional; criação de uma política de desenvolvimento industrial que vise à redução das desigualdades entre regiões. Foram feitas transformações

³⁵**Art. 60.** A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

que incorreram na proposta de criação de dois tributos novos em substituição a cinco tributos vigentes sobre o consumo atualmente o IPI, ISS, ICMS, PIS, COFINS, pelo Imposto Sobre Circulação de Bens e Serviços (IBS), que é modelo do tipo IVA, possui as mesmas características, como a não cumulatividade, todos os bens e serviços, menos os seletivos, não deixa claro qual será a base de cálculo, passando para uma posterior lei complementar, porém entendimento extraído do texto da justificativa foi de que seria a mesma do ICMS, ou seja, não é sobre o valor agregado. Também neutro, indireto dentro outros, de competência estadual, e um imposto deste mesmo modelo, porém com caráter seletivo, assim seria com alíquotas específicas para tributos específicos, como petróleo, combustíveis, cigarros, dentre outros, de competência federal.

Terá gestão compartilhada, a legislação será nacional e a fiscalização será estadual, e cada Estado terá competência para definir a alíquota que desejar, observando os limites impostos na legislação nacional, e terá um longo período de transição para a mudança de regime tributário. A gestão compartilhada é um grande mérito desta proposta, assim como a política proposta de desenvolvimento industrial para diminuir as desigualdades entre as regiões, esta acerta ao promover o princípio do destino, onde o imposto é devido no destino, aparentemente isentando exportações, e importações seriam cobradas dentro do país, o que estimula a comercialização dos produtos nos mercados externos.

A criação de comitês com participação de membros da União, estados e municípios foi outro acerto desta proposta, reforçando o pacto federativo, e afastando as ideias de que o IVA poderia ser algo nocivo à autonomia estatal ou ao federalismo brasileiro, mantendo arrecadação de cada ente, e se preocupando em realizar suas necessidades.

A aplicação do IBS no modelo do IVA, para substituir diversos impostos sobre o consumo é de grande avanço legislativo por si só, porém existem algumas carências necessárias para um funcionamento mais adequado deste modelo tributário.

Outro avanço foi a cobrança no Estado e município destino, o que não acumulará para os transportadores diversos tributos incididos, e as alíquotas procurarem versar sobre a necessidade de cada região.

Por outro lado, também não existe nesta proposta qualquer vislumbre do direito comunitário, novamente o legislativo é negligente com o Mercosul e seu desenvolvimento, não se comunicando quanto ao bloco econômico, nem uniformizando as tributações sobre este, de uma forma que, desrespeita o princípio da uniformidade geográfica, por conta da diferença de alíquotas existentes entre os Estados, que poderão aplicar alíquotas diferentes entre eles, sendo que a legislação é federal.

Apesar de criar tributos facilitadores, essas diferenças de alíquotas e cobranças entre os estados dificulta a congruência necessária com o mercado externo, visto que todos os outros países procuram uniformizar alíquotas vigentes, o que cria uma integração maior com os outros mercados.

E apesar de refletir as necessidades das regiões, e da federação, as divergências entre alíquotas sobre consumo no território nacional se mostrou prejudicial aos próprios entes federados, o que pode incorrer em disputas, levando a autonomia de cada lugar a diferenciar alíquotas para atrair investimentos e indústrias, portanto prejudicaria regiões mais pobres que não poderiam concorrer em igualdade por não possuir respaldo financeiro para uma diminuição de alíquotas, conseqüentemente gerar a famosa guerra fiscal. Mesmo que seja vetado para os Estados, que ofereçam benefícios fiscais.

4.7 O Modelo Europeu De IVA como sugestão para o Brasil

Depois de discutir sobre os diferentes aspectos da carga tributária brasileira, experiências de outros países que adotaram o IVA, só temos a enfatizar a importância de adoção do IVA no Brasil. E entre os modelos estudados, ousamos sugerir o modelo europeu a ser adotado em nosso país. Sem dúvida o IVA traria uma enorme simplificação tributária e teria o potencial de reduzir os impostos pagos, face a gama de impostos, taxas, contribuições, etc. que se paga no sistema atual.

Esta carga tributária que prejudicial para os mais necessitados, nas palavras de João Eloi Olenike, presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, acreditando que este tipo de tributação penaliza quem ganha menos, desta maneira ele discorre que: “O Brasil não tem uma política tributária que não taxa o cidadão de acordo com sua capacidade de contribuir. Tem uma política de arrecadação para fazer caixa, que é resultado da ineficiência do Estado em administrar seus recursos”. (OLENIKE, 2016).

A produção gera desenvolvimento, empregos e potencializa a capacidade de investimentos por conta da maior arrecadação graças ao aumento de renda dos contribuintes e de demanda de produtos e serviços, "O imposto tira dinheiro do bolso do contribuinte que se tornaria consumo ou poupança. Quando o governo diminui o tributo, coloca dinheiro no bolso do consumidor", entendimento do professor da Pontifícia Universidade Católica de Londrina Márcio Massaro (MASSARO, Site Contábil, 2016). Este é o meio mais eficaz de desenvolver um país do que o estímulo à produção de bens e serviços, e por conseqüência a criação de demanda, ocorrendo um enriquecimento generalizado na população (SAY, 1971).

