



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRO-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
CURSO DE DIREITO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO

**A PERSPECTIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO
BRASIL PELO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA)**

ORIENTANDO: JOÃO PEDRO PACHECO MOHN
ORIENTADOR: Prof. Dr. ARI FERREIRA DE QUEIROZ

Goiânia – GO

2023

João Pedro Pacheco Mohn

**A PERSPECTIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO
BRASIL PELO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA)**

**Artigo de Trabalho de Curso apresentado na
Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade
Católica de Goiás como requisito básico para a
conclusão do Curso de Direito.**

Orientador: Prof. Dr. Ari Ferreira de Queiroz

Membro da banca: Profa. Cláudia Luiz Lourenço

Goiânia-GO
2023

RESUMO

Há algum tempo, as discussões a respeito do sistema tributário nacional fazem parte da agenda de debates de toda a sociedade. No atual contexto internacional, a crescente evolução das formas de economia, sejam elas no digital, outras formas que têm se aprimorado, ou até mesmo nascido, e a integração das economias mundialmente, indicam a necessidade de atualizar a tributação sobre o consumo no Brasil, a interpretar a evolução da sociedade global, porém sem deixar de olhar seus problemas internos, principalmente no modelo tributário nacional.

A União Europeia se adiantou e já possui uma forma de tributação, qual seja, o IVA, que se constitui num sistema de tributação idêntico para todos os países membros e que, por isso, favorece a harmonização fiscal entre os países que a compõem.

Surge, em 1966, o Código Tributário Nacional, o qual foi sistematicamente reformado até a Constituição de 1988. Esta, ampliou a limitação do poder de tributar dos entes federativos, adotando uma nova discriminação de competências tributárias. Ao mesmo tempo, a Constituição tentava privilegiar o equilíbrio dos Estados, dando-lhes mais autonomia na seara tributária. Somando-se a isto a retirada de parte das transferências fiscais, uma “guerra fiscal” foi instaurada. O sistema tributário criado para atrair empresas, acaba interferido, pelos entes federativos, na eficiência econômica ao reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social.

O Brasil encontra-se em uma “sinuca de bico”, onde depois de ter postergado durante muitos anos a discussão de uma modernização do sistema tributário, encontra-se ainda com problemas maiores para não afetar a arrecadação de seus entes federativos.

Portanto, a simplificação do sistema e a eliminação da “guerra fiscal” são prioridades nas discussões a respeito da modernização. Para atingir esses objetivos, um IVA deverá observar o modelo de sucesso europeu, porém se atentar para sua sistemática interna de Estado federativo.

Palavras-Chave: Imposto; consumo; Brasil: perspectiva; federação.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso visa se debruçar sobre o tema da possível modernização da tributação sobre o consumo no Brasil, tema bastante debatido em nosso país há algum tempo, mas sem perspectiva de avanços significativos, pois ainda não foi tratada como prioridade pelos entes federativos e seus respectivos políticos.

A tributação sobre o consumo no Brasil está em torno deste tributos, quais sejam, o IPI (Imposto sobre produto industrializado), o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza), o II (Imposto de importação), o IE (Imposto de exportação), o PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

As principais características carregadas pela tributação no Brasil, pois não somente no consumo, são a quantidade, a complexidade junto da individualidade legislativa de cada um dos impostos, a alta carga tributária e a ausência de segurança jurídica quanto a benefícios, isenções e créditos tributários.

A implementação de um IVA (Imposto sobre o valor agregado) tem o propósito de atender a princípios do Direito Tributário, como promover maior simplicidade e transparência em um dos sistemas tributários mais complexos do mundo. Se houver menos impostos, é intuitivo que o sistema será mais inteligível, e por consequência será mais fácil de entender o que está sendo cobrado, gerando maior entendimento ao contribuinte.

O princípio da neutralidade deve ser observado com maior afinco do que se observa atualmente, tendo em vista que a atuação do Estado no campo tributário deveria interferir o menos possível na ordem econômica. As diversas alíquotas de ICMS impostas sobre bens distintos e por entes federativos distintos atualmente vão de encontro ao princípio da neutralidade, pois há clara interferência do sistema tributário sobre o funcionamento da economia, dado que ao se iniciar determinado empreendimento, a carga tributária aplicável será fator condicionante na escolha do local pelo empresário.

O que se observa hoje em dia no sistema tributário nacional é a existência de uma “guerra fiscal”, que essencialmente é uma disputa entre entes federativos a fim de atrair para si empreendimentos, e assim arrecadar mais receita.

Dessa forma, o Estado que aplicar o melhor incentivo fiscal se coloca em vantagem comparativa em relação àqueles que não fornecerem esse tipo de subsídio. Este sistema é bastante criticado, pois além de contrariar o artigo 199 do CTN de forma velada, ocorre a desoneração por parte de Estados (com o ICMS) e Municípios (com o ISS), gerando um decréscimo nas receitas dos entes federativos, que haveria de ser suprida pelo contribuinte.

É inegável a necessidade de ressaltar a questão deficitária nos orçamentos de Estados e Municípios, sem entrar no mérito se é oriundo dessas “guerras fiscais” existentes, porém que dependem anualmente dos Fundos de Participação de Estados e de Municípios também e que ano após ano depara-se com solicitações de aumento do repasse deste valor para cobrir estes déficits. Não obstante, estes repasses, em caso de não repensamento de todo o sistema tributário, caminha para o esgotamento.