A Proposta de Emenda Constitucional n. 293/2004 é de fato muito feliz em diversos aspectos, e a implementação desta por si só seria um grande avanço a todo o sistema tributário nacional. Porém, peca em alguns pontos cruciais para a existência do IVA, como a falta de uniformidade geográfica, se tratando de lei federal, o que pode acarretar em guerras fiscais.

Dessa forma, na busca por soluções possíveis para a tributação sobre o consumo brasileira, é essencial olhar para o formato aplicado na União Europeia, que por sua vez é como demonstrado o primeiro implementado no mundo, além de ser o mais bem sucedido, não só nos países mas também no bloco econômico. Portanto, o Brasil pode se beneficiar com a larga experiência trazida pela Europa, tanto internamente, quanto no desenvolvimento do Mercado Comum do Sul.

Um imposto único, nos moldes do IVA europeu, central, neutro, indireto, incidindo sobre o valor agregado, no momento da transmissão de propriedade ou emissão de fatura (ou equivalente), não cumulativo, com um sistema de compensação de créditos fiscais, sistema de deduções, eficientes não possuindo exceções, de competência tributária federal e capacidade ativa tributária compartilhada, inclusive partilhando as receitas, que tenha primazia pela simplicidade (STIGLITZ, 1999).

Desta maneira, os adventos da globalização, com grandes avanços tecnológicos e científicos, além de uma maior integração entre as nações, de forma com que negociações entre elas são extremamente necessárias para trazer desenvolvimento social, econômico e até tecnológico (SCHUTTER; SWINNEN; WOUTERS, 2012, p. 2). Trazem a necessidade da ocorrência de uma maior integração entre as nações, eliminando barreiras alfandegárias e uma uniformização de regras relativas às transações internacionais.

É imprescindível a busca pela harmonização dos países coexistentes no Mercosul, gerando uma adaptação entre os mercados, de modo que facilite a negociação entre eles, neste sentido Nina Gabriela Borges Costa defende em sua dissertação de mestrado na Universidade de Coimbra (2014, p. 77-100), que para isto então é necessária a centralização do IVA na competência tributária federal, o que não seria uma afronta ao pacto federativo, tendo em vista que a globalização trouxe a necessidade de uma certa concentração de poder nas mãos da União, buscando garantir uma autonomia nacional, para que este atenda diretamente as necessidades mercadológicas no globo, envolvendo o Brasil. Na realidade, seria simplesmente uma centralização tributária sobre o consumo, visando o mercado externo (NORREGARD, 1997, p.49-72).

Além disto, a centralização seria somente no poder de legislar, porém a arrecadação e a fiscalização seriam compartilhadas, existindo a partilha entre os entes subnacionais e a

União, inspirado no modelo alemão, seriam criados um órgão fiscalizador federal, como órgão controlador desse imposto, com funções de regulamentar o IVA, fiscalizar os órgãos estaduais e ter a responsabilidade de julgar processos extrajudiciais e judiciais relativos aos entes federativos, o órgão federa seria central e seria composto por membros da União e dos Estados. E órgãos fiscalizadores estaduais, que seriam localizados nos Estados, responsáveis por arrecadar e partilhar as quotas da União e dos Estados que, por sua vez, iria partilhar com os Municípios.

Portanto, não seria algo nocivo ao pacto federativo, pelo contrário, seria um reforço ao cooperativismo proposto pelo federalismo nacional (SPAHN; FÖTTINGER, 1997, p.226/248). Neste mesmo sentido Mário Alberto Alexandre entende que:

Não se pode afirmar que a aplicação do IVA nos países federados coloque problemas de maior em termos de política fiscal, principalmente se for concebido como imposto federal e não como um imposto estadual. A concessão, aos diferentes níveis de governo, do poder de fixar alíquotas ou a base do imposto tem a vantagem de reforçar a autonomia e a responsabilidade das autoridades Estaduais, mas apresenta inúmeros problemas, sendo o mais relevante o da criação de distorções de concorrência entre os diferentes Estados. Deste modo, a melhor forma de resolver o problema da atribuição da receita do IVA entre os diferentes níveis de governo (Administração estadual, provincial ou regional) consiste em utilizar fórmulas de repartição. (ALEXANDRE, 1998, p.34).

A centralização da legislação tributária terá o intuito de garantir a uniformidade tanto na incidência e no fato gerador, quanto na alíquota, que será definida junto aos critérios da legislação federal, portanto a isonomia do imposto. Nesse sentido, implementaria um sistema de compensação, devendo o órgão estadual repartir o montante tributário de acordo com as necessidades e capacidades de arrecadação previstas, pelo órgão federal, de cada ente federativo. E caso necessário, quando partilhasse as quotas de cada ente com a União, se o estado possui maior carência este terá uma quota maior, enquanto se o estado tem maior produção sua parte seria menor, dessa maneira, tentando compensar as desigualdades regionais.

Claro a grande vantagem de não acumular o imposto sobre o preço, cobrando somente o valor que agrega este, dessa maneira, o custo para todos da cadeia de produção e consumo seriam menores, e efetivamente teríamos uma diminuição dos tributos, mesmo que com alíquotas mais altas. E além disso não seria possível oferecer isenções, tendo em vista que a legislação do IVA seria una e federal, e se alguém fosse isentado, atingiria todos os entes, o que resultaria numa necessidade de aprovação pelo órgão nacional, assim de todos os participantes da federação, que iria verificar a necessidade do benefício fiscal.

Existem três grandes vantagens de se estabelecer um modelo centralizado de IVA, com a repartição do valor arrecadado, os menores custos para o contribuinte, que deixariam de ter que contribuir em diversas legislações diferentes, bem como, a redução do impacto econômico por conta da existência de uma estrutura e tarifa em comum, e a impossibilidade de acontecer a guerra fiscal por meio do Imposto.

Desta forma, também será possível uma melhor harmonização com o mercado externo e entrada de investimentos e produtos em todas as regiões do país. E devendo existir uma lista taxativa de produtos e serviços com alíquotas diferenciadas que irão incidir com a seletividade, como energia elétrica, alimentos, combustíveis, álcool, dentre outros, com uma limitação determinada pela legislação federal de uma alíquota mínima e máxima sobre estes produtos.

Uma única alíquota atenderia melhor as necessidades de um mercado externo, e atrairia mais empresas e investimentos tendo em vista a grande simplicidade que seria, isto pode ser comprovado pela aplicação do IVA no modelo europeu, que foi de grande sucesso, e bastante benéfico para o bloco econômico, e por sua vez, incide um modelo de alíquota uniforme.

O tributo deve ser uniforme também sobre as importações, estimulando a entrada de tecnologias e inovações externas, assim como não incidir sobre exportações, seguindo o princípio do destino, onde será arrecadado no destino. Então exportações seriam grandes estímulos a indústria nacional a produzir de forma mais competitiva com o mercado externo.

A uniformização geral dos tributos permite uma harmonização extremamente simples aos outros países do Mercosul, o que conseqüentemente irá criar um mercado dentro do bloco mais aquecido e mais fluído, realizando negociações de forma simples, e estendendo o consumo de produtos e serviços brasileiros em diversos países. Iria refletir melhor na capacidade contributiva da população, já que este seria uniforme e neutro, não incidindo de forma injusta nos produtos.

Ao mesmo tempo, uma forma interessante é a isenção do imposto sobre o consumo para turistas, tendo em vista o estímulo ao próprio turismo e ao consumo por parte dos estrangeiros. Poderia ser adotado o modelo adotado na Europa e nos Estados Unidos (*tax free*), onde o turista consumidor apresenta as notas fiscais para a autoridade alfandegária na viagem de retorno ao seu país de origem e obtém a devolução dos valores relativos ao IVA no produtos e serviços pagos.

João Paulo Calemba Batista Menezes, conclui que:

O modelo atualmente vigente em Portugal, uniforme a todos os Estados Membros (EM) da União Europeia e baseado num IVA central (nacional), cuja arrecadação é realizada somente a um nível de governo, fundamentada no princípio do destino, torna-se uma estrutura muito eficaz pelas seguintes razões: já é adotado pelos vinte e sete países membros da União Europeia; não existem evidências práticas quanto aos demais modelos propostos pelos investigadores; (MENEZES, 2013, p.160).

Percebe-se que não é coincidência este imposto existir em grande parte do mundo, inclusive com diversos países que obtiveram sucesso com este modelo, em especial, os da União Europeia, que usa o sistema centralizado do IVA, que para maioria dos analistas fiscais é a melhor forma de aplicá-lo (BIRD, 1999, p. 99). E a UE busca alcançar a centralização do IVA no bloco econômico, tendo em vista o objetivo de tornar-se uma União Econômica e Monetária (COMISSÃO EUROPEIA, 2010, p. 05-25).

5 CONCLUSÃO

Os impostos sobre o consumo foram diversas vezes discutidos ao longo dos anos, sob diferentes aspectos e legislações. Buscou-se um tributo mais justo, tendo em vista que imposto sobre a produção atrapalha a cadeia produtiva e penaliza os mais pobres. Não menos importante era minimizar complexidade da operação de arrecadação, que em face da burocracia e necessidades de profissionais qualificados encarece o processo.

Para facilitar as transações foi pensado o Imposto Sobre o Valor Agregado ou Acrescentado, que incidiria sobre o valor agregado do produto ou da prestação de serviços, com formas baseadas em um sistema de deduções que resultaria num preço repassado ao consumidor muito menor, no intuito de agregar todos os impostos sobre o consumo e ser realizado por um imposto único.