Concomitantemente, a implementação do Imposto sobre Valor Agregado, favorecendo a simplicidade, transparência e neutralidade no sistema tributário nacional, traria maior fluidez às transações comerciais. Algo semelhante com o que ocorre na União Europeia, não havendo barreiras aduaneiras entre seus países membros e o IVA já instituído há algumas décadas, com sucesso.

SUMÁRIO

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	
1.1 Conceito.....	
1.2 Princípios constitucionais.....	
1.2.1 Princípio da segurança jurídica	
1.2.2 Princípio da capacidade contributiva	
1.2.3 Princípio da legalidade tributária	
1.3 Conceito de tributo.....	
1.4 Limitações do poder de tributar	
1.5 Classificação dos tributos	
2 A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO	
2.1 A origem	
2.2 Princípios estruturantes do IVA	
2.2.1 Incidência plurifásica	
2.2.2 Não cumulatividade tributária	
2.2.3 Neutralidade tributária	
2.3 Hipóteses tributárias do IVA	
2.3.1 Critério material	
2.3.2 Critério espacial.....	
2.3.3 Critério temporal.....	
2.3.4 Base de cálculo.....	
2.3.5 Alíquotas	
3. A PERSPECTIVA DE ADOÇÃO DE UM IVA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	
3.1 A tributação sobre o consumo no Brasil	
3.2 O complexo federativo	
3.3 O complexo administrativo.....	
3.4 Harmonização legislativa tributária no Brasil	
3.5 A adoção do IVA no Brasil	
CONCLUSÃO	

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Conceito

O Código Tributário Nacional está compreendido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Nele encontra-se compreendido todo o conjunto de tributos vigente no país, amparados legalmente pela lei maior que é a Constituição Federal do Brasil.

Segundo Cretella Júnior, acompanhando a sistemática onde as normas são fundamentadas pelos princípios constitucionais, o autor assevera que *“sistema tributário é o conjunto de normas jurídico-tributárias, harmonicamente relacionadas e coordenadas entre si, subordinadas a princípios fundamentais, que as abrangem, dando coerência ao todo”*.¹

As normas estão dispostas organizadamente atendendo os princípios constitucionais, e que serve para atender a necessidade de recursos financeiros para sustentar as atividades do interesse público.

Conforme ensinamento do professor Hugo de Brito Machado os sistemas tributários podem ser rígidos ou flexíveis e racionais ou históricos.²

O sistema tributário nacional pode ser definido como um sistema racional, onde os tributos produzem os efeitos fiscais conforme a política financeira almejada pelo Estado, sendo o método mais eficaz para o controle sobre a instituição de tributos e sua forma de arrecadação.

É conferido ao Estado o poder para criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributos, de forma a arrecadar recursos para atender suas finalidades, acompanhado do nosso ordenamento jurídico desdobrado no princípio constitucional, da imunidade tributária em capítulo específico do Código Tributário Nacional emanado da Constituição Federal.

O sistema tributário encontra limites e a sua competência impositiva também está expressamente prevista na constituição. Dessa forma, o conjunto tributário pode ser considerado um sistema rígido, de tal modo que não poderia

¹ CRETELLA Junior, José. *Curso de direito tributário constitucional*. p.14. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. p. 254. São Paulo: Malheiros, 2004.

ser diferente, pois a Carta Magna não cria os tributos, ela simplesmente confere poderes ao Estado, não de forma absoluta, e cria os mecanismos para que não obtenha resultados de forma arbitrária.

Dessa forma, temos que o sistema tributário nacional é constitucional, determinado pela Constituição Federal que institui à União, estados, municípios e Distrito Federal as devidas competências.

1.2 Princípios constitucionais

A Constituição Federal estabelece os princípios do Sistema Tributário para preservação do direito fundamental do cidadão que contribui com participação da sua capacidade de gerar riqueza. Esta contribuição deve atender os direitos e garantias fundamentais previstas na Constituição Federal, em arrecadação para o Estado de modo a gerir para o benefício da coletividade.

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três unidades autônomas e independentes, sendo a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, as quais, segundo Harada, situam-se no mesmo plano de igualdade, extraíndo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.³

De modo que não há hierarquia entre as unidades federativas, a Constituição Federal teve que prever a repartição de competência de cada uma delas, delimitando os respectivos campos de atuação, especialmente em matéria tributária, pois, em razão do pacto federativo, o contribuinte estaria obrigado a pagar tributos, ao mesmo tempo, a três governos distintos.

Nesse passo, frisa-se o ensinamento de Ichiara, que afirma ter o nosso direito positivo adotado o sistema rígido de discriminação do poder fiscal entre as diversas pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estado, Distrito Federal e Municípios)⁴. E complementa:

Em outras palavras, [a Constituição] relacionou nominalmente quais os impostos que podem instituir e cobrar a União, os Estados, o Distrito

³ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 17. ed. p. 349. São Paulo: Atlas, 2008.

⁴ ICHIARA, Yokiashi. *Direito tributário: atualizado pela nova constituição*. 3. ed. p. 87. São Paulo: Atlas, 1989.