Foi primeiro implementado na Europa, com seu início na França, seria um propulsor da criação de um mercado comum europeu. Anos após, o Tratado de Roma constituiu a Comunidade Europeia. Inicialmente a principal medida tomada a derruba de barreiras aduaneiras. Assim utilizaram o IVA como uma forma de harmonizar o mercado europeu e tornar mais simples e mais justas as transações entre os países, onde todos teriam de implementar, de forma gradual, o IVA com alíquotas similares. Esse processo foi gradualmente sendo implementado pelas Diretivas, e tendo como ponto determinante a Sexta Diretiva.

A Sexta Diretiva implementou uma uniformização nas taxas do IVA nos países além da implementação obrigatória da uniformidade do sistema de deduções e da base de incidência. Este foi um grande passo pra harmonização do mercado europeu e a formação da hoje conhecida como União Europeia, um grande bloco econômico.

Enquanto na América do Sul houve a implementação do Mercado Comum do Sul, no mesmo intuito europeu, de facilitar negociações e promover um desenvolvimento em conjunto, por meio de negociações entre os Estados membros. Ainda hoje não possuímos no Mercosul um mercado comum, ou seja, uma forma de mercado harmonizada, principalmente por conta do Brasil, que é o único membro que não adotou IVA.

O Uruguai e Argentina possuem o IVA há décadas, enquanto que no Brasil existem apenas modelos próximos como ICMS, e o IPI. Porém nossos modelos divergem dos demais por não se tratarem de impostos únicos; apesar de possuírem sistema de deduções, são impostos que acabam acumulando entre eles e com outras contribuições sobre os consumos, tornando-se oneroso. Também existe a possibilidade dos Estados legislarem sobre o ICMS,

realizando guerra fiscal concedendo isenções e benefícios na forma em que entenderem ser melhor.

Do exposto, é possível concluir que o Sistema Tributário Nacional é extremamente complexo e oneroso para os produtores de bens e serviços e para os consumidores, o que impacta na produção. A gama de tributos, principalmente sobre o consumo, tais como o IPI, ICMS, ISS ou ISQN, PIS/PASEP, COFINS, dentre outros, oneram a atividade produtiva o que pode refletir no desenvolvimento do país.

Conjugada com uma elevada carga tributária temos o problema do baixo retorno para a sociedade em serviços públicos como saúde, segurança, educação, infraestrutura etc. Outro aspecto danoso da nossa carga tributária é a desigualdade social que proporciona: ricos e pobres acabam pagando o mesmo preço nos bens e serviços que tem incidência tributária.

Assim, é imperioso implementar uma redução de impostos, bem como diminuição da complexidade destes tributos, sendo uma alternativa já testada na Europa, e por vários países da América do Sul.

Percebe-se que ao longo da história democrática nacional, que desde de 1995, foram feitas tentativas de reforma tributária e adoção do IVA. Muitos são os entraves para que não prospere a adoção do IVA como possibilidade de centralização da competência tributária e temor dos governadores de perder a autonomia de seus estados e o receio dos parlamentares quanto a eleição, temendo perde popularidade. Além do temor à diminuição da arrecadação de forma imediata, porque não é pensado no longo prazo os benefícios que essa tributação traria para a indústria, fazendo com que cada vez mais se arrecade mais, por conta da maior geração de riquezas.

Tendo como referência países que implementam o IVA, como Portugal e a Alemanha, deduz-se que no unitarismo a implementação é muito mais simples, por ser centralizada; porém este não parece ser o modelo adequado para o país, pois, em princípio, afronta a Federação Nacional. Entende-se como adequado o modelo Europeu, que vimos o modelo português, um país unitário, que possui uma alíquota única para todos os produtos e serviços do país, ou seja de forma geral, uniforme, neutro, além de uma alíquota reduzida para alguns produtos que estão taxativamente dispostos em lei.

No modelo alemão a arrecadação é feita por meio de uma autoridade nos estados, que irá repartir o IVA para o governo central e para os municípios, onde se tem na realidade, ao contrário sistema extremamente centralizado, que retira a autonomia dos estados, um sistema que estimula o cooperativismo entre os entes federativos.

Considerando todas essas experiências, existe uma proposta de um imposto do tipo IVA que está sendo discutida no Congresso Nacional que acerta ao propor a implementação do Comitê Gestor Fiscal, e a partilha do IBS, que será regulamentado por uma legislação federal, assumindo uma forma mais cooperativa.

Mas o mesmo modelo erra, primeiro no momento em que provavelmente não adotará a incidência sobre o valor agregado, incidindo sobre o preço e quando não unifica as alíquotas do IVA, deixando para que cada Estado tenha a sua definida, perdendo o princípio de uniformidade geográfica, o que poderia acarretar numa vantagem para os estados mais ricos sobre os que possuem menos condição financeira, que poderiam ser prejudicados, além de não ajudar o necessário para realizar a integralização do Mercosul, continuando a dificuldade de harmonizar este mercado.

Por todo o exposto, depois de analisar modelos e autores apresentado neste trabalho, entendemos ser imprescindível a introdução do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil. Citado imposto deve ser uniforme, de competência da União e arrecadado meio das auditorias fiscais estaduais. Com uma alíquota geral, e produtos e serviços descritos taxativamente com alíquotas diferentes (produtos diferenciados), sem “guerras fiscais” entre os estados.

Como consequência da adoção do IVA podemos concluir que:

- 1) Ocorra maior estímulo à produção e consumo, que traria mais desenvolvimento ao país. Empresas teriam mais liberdade para crescer e produzir tendo em vista a redução dos custos. Consumidores teriam um poder de compra maior, o que serviria para o aumento de produção e de demanda. Estímulo abertura de novos negócios.
- 2) Produtos nacionais com mais condições de competir com o exterior e atração de mais investimentos externos para o país.
- 3) Adotar políticas com o IVA que beneficiariam regiões que enfrentam mais dificuldades, usando um sistema de equalização, que teria uma cota base de partilha do IVA.
- 4) Nos moldes europeus, realizar um IVA com o princípio de destino, que este seria cobrado apenas no país cujo produto é destinado, isentando exportações, o que iria estimular o comércio de produtos brasileiros para o exterior, estimulando a venda e a produção de produtos e serviços mais competitivos no cenário externo.

- 5) Isenção para turismo exterior, pessoas vindas de países estrangeiros teriam direito ao reembolso de IVA pago aos comerciantes nacionais, o que iria estimular não só o turismo como o consumo aqui no país.

É possível concluir, o grande sucesso do IVA no mundo, sendo adotado pela grande parte dos países considerados desenvolvidos. É uma medida que tem, a médio e longo prazo, o potencial de promover o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. *Fiscal Code of Germany*. Translation provided by the Language Service of the Federal Ministry of Finance, 2002. Disponível em: https://www.gesetze-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf. Acesso em 15 de setembro de 2018.

ALEXANDRE, Mário Alberto. **Curso de Integração Económica e Direito Internacional Fiscal - A harmonização fiscal dos impostos indiretos**. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária, 1998.

ALVAREZ, Sónia Raquel Branco. **A evolução e a eficiência do IVA nos países da União Europeia (98-2011)**. Dissertação de Mestrado – Finanças, Instituto Superior de Economia e Gestão. Disponível em: <<https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=531144&method=getFile>>. Acesso em: 13 de agosto de 2018

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o valor agregado – IVA. IVA VALUE ADDED TAX – VAT**. São Paulo: Rumo Gráfica Editora Ltda. 1995

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, Karlos Júnior Mendonça de; SANTOS, Kleiton dos; JESUS, Gustavo Santana de. Formação Do Federalismo Norte-Americano E Do Federalismo Brasileiro. **Interfaces Científicas – Direito**. Aracaju, V.5, N.2. p. 29 – 36. Fev. 2017

APET. Associação Paulista de Estudos Tributários. **Complexidade tributária é prejudicial a todos**. Disponível em: <https://apet.jusbrasil.com.br/noticias/100073829/complexidade-tributaria-e-prejudicial-a-todos>. Acesso em: 30 de ago. de 2018

ARANTE, Anderson Oderico de. **Reforma tributária, evasão fiscal, comportamento das firmas: um ensaio teórico sobre reações a cenários oriundos das Propostas de Emendas constitucionais 285/2004 e 293/2004**. 2006. 152 f. Dissertação de Mestrado – Administração, Universidade Federal de Pernambuco, Recife. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/1049/1/arquivo1375_1.pdf. Acesso em 27 de set. de 2018

ARGENTINA. *Constitución de la Nación Argentina*, 1994. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>. Acesso em 15 de setembro de 2018.

ARGENTINA. *Ley de Impuesto al Valor Agregado n. 23.349*. Disponível em: <http://legislacion.dentrode.com.ar/superate/2008/07/iva/iva.pdf>. Acesso em 15 de set. de 2018.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de

Incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise de incidência. **RDDT 112/120**, nov. 2005

ARRETCHE, Marta. **Relações federativas nas políticas sociais**. Educação & Sociedade, Campinas, SP, v. 23, n. 80, p. 25-48, set. 2002. Rev. Educação Social de Campinas.

Disponível em:

<http://antigo.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fRelacoes_Federativas_nas_Politicas_Sociais.pdf>. Acesso em: 10 de set. de 2018

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ed. Atualizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição** e na lei. 3. Ed. São Paulo. Dialética. 2009

BIRD, Richard M. *Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment*.

International Monetary Fund Working. dez. 1999. p. 99/165. Disponível em:

<<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1999/wp99165.pdf>>. Acesso em 12 de out. de 2018

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2010

BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 47. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. Nota técnica conjunta CESEF/STN,nº 03/2017. 31 de março de 2017. **Diário Oficial da União**. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+t%C3%A9cnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2016.pdf/0ef1c0d7-211a-4ee3-907f-c0e07f44c367>>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. Nota técnica conjunta CESEF/STN,nº 03/2016. 31 de março de 2016. **Diário Oficial da União**. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. Folheto Orientativo. 2016. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf>> Acesso em: 18 set. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. Análise por Tributos e Base de Incidência. 2016. **Diário Oficial da União**. Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em: 15 set. 2018.

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federal do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 22 de set. 2018.

BRASIL, Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 20 de set. de 2018.