Federal e os Municípios. Para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esta relação é taxativa, cabendo somente à União a competência supletiva ou residual para instituir e cobrar novos impostos não previstos na Constituição (art. 154, I, da CF/88).

Os princípios fundamentam e estão dispostos explicitamente no ordenamento jurídico proporcionando características às normas de direito. A lista é extensa, porém vale destacar alguns princípios constitucionais tributários.

1.2.1 Princípio da segurança jurídica

Entre eles, destaca-se o da segurança jurídica em matéria tributária, pois o estado democrático, conforme preceitua o preâmbulo da Constituição Federal e seus dispositivos, tem como valor supremo a segurança.

Dessa forma, segundo Leandro Paulsen⁵, se desdobram em:

Certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade); Intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); Estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); Processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Complementa ainda:

O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada.

Dessa forma, assume o objeto de verdadeiro pressuposto do direito, caracterizado pela existência do sistema jurídico regular do ponto de vista estrutural e funcional. Requer então, a elaboração de normas jurídico-tributárias estáveis, claras e objetivas, em conformidade com os textos constitucionais.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

1.2.2 Princípio da capacidade contributiva

Complementarmente, outro princípio fundamental é o da capacidade contributiva, que está voltado apenas sobre a justiça fiscal, mas é um princípio que orienta o legislador na aplicação das normas tributária. No art. 145, § 1º da Constituição Federal, encontra-se aplicável a toda espécie de tributos, pois o Estado deverá exigir das pessoas que contribuam nas despesas públicas dentro de sua real capacidade econômica. Senão vejamos:

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

De tal modo, pode definir o conceito de capacidade contributiva como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de tributo, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

Não obstante, vale a pena reforçar o que preleciona o brilhante Paulo de Barros Carvalho, *“o direito só opera no campo do possível”*.

1.2.3 Princípio da legalidade tributária

Dentre os princípios, há de mencionar ainda o da legalidade tributária, prevista no texto da Constituição Federal nos arts. 5º, II, de forma em sentido bem amplo e no 150, I, em sentido estrito da norma tributária:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Amaro assevera, que o princípio da legalidade é formado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderiam ser ameaçados caso fosse permitido à administração pública decidir livremente quando, como e de quem cobrar tributos.⁶

Ademais, sustenta com afinco:

O conteúdo da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos e que circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários a identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Portanto, a constituição não cria tributos, porém dá competência às pessoas políticas para instituí-los e alterá-los. Nesse sentido, o princípio da legalidade tem como destinatários os poderes legislativos da União, dos Estados, Municípios e o Distrito Federal.

1.3 Conceito de tributo

Segundo os dizeres de Amaro, tributo é uma prestação exigível nos moldes previamente fixados por lei, que tenha por fim o custeamento de gastos coletivos contraídos pelo Estado, bem como gastos oriundos de entidades de fins públicos. A expressão pode ser sintetizada como “a *prestação pecuniária*”

⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. p. 111. São Paulo: Saraiva, 2005.

*não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.*⁷

A Constituição Federal prevê em seu artigo 146 que normas gerais em matéria tributária deverão ser definidas por lei complementar, e mais especificamente, a referida lei deverá fornecer a conceituação de tributo. Assim enuncia o artigo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A importância da definição não se perfaz de maneira meramente didática. Além de estampar o peso de uma exigência constitucional, a razão primordial é demonstrar se determinada exigência será enquadrada no regime jurídico do direito tributário.

O Código Tributário Nacional traz consigo a definição buscada. Em seu artigo 3º conceitua que “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 plenamente vinculada.”

Elucidando o conceito de tributo, conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira, “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas que constituem o Direito Tributário.”⁸

1.4 Limitações do poder de tributar

⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. p. 38 e 47. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. Ed. p. 155. São Paulo: Saraiva, 1995.

A Constituição Federal utiliza a expressão “limitações do poder de tributar”⁹, enquanto o Código Tributário Nacional trata o termo como “*limitações à competência tributária*”¹⁰, o que não tem maiores implicações sob o ponto de vista prático.

Segundo Hugo de Brito Machado¹¹, a limitação ao poder de tributar compreende amplamente “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder”. Na forma estrita, consiste: no conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nos quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber:

legalidade (art. 150, I); b. isonomia (art. 150, II); c. irretroatividade (art. 150, III, ‘a’); d. anterioridade (art. 150, III, ‘b’); e. proibição do conisco (art. 150, IV); f. liberdade de tráfego (art. 150, V); g. outras limitações (arts 151 e 152).

O autor ainda complementa: “o legislador infraconstitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva”. Contudo, as limitações qualificadas em sentido amplo decorrem do conjunto das normas que conferem a prerrogativa de instituir tributo.

Já Amaro¹² assevera que as limitações ao poder de tributar “*integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar*”. É fato, que a Constituição, ao estabelecer a competência legislativa tributária dos Entes Políticos, estabelece, paralelamente, certas premissas que devem ser de observância obrigatória por parte desses entes tributantes.

1.5 Classificação dos tributos

⁹ Título da Seção II do Capítulo I do Título VI da CF/88. art. 150 a 152.

¹⁰ Título II, Capítulo II do CTN. art. 9º.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21 ed. rev. atual. e ampl. pp. 236-137. São Paulo: Malheiros, 2002.

¹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. p. 107. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo como:

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 plenamente vinculada.

O tributo é compulsório e quando ocorrido o fato gerador se torna obrigatório não dependendo da vontade das partes, mas devido a imposição legal. A devida legislação deverá deixar claro a hipótese de exigência, a base de cálculo, a alíquota, quem são os sujeitos de direito e deveres desta obrigação tributária.

Machado¹³ trata do objetivo do tributo, dos quais:

Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Estes tributos estão classificados em cinco espécies, que são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria de acordo com o art. 145 da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios e as contribuições nos arts. 148 e 149 respectivamente.

A Carta Magna, nos seus arts. 145, 148 e 149 adota a classificação pentapartite, dividindo as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Já o Código Tributário Nacional, no seu art. 5º, adota a classificação tripartite, dividindo as espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ainda assim, a doutrina sobre a matéria considera essa divisão um pouco contraditória, pois o próprio texto constitucional prevê a existência de

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. p. 75. São Paulo: Malheiros, 2004.

empréstimos compulsórios e contribuições especiais, tipos que não seriam enquadrados em nenhuma das outras classificações.

Levando em conta o rol de espécies tributárias existentes, faz-se necessário saber diferenciar cada uma delas. Essa questão é trazida à tona no Código Tributário Nacional, que versa em seu artigo 4º:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Mesmo com os vários tributos existentes, cada um conta com suas peculiaridades, mesmo que todos se unam sob o regime jurídico do direito tributário.

2 A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

2.1 A origem

Eduardo Saldanha¹⁴ conclui que após algumas imposições sobre o volume dos negócios na França em 1917, com a instituição da “taxa sobre os pagamentos”, imposto geral sobre as despesas e do qual, após certo número de reformas, com os devidos aprimoramentos, resultaria no atual modelo do IVA. Ebrill indica que no ano de 1948 teria sido o nascimento deste imposto francês, o qual originalmente incidia somente sobre as atividades industriais¹⁵.

Este imposto foi adotado como uma das primeiras formas de harmonização de legislações tributárias internacionais para facilitar o processo de tributação. Maurice Lauré, inspetor de finanças da época e grande precursor do imposto, especialmente na União Europeia, aprimorou o já existente imposto alargando a sua base de incidência para incidir também sobre o comércio e serviços, convertendo em um verdadeiro tributo sobre o consumo.

¹⁴ SALDANHA, Eduardo. *Imposto sobre o Valor Agregado: O Modelo da União Europeia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul*. 2001.

¹⁵ EBRILL et al. *The Modern VAT*. 2001.

Neste meio tempo, o imposto já reunia os elementos essenciais para caracterizar o IVA, os quais, a hipótese de incidência e exigibilidade, a base de cálculo, o campo de aplicação, a definição do contribuinte e a formulação de mecanismo próprio de deduções¹⁶, porém ainda pecava em não ter uma base de incidência ampla, não abrangendo as vendas a varejo. Segundo André Mendes Moreira¹⁷, em 1968, aprimorou-se o imposto com uma base ampla, alcançando as operações com bens e prestações de serviços em geral.

Com o sucesso deste tributo, rapidamente se espalhou pelos demais países da União Europeia, tornando-se inclusive uma condição para participar do Bloco Econômico Europeu, gozando de benefícios trazidos pela livre circulação de mercadorias entre eles. Este passou a ser visto como o instrumento de política tributária capaz de, simultaneamente, ampliar a quantidade de recursos para o Governo e, ainda, aprimorar a eficiência, a modernização e a justiça social da estrutura tributária.

2.2 Princípios estruturantes do IVA

Os princípios que estruturam este imposto são as suas características essenciais, são os requisitos básicos para considerar a estrutura de um IVA. Entretanto, os princípios aqui em questão não se referem usualmente a valores ponderáveis, usualmente aquilo que é contra as regras, tampouco refere-se como os princípios gerais do direito, depreendidos do sistema jurídico.

Seguindo os ensinamentos de Paulo Caliendo, os tributos indiretos “são aqueles em que existe uma operação mercantil, envolvendo uma dualidade de sujeitos de direito e uma translação do encargo econômico ao consumidor final”. Logo, as operações sobre o consumo estão vinculadas aos tributos indiretos, como o IVA.

2.2.1 Incidência plurifásica

¹⁶ BALTHAZAR, Ubaldo César. *A Gênese do imposto sobre o valor agregado*. 2008.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: Origens, conceitos e pressupostos*. 2009.

É importante lembrar que nem todos os tributos sobre consumo são plurifásicos, ou seja, que possuem tributação em cada fase da cadeia produtiva, podendo ocorrer também mediante a tributação monofásica, que acontece quando apenas uma fase da cadeia produtiva é tributada.

A tributação plurifásica é amplamente defendida por alguns motivos muito relevantes, tais quais, uma maior facilidade na fiscalização e menor inadimplência, vez que com o fracionamento da tributação na cadeia, o Poder Público consegue fiscalizar de maneira mais eficiente as transações, pois os adquirentes do produto exigem o faturamento para se creditarem do modelo de um IVA, no momento de recolhimento do tributo e de maneira que a pulverização dos contribuintes diminui o impacto da inadimplência.

2.2.2 Não cumulatividade tributária

O IVA é comumente adotado na prática internacional, sendo que os tributos indiretos e plurifásicos tendem a ser não cumulativos, ou seja, a não cumulatividade é a técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa, creditando sobre o valor já recolhido de tributação.

A não cumulatividade visa assegurar a neutralidade tributária, na medida em que evita não só a integração vertical do processo empresarial, como também impede a incidência de carga tributária maior sobre produtos com cadeias industriais mais longas, o que acaba acontecendo quando há cadeias plurifásicas cumulativas.¹⁸

Embora não haja consenso acerca das vantagens do tributo indireto, plurifásico e não cumulativo, ainda assim o entendimento é de que a simplicidade desta sistemática tributária se sobrepõe aos seus problemas. Não obstante, o entendimento majoritário é de que a não cumulatividade aponta vantagens nas relações de consumo, tanto é que possui status constitucional no sistema jurídico brasileiro.

¹⁸ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020. p. 213.

2.2.3 Neutralidade tributária

A não cumulatividade é essencial para que exista a neutralidade tributária, de modo que a verticalização da cadeia produtiva não venha a sofrer danos impactantes, sendo princípio fundamental para o funcionamento de um imposto sobre o valor agregado.

Segundo Kolozs, para quem a neutralidade é a principal diretriz dos IVAs, um tributo é considerado neutro quando não há diferenças no tratamento dado aos fornecedores, na categorização dos produtos, não havendo diferenciação entre os bens nacionais e os importados e o estabelecimento de alíquotas, sendo idênticas para todos os bens tributados.¹⁹

Kolozs afirma que o primeiro passo para criar um IVA perfeitamente neutro é a eliminação da incidência em cascata dos tributos sobre o consumo, ou seja, alcançar a não cumulatividade é o início do processo de neutralidade. Portanto, é fundamental para o bom funcionamento deste tributo que funcione a neutralidade concorrencial, assegurando que o imposto não gere distorções na competitividade entre bens ou serviços que sirvam à mesma função.

2.3 Hipóteses tributárias do IVA

O referido imposto busca por uma base impositiva ampla, que venha assegurar que a carga tributária seja arcada por larga base de contribuintes, de forma neutra e não cumulativa. Tal tributo incide sobre todas as transações e operações em que há transferência de riqueza.

Para Paulo de Barros Carvalho, a hipótese tributária é “um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente da norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”.²⁰

¹⁹ KOLOZS. *Neutrality in VAT*. p. 203.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 267.

2.3.1 Critério material

A delimitação do critério material dos IVAs é tratada como aquelas operações em que são passíveis de valor agregado, ou seja, as operações comerciais que tendem a gerar valor agregado para o fornecedor do objeto transacionado.

A interpretação de valor agregado é aquela sobre o valor que uma empresa adiciona as suas matérias-primas, ou qualquer outra coisa acrescentada durante a jornada de compra, excetuando o valor da contratação de trabalho. As técnicas de cálculo deste imposto são simples, atuando com soma e subtração sobre os valores já contribuídos e o valor que terá que contribuir na continuidade da cadeia produtiva, ou seja, o cálculo que resulta no crédito fiscal.

2.3.2 Critério espacial

O critério espacial tributário tem por objetivo definir o local de ocorrência do fato gerador, onde será devido o tributo, ou seja, ele guarda relação com o espaço físico em que a relação jurídica passará a ter existência, para definir a competência do ente tributante.

Entretanto, a experiência internacional do IVA é bastante debatida visando transações internacionais, onde dificultam a definição de qual seria a autoridade com poder de recolher o imposto. Sendo assim, a interpretação mais adotada, é de que o critério espacial estará relacionado ao território onde o consumo ocorrerá, assim ficando estabelecido o destinatário do bem ou serviço transacionado, como destino final.

2.3.3 Critério temporal

O critério temporal da hipótese tributária é definido pelo momento que dá por ocorrido o fato imponible.²¹ Nos IVAs, este vem a acontecer quando ocorre a entrega do bem ou quando o serviço é efetivamente prestado.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 299.

Desta forma, os critérios sobre as hipóteses de incidência tributária ficam definidos, de forma majoritária, na forma material sendo o exercício de qualquer atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços passíveis de agregação de valor; de forma espacial, o local do efetivo consumo e de forma temporal, o momento de entrega do bem ou de prestação do serviço.

2.3.4 Base de cálculo

Tratando de um imposto sobre o valor agregado, é possível imaginar que a base de cálculo seria o valor que foi agregado em cada etapa da cadeia de circulação de bens e serviços. Portanto, a maioria dos IVAs utilizam a técnica de subtração, pelo método do crédito fiscal, interpretando que a base de cálculo não é o valor agregado propriamente dito, porém, seria o valor total das operações.

Este método é bastante adotado, pois como já mencionado, recai para uma autorregulação inerente as etapas do tributo, vez que o contribuinte está inserido dentro de uma cadeia de créditos e débitos tributários, ele busca assegurar o faturamento da etapa anterior, sob o risco de não conseguir aproveitar o crédito da etapa anterior.

Ainda assim, para assegurar a não cumulatividade do tributo, o direito de crédito necessita ser bastante amplo, não podendo excluir a possibilidade de creditamento em relação a uns ou outros bens ou serviços e ocasionando em uma cumulatividade residual.

2.3.5 Alíquotas

Ao passo que a base de cálculo são os valores em dinheiro ou que possa exprimir valor similar, medida as proporções reais do fato, a alíquota é o componente aritmético que definirá a quantia integral da obrigação tributária.

O debate maior existente dentro do campo das alíquotas é +a respeito da existência de diferentes porcentagens para diferentes tipos de serviços e comercialização de produtos, com liberdade do Estado definir alíquotas, interpretando sobre ótica de produtos essenciais ou não essenciais, movimentação da economia em algum setor específico, dentre outras situações.

A título exemplificativo, no Brasil existe o Imposto sobre Produtos Industrializados, que possui a função de ser um tributo extrafiscal²², existindo grande variação de alíquotas, as quais, podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, por ser um tributo que possui uma exceção ao princípio da estrita legalidade.

Esse debate existente visa reduzir as múltiplas alíquotas existentes no IVA europeu, pois muitos autores vêm defendendo a ideia da incidência de alíquota única, em especial nos países desenvolvidos, opinião esta já difundida há muito tempo por Ruy Barbosa Nogueira, defendendo que a uniformidade de alíquotas é uma característica fundamental do imposto.

3. A PERSPECTIVA DE ADOÇÃO DE UM IVA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

3.1 A tributação sobre o consumo no Brasil

A tributação sobre o consumo no Brasil tem início na mesma época que nascia o IVA na França, iniciado com o desenvolvimento de uma tributação não cumulativa. Visto que, em 1956, o Imposto de Consumo de Mercadorias, iniciado com competência da União, já com a sistemática da não cumulatividade.

O princípio da não cumulatividade veio a estar legislado constitucionalmente em 1965, com o advento da Emenda Constitucional 18/1965, que instituiu o Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e o IPI.

Destacando a Constituição de 1988, veio a consolidar, com alguns ajustes, o modelo de competência tripartida para tributar o consumo, ou seja, consolidou a divisão das competências para tributar o consumo sobre a União, os Estados e os Municípios.

A partir de 1988, manteve-se a competência da União para tributar produtos industrializados, com o IPI. Já os Estados passaram a tributar além das operações de circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte

²² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

intermunicipal e interestadual e de serviços de comunicação também, através do ICMS, em ambos os casos sendo eles não cumulativos. Ainda assim, os Municípios mantiveram a competência para tributar os demais serviços, com o ISS, um imposto cumulativo.

No Brasil, hoje, os principais tributos sobre o consumo são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

3.2 O Complexo federativo

Os maiores problemas para analisar a perspectiva para implementação de um imposto sobre o valor agregado em relação a tributação sobre o consumo no Brasil, se prende a resolução de problemas regionais e federativos, administrativos e financeiros.²³

Um dos pontos fundamentais para discutir a modernização dos impostos que oneram o consumo no Brasil é sobre o tratamento tributário das desigualdades regionais. Algumas soluções foram providenciadas no passado, para buscar equacionar o conflito derivado da elevada concentração da produção e da renda nacional.

Uma das soluções encontradas e praticadas foi a criação de um Fundo de Participação para Estados, Distrito Federal e Municípios, produto da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI, para uma redistribuição sobre as receitas fiscais, como podemos observar do art. 159, inciso I e alíneas da CF/88:

Art. 159. A União entregará:

²³ QUADROS, Waldemir Luiz de. *In Reforma Tributária e Federação*.1995. p 77-80.

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

(...)

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano;

Este fundo, criado em 1967, exerceu papel fundamental de uma política compensatória para a distribuição das rendas públicas entre Estados e Municípios brasileiros.

Na data de sua criação, os dois fundos reunidos correspondiam a 20% da arrecadação dos dois mais importantes tributos federais, quais eles, o IR e o IPI. Ao longo desses anos, aconteceram sucessivos acréscimos das porcentagens da receita desses dois impostos destinada aos Fundos de Participação culminando com o índice estabelecido na constituição de 1988, atualmente em 21,5% para o FPE e 24,5% para o FPM (este com acréscimos programados já até o ano de 2025, chegando a 25,5%), mais do que o dobro, portanto, daquele inicialmente fixado.

Ainda assim, no inciso II e § 3º do art. 159 da CF/88, a Carta Magna traz mais uma redistribuição de 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal do produto da arrecadação do IPI, proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. Fato é que o § 3º traz previsão de que os Estados terão que entregar aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos provenientes do inciso II.

Estes são indícios contundentes de que esta solução adotada vem aproximando do esgotamento. Não há, inicialmente, que se cogitar a extinção desses fundos, cuja necessidade é amplamente reconhecida, mas existe sim, sobremaneira, de propor uma revisão de suas bases e dos critérios aplicados ao rateio destes recursos transferidos.

Evidentemente, existe uma necessidade urgente de revisão da composição da base de formação desses fundos, para conseguir suprir o déficit de Estados e Municípios sem que haja comprometimento econômico da União a cada ano que se passa.

A distribuição da receita do IVA guarda relação com o consumo realizado em cada Estado e com o poder aquisitivo de sua população. As desigualdades remanescentes seriam explicadas pela distribuição da renda per capita nacional e pelo grau de concentração da renda interna de cada Estado da federação. A compensação das desigualdades fiscais decorrentes da concentração da renda nacional continuaria sendo de responsabilidade da União, através dos Fundos de Participação.²⁴

3.3 O Complexo administrativo

Os procedimentos administrativos de fiscalização e de controle reúnem um conjunto importante dos objetivos de reforma do sistema tributário nacional, para simplificação e melhoria. Os diversos tributos e a complexidade das regras aplicadas à cobrança de cada um, são motivos de elevados custos, tanto para o contribuinte quanto para o fisco.

O IVA, é interpretado de maneira a constituir um grande passo na direção contrária. Uma de suas vantagens é a possibilidade de substituir a propensão ao conflito por um incentivo à cooperação. Os Estados enfrentam muitas dificuldades com o controle de arrecadação e o recolhimento, restando evidenciado pela ampliação dos conflitos no âmbito das Secretarias Fazendárias e discussão de teses tributárias no âmbito judiciário. É certo de que boa parte

²⁴ DAIN, Sulamis. *Federalismo Fiscal, revisão da equalização fiscal. In Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: UNESP, 1995, p. 166-168.

desses conflitos poderiam ser solucionados com a adoção do princípio do destino pelo IVA.

A cooperação entre Estados, e com o governo federal, no campo de fiscalização, pode vir a ser uma forma muito mais efetiva de obter resultados imediatos no combate à eventuais práticas de evasão, do que uma tentativa de atuação isolada com a mesma finalidade. Afinal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são, em conjunto, a própria nação e devem cooperar entre si na arrecadação dos tributos e na fiscalização dos sujeitos passivos, ou responsáveis. O artigo 199 do CTN²⁵, ratifica tal entendimento.

A integração não buscará uma subordinação ou centralização. A atribuição da fiscalização estadual para fiscalizar os tributos federais, além dos próprios, poderia vir a simplificar a tarefa da receita federal, a qual, com os funcionários disponíveis concentraria sua atuação mais restrita para com contribuintes de maior porte.

Por outro lado, a possibilidade de fiscais federais verificarem o cumprimento das obrigações tributárias estaduais e autuarem os faltosos pode também vir a ser uma opção interessante para garantir o bom funcionamento do controle de débitos e créditos do IVA, de acordo com o princípio do destino.

Ainda assim, a possível redução de custos administrativos, podendo ser alcançada com a integração das atividades de administração fiscal, não deve ser desprezada. O possível redirecionamento do quadro de fiscais proporcionando a integração possivelmente representaria uma significativa melhora dos padrões de remuneração, contribuindo para a eficiência profissional e a lisura de procedimentos.

Portanto, a colaboração entre os Estados é importante para que a operacionalização do princípio do destino funcione. Esta cooperação também com o governo federal reforça a credibilidade do mecanismo de compensação do IVA nas vendas interestaduais, além de buscar o combate mais eficiente para

²⁵ A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

a elevada sonegação de tributos federais, que atualmente, é um dos principais entraves para a melhoria dos níveis de arrecadação.

Dessa forma, a participação de Estados e Municípios na receita federal, através dos Fundos de Participação, é motivo suficiente para que a fiscalização integrada produza os ganhos significativos para cada ente federativo.

3.4 Harmonização legislativa tributária no Brasil

Notadamente, os maiores entraves para a criação de um IVA brasileiro em substituição aos impostos sobre consumo, são o federalismo e o temor pela perda de arrecadação dos entes. O modelo federativo brasileiro, objetiva descentralizar a arrecadação e as competências fiscais, de modo que busca atenuar desigualdades e proporcionar autonomia para os entes federados.

O Federalismo e a unidade político-econômica do território nacional são os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, típico do modelo europeu. O modelo federal não é incompatível com um amplo imposto sobre o valor agregado, pois outros países federais como a própria Alemanha e a Argentina o adotam, embora outorgando a competência legislativa à Federação.²⁶

No Brasil, entretanto, aquilo que poderia ser a hipótese de incidência de um IVA foi partilhado em três para satisfazer às necessidades político-econômicas dos entes. Pressionados por suas intrínsecas necessidades financeiras, nenhum ente federativo cogita aceitar a perda de receita.

Destarte, com a hipótese de criação do IVA, um essencial princípio, de extrema relevância deverá ainda ser respeitado, qual seja, a unidade político-econômica do território nacional, mantendo a preservação da unidade econômica do mercado interno brasileiro.

Diante disso, Misabel Derzi assevera:

Se já somos um gigantesco mercado interno, profundamente integrado em povo, serviços, mercadorias e produtos que, entre nós,

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1995. p. 66.

circulam livremente, sem barreiras interestaduais políticas, jurídicas ou econômicas, é preciso manter o que já temos, sem riscos de desagregação e apenas somarmos a esse mercado interno, os demais Países do MERCOSUL. Para isso, é importante, nas operações entre diferentes Estados da Federação, mantermos a tributação na origem (atenuados ou eliminados os seus efeitos econômicos perversos), única forma adequada a uma verdadeira comunidade, por isso mesmo chamada de tributação comunitária (ou de origem).

Entende Derzi, que instituir um IVA estadual, no Brasil, com tributação no destino, critério espacial amplamente adotado no modelo de IVA europeu, seria um retrocesso, vez que os países europeus almejam alcançar a tributação no Estado de origem, própria de uma comunidade realmente integrada.

A autora prossegue, afirmando que, no Brasil, o Estado de origem vigente, também chamado de “mercado integrado”, é o único que se adequa à unidade político-econômica territorial. Segundo ela, não haveria sentido em optar por uma tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio da CF/88, em seu art. 152.²⁷

A principal finalidade é de submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas.

Nesse sentido, visando a harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao principal imposto estadual atual, o ICMS. Nas operações de circulação interestadual, para evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino, impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária e permitir que os bens advindos de outros Estados possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais.

Prosseguindo, Derzi afirma a existência de duas soluções. Uma, a mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, já combatido pela ilustríssima e reforçado pelo art. 152 da Carta Magna. A

²⁷ É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

segunda, foi a solução adotada no Brasil, pela CF/88, do princípio da tributação única no Estado de origem.

Nesse sentido, a adoção do IVA brasileiro, à europeia, seria uma proposta de alteração que abriria caminho ao desenvolvimento e progresso do Mercosul, tendo em vista a harmonização legislativa tributária, asseverado por Derzi.

Vale ressaltar que o processo de harmonização legislativa na União Europeia restou comprovado que a adoção do IVA não se deu do dia para a noite, como o atraso da Bélgica e Itália em implementar.²⁸

O IVA utilizado pela União Europeia é o modelo mais avançado de tributação sobre o consumo. Naturalmente, que a experiência europeia sirva de base para a construção da próxima reforma do Sistema Tributário Nacional, porém respeitando os limites e experiências de um Estado Federativo, como por exemplo o critério espacial do tributo, sendo o princípio da origem, previsto na CF/88.

3.5 A adoção do IVA no Brasil

É inegável que existe receio com a implementação do IVA no sistema tributário brasileiro, o que poderia significar o fim do federalismo e, conseqüentemente, uma afronta ao art. 60, § 4º, inciso I da CF/88²⁹ que determina a impossibilidade da adoção de medidas que visem extinguir o pacto federativo no Brasil.

Porém, não há que se falar em extinção, mas sim em reestruturação do modelo em questão, bem como da legislação tributária, à realidade econômica e social transformada pela globalização constante. É equivocado o entendimento de que a criação de um Imposto sobre Valor Agregado desrespeita preceitos constitucionais, vez que o federalismo pode, e deve, ser flexível para que se adeque às necessidades dos Estados.

²⁸ SALDANHA, Eduardo. *Imposto sobre o Valor Agregado: O Modelo da União Europeia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul*, p.97.

²⁹ § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado.

Trazendo à baila o significado da palavra federação, do latim *foederatio* ou *foedus*, traduz-se aliança, tratado, comunidade, coletivo, ou seja, é justamente o oposto do que ocorre hoje no sistema tributário brasileiro, que persiste no individualismo, com destaque à arrecadação, esquecendo da necessidade de cooperação entre os entes para que o pacto federativo seja, de fato, cumprido. Se pensado um modelo com a devida repartição da arrecadação, o IVA pode significar um passo a mais em direção ao federalismo do mundo globalizado.

A despeito da implementação do IVA no sistema tributário brasileiro, amplamente discutida e polemizada e postergada, tendo como exemplos modelos já aplicados em países federados, escreveu Misabel Derzi³⁰:

Em resumo, temos, com a amostra dada do IVA em países federais, um exemplo da possibilidade extraordinária de combinações (além de muitas outras imagináveis). Por isso, não devem ser óbices ao aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro a eventual impossibilidade política de unificação do IVA em mãos da União ou a insistência dos Municípios em manterem o ISSQN, principal fonte de recursos das grandes capitais.

Dessa forma, interpretado os modelos bem-sucedidos de IVA ao redor do mundo, como o exemplo alemão, é possível raciocinar para além das dificuldades existentes na implementação no Brasil, especialmente no assunto sobre a possível perda de arrecadação dos entes amparada ao federalismo constitucional.

A reforma tributária brasileira, é assunto debatido há décadas e cada vez mais urgente, precisando para além de aperfeiçoar as legislações e mercados internos, acompanhar também a evolução e o desenvolvimento das leis tributárias advindas da globalização e da harmonização dos fiscos internacionais.

Corroborando com o entendimento do presente trabalho, o Ilustríssimo Marcos Cintra, redigiu artigo recente emitindo sua opinião como economista e

³⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1995

político brasileiro, atravessando as mais amplas discussões e tentativas de modernização do sistema tributário nacional.³¹

A principal lição para o êxito de eventual modernização tributária sobre o consumo no Brasil, é não agredir o pacto federativo. Inegavelmente há diversas vantagens na unificação de impostos no que tange a economicidade e a transparência. As vantagens da unificação de impostos, respeitando o federalismo brasileiro, devem ser buscadas horizontalmente, ou seja, unificando tributos por nível federativo, mesmo que com bases de incidência diferentes, ao invés de unificá-los verticalmente, por bases de incidência iguais em níveis federativos distintos.³²

CONCLUSÃO

A presente pesquisa foi voltada para o sistema tributário brasileiro e seus principais problemas, entretanto, o espaço não seria suficiente para desenvolver todos, portanto coube a restrição neste objeto de estudo.

Conclui-se que, apesar dos esforços institucionais