BRASIL, Lei nº 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9532.htm>>. Acesso em: 02 de mai. de 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 de out. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 20 de set. 2018.

BRASIL. Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Dispõe sobre a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7482.htm>. Acesso em 18 ago. 2018.

BRASIL. Exposição de Motivos 00084/MF/C.Civil do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003. Brasília: Senado, 2003. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=540645>>. Acesso em 20 de set. de 2018.

BRASIL. Exposição de Motivos 00084/MF/C.Civil do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003. Brasília: Senado, 2003. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=903588>. Acesso em 20 de set. de 2018.

BRASIL. Exposição de Motivos 00016/MF DO Projeto de Emenda Constitucional 233/2008. Brasília: Senado, 2008. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=3F927C5EFEDA37565E427D75C7211165.node1?codteor=551015&filename=Avulso+-PEC+233/2008. Acesso em 30 de agosto de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em recurso de especialidade. nº 323/705/RS, Relator: Herman Benjamin. Brasília, agosto de 2009. **Diário da justiça**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_38_capSumula406.pdf>. Acesso em: 08 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº 2551, Relator: Celso de Mello. Brasília, abril de 2003. **Diário da justiça**. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091616&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 08 set. 2018.

BRASIL. Projeto de Emenda Constitucional 293/2004. **Redação Final**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1680893&filename=EMC+7/2018+PEC29304+%3D%3E+PEC+293/2004. Acesso em 07 de out. de 2018.

BLANCO, Sindulfo. El impuesto al valor agregado em el Paraguay. **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Org. Ubaldo Cesar Balthazar. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CAMPOS, Dejalma. **Direito financeiro e orçamentário**. São Paulo: Atlas, 1995.

CÁRCOMO LOBO, Maria Teresa de. **O Direito Tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000

CARDOSO, Maurício Farias; MAGNANTE, Médully; PRESSI, Guilherme; DELFINO, Angelita. **Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL**. Congresso de Contabilidade. 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/94_16.pdf>. Acesso em: 13 de set. de 2018.

CARVALHO, Patrícia. **Harmonização do Direito Tributário no Mercosul. Direito Tributário Internacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas – 45; Dejalma de Campos (Coord.), jul/ago. 2002

CARVALHO. Raimundo Eloi de. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectiva**. 2005. 118 f. Brasília. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos/05-2005-eloi-tributacao-sobre-o-consumo-de-bens-e-servicos-completo>. Acessado em: 18 agosto de 2018.

CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO FILHO, Milton Henriques. O efeito da carga tributária no crescimento da economia. **Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo**. v.18, n.3, p.188-204, Ed. Extraordinária. mar./jul. 2018. Disponível em: <<http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/1417/878>>. Acesso em: 12 de set. de 2018

CEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: Ltr, 2000

COELHO, José Ricardo Roriz. A Carga Tributária no Brasil Repercussões na Indústria de Transformação. **Resumo Executivo DECOMTEC**. 2015. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=206654>>. Acesso em: 02 de out. de 2018

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Bens do ativo fixo – direito de crédito em tema de ICMS. **RDDT 116/129**, maio 2005.

COMISSÃO EUROPEIA. Livro Verde sobre o futuro do IVA: Rumo a um sistema de IVA mais simples mais sólido e eficaz. **Parlamento Europeu**. Dez./2010. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695_/com_com\(2010\)0695_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_pt.pdf)>. Acesso em: 22 de ago. de 2018

COMISSÃO EUROPEIA. **IVA nos Estados membros da UE**. *Trade Helpdesk European Commission*. Disponível em: <<http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/pt/iva-nos-estados-membro-da-ue>>. Acesso em: 11 de out. de 2018

CONSELHO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Proposta da indústria para a área de tributação**. Portal da Indústria. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/proposta-da-industria-para-o-governo/tributacao/>>. Acesso em: 15 de out. de 2018

COSTA, Nina Borges Gabriela Costa. **A Implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades do contexto**. 2011. 185 f. Dissertação de Mestrado – Direito, Universidade de Coimbra, Portugal, Coimbra. Disponível em: <<https://eg.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf>>. Acesso em 10 de out. de 2018

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA, Fabiana Azevedo da. **Federalismo Fiscal No Brasil: A Realidade Do Federalismo Competitivo e A Busca Da Cooperação e Do Equilíbrio**. 2006. 220 f. Dissertação de Mestrado – Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2457/1/000381041-Texto%2bCompleto-0.pdf>>. Acesso em 10 de out. de 2018

DIRETIVA 67/227/CEE do Conselho/ Primeira diretiva, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

DIRETIVA 67/228/CEE do Conselho/ Segunda diretiva, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume

de negócios. Estruturas e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

DIRETIVA 69/463/CEE do Conselho/ Terceira diretiva, de 9 de dezembro de 1969, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - introdução do imposto sobre o valor acrescentado nos Estados membros.

DIRETIVA 77/388/CEE do Conselho/ Sexta diretiva, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.

DIRECTIVA 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE.

DIRECTIVA 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Diretiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA).

DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. DIRECTIVA 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

DIRECTIVA 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.

DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado: parte especial**. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributário no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

DUARTE, Cláudia. Na contramão do Mundo, Brasil Tributa mais o consumo. **O TEMPO**. 27 de jun. 2016. Disponível em: <<https://www.otempo.com.br/capa/economia/na-contramão-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>>. Acesso em: 15 de out. de 2018

FIGUEIRAS, Simão Marcos. **MERCOSUL no contexto latino-americano**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994

FONTAINE, Pascoal. *Comprendre les politiques de l'Union Européenne: 12 leçons sur l'Europe*. Luxembourg: Office des publications de l'Union européenne, 2014.

GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias – Os Impostos sobre consumo no Mercosul**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

GONDAR, Anelise Freitas Pereira. **Limites e Possibilidades do Federalismo Cooperativo: Uma Análise da Alemanha e do Brasil**. 2011. 185 f. Dissertação de Mestrado – Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. Disponível em:

<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19204/19204_1.PDF>. Acesso em 30 de ago. de 2018

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPO BANCO MUNDIAL. *Payng taxes. Doing Business*. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 23. set. de 2018

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2001

IAPMEI. A Economia em Síntese. **IAPMEI**. Jul./2011. Disponível em: <https://www.iapmei.pt/Paginas/EconomiaemSintese_28042017.aspx>. Acesso em: 23 de set. de 2018

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de Contas Nacionais**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Sistema_de_Contas_Nacionais/Notas_Metodologicas_2016/01_mudanca_de_base.pdf>. Acesso em: 29 de ago de 2018.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Quantidade de normas editadas no Brasil**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>>. Acesso em: 11 de ago de 2018.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Cálculo do IRBES : Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade**. Curitiba, 2015. 6 p. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 12 de ago. 2018.

INSTITUTO MISES. **A carga tributária brasileira e o imposto sobre os mais pobres**. Mises Brasil. 2010. Disponível em: <<https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=769>>. Acesso em: 17 de out. de 2018

LAIRES, Rui. **O IVA Português no Tribunal de Justiça da União Europeia**. 1.ed. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016.

LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; Org. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 14. Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1993

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v.2. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Hugo Brito. **Reforma Tributária**. 2003. Disponível em:
<<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em: 20 de set 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9ª edição. Santo. Ed. Atlas. 2016

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Dependência de Trajetória nos incentivos fiscais: Fragmentação do empresariado na Reforma Tributária**. 2009. 127 f. Dissertação de Mestrado – Ciência Política, apresentada ao Instituto de Pesquisas Universitárias do Rio de Janeiro e ao Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, Brasília. Disponível em:
http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3642/dependencia_trajetoria_sobreiro.pdf?sequence=2. Acesso em 29 de julho de 2018.

MARÓN, Maneul Fondevila; GONÇALVES, Regina Lúcia. Desafios Do Federalismo Fiscal No Brasil À Luz De Um Modelo Democrático: Comparação Com O Modelo Americano. **Revista Thesis Jurídica**. v.2. n.3. set./dez. 2017. p. 438-465. Disponível em:
<<http://www.revistartj.org.br/ojs/index.php/rtj/article/view/557/pdf>>. Acesso em: 23 set. de 2018

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu). **Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo**, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013. Disponível em:
<<http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/466>>. Acesso em 23 de ago. de 2018

MINARDI, Joseane. **Tributário: Teoria e Prática** 10. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018.

MORAES, Marcos Ribeiro de. **As relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.

MONTORO FILHO, André Franco. **Contabilidade Social: uma Introdução à Macroeconomia**. São Paulo: Atlas, 1992.

MUNGUÍA, José Rico. **Manual del Impuesto al Valor Agregado: Parte general**. 1. ed. Cidade do México: Editores Unidos. S.A, 2018.

NAKAYMA, Juliana Kiyosen. **Imposto sobre o valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no Mercosul**. *Scientia Iuris*. Disponível em:
<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11228>>. Acesso em: 22 de set. de 2018

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995

NORREGARD, John. **Tax Assignment**. In: Teresa Minassian. (Ed.) *Fiscal Federalism in Thoery and Practice, International Monetary Fund*, Washington. DC: International Monetary Fund, 1997.

NUNES, Rizzatto. **Manual de Introdução ao estudo do direito**. 1ª Ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 1996.

OCDE. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Brazil Economic Survey Overview**. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 12 de ago. 2018.

OECD. **Consumption Tax Trends**. **OECD-ilibrary**. 2016. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page49. Acesso em: 22 de ago. de 2018

OLIVEIRA, António Moura de. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado Um Imposto Neutro**. 2006. 188 f. Dissertação de Mestrado – Ciências Jurídico – Econômicas, Universidade do Porto, Portugal, Porto. Disponível em: <https://www.cije.up.pt/download-file/880>. Acesso em 01 de out. de 2018

OLIVEIRA, Liliana Saraiva de. **O Mercosul e a União Europeia: Uma Breve Comparação**. Escola AGU. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/article/view/1579>>. Acesso em: 22 de set. de 2018

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Direito tributário atual**. 30 ed. Rio de Janeiro. Ed. Dialética. 2014.

PARAGUAI. **Constitución de la República de Paraguay**, 1992. Disponível em: http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm. Acesso em: 15 de agosto de 2014.

PARAGUAI. **Regimen Tributario Ley 125/91**, 1991 Disponível em: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf. Acesso em: 20 de setembro de 2018.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017

_____. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª edição. São Paulo. Ed. Livraria do Advogado. 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital do século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

PROTOCOLO DE OURO PRETO. Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do MERCOSUL. Aos 17 dias do mês de dezembro de 1994. Disponível em: acesso em 24 de abril de 2014.

REGIS, André. **Novo federalismo brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 2009.

REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Edirtora FGV, 2009

RIOS, Marcelo Jabours. A tributação sobre consumo na União Europeia. **Revista Direito Isabela Hendrix**. v.19, nº 19, 2017. Disponível em:

<<https://www.metodista.br/revistas/revistas-izabela/index.php/dih/article/viewFile/1628/908>>. Acesso em 20 de ago. de 2018

SANTOS, António Carlos dos. ALEXANDRE, Mário Alberto. **O IVA Comunitário na Encruzilhada rumo a um Novo Sistema Comum?**. Ciência e Técnica Fiscal. N. 397, jan./mar. 2000

SABBAG, Eduardo. **Elementos do direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____, Eduardo. **Manual do direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____, Eduardo. **Prática Tributária** 10. ed. São Paulo: Método, 2017.

SAY, Jean-Baptiste. *A Treatise on Political Economy*. Nova Iorque: Augustus M. Kelley, 1971

SCHAAL, Isabelle; GALVAGNO, Lisa. O Federalismo Alemão e o Modelo das Cidades Estado Uma Isabelle. **Cadernos Adenauer**, XVII, nº 3. p. 57-79. 2017. Disponível em: <<http://www.kas.de/wf/doc/23365-1442-5-30.pdf>>. Acesso em: 28 de set. de 2018

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012

SCHUTTER, Olivier De; SWINNEN, Johan; WOUTERS, Jan. *Foreign direct investment and human development: the law and economics of international investment agreements*. 1 ed. Nova Iorque: Routledge, 2012.

SEBRAE. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **SEBRAE**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 22 de set. de 2018

SIMÃO JÚNIOR, Foch. **Imposto sobre valor agregado: estudo de viabilidade** 1 ed. São Paulo: Revistas Oficiais, 2004.

SMITH, Adam. A riqueza das nações. Série os Economistas, I. v. Apresentação de Winston Fritsh, tradução de Luis João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1985.

SPAHN, Paul Bernd; FÖTTINGER, Wolfgang. Germany. In: Teresa Minassian. (Ed.) *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington DC.: International Monetary Fund, 1997.

STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3ª Ed., Nova Iorque: Norton & Company, 1999.

TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: , acesso em 22 de abril de 2014.

TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA. Tratado da União Europeia e do tratado sobre o funcionamento da União Europeia. Aos dias 1 de novembro de 1993. Disponível em: , acesso em 08 de fevereiro de 2014.

TRATADO DE ROMA. Tratado que institui a Comunidade Econômica Europeia. Aos 25 dias do mês de março de 1957. Disponível em: , acesso em 07 de fevereiro de 2014.

UNDP. *Human Development Statistical*. **UNDP.org**. 2018. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/2018_human_development_statistical_update.pdf>. Acessado em: 22 de ago. de 2018

URRESTI e CARDOZO. Comentarios sobre la instauración del impuesto al valor agregado en un Estado Federal. **Reforma Tributária & Mercosul**. Org. Ubaldo Cesar Balthazar. Belo Horizonte: Del Rey, 1999

URUGUAI. Constituição de la República Oriental del Uruguay, 1967. Disponível em: , acesso em 18 de março de 2014.

URUGUAI. Código Tributario. Disponível em: , acesso em 20 de março de abril de 2014.

URUGUAI. Impuesto al Valor Agregado. Disponível em: , acesso em 20 de março de 2014.

VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar Org. **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

VILLAS, Gustavo. **O Princípio da não cumulatividade**. JusBrasil. Disponível em: <<https://gustavovillas.jusbrasil.com.br/artigos/341094586/direito-tributario-principio-da-nao-cumulatividade>>. Acesso em: 03 de out. de 2018

ZAGO, Mariana Augusta dos Santos. **Federalismo alemão e na Alemanha: estudo comparativo da repartição de competências legislativas e de execução**. 2016. 95 f. Dissertação de Doutorado – Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-04102016-181431/>>. Acesso em: 23 de set. de 2018

MORAES, Tatiana; ANDRADE, Ivana. Alta carga tributária elimina empregos no Brasil. **Hoje em dia**. 24 de mai. 2017. Disponível em: <<https://www.hojeemdia.com.br/primeiro-plano/alta-carga-tribut%C3%A1ria-elimina-empregos-no-brasil-1.466936>>. Acesso em: 12 de out. de 2018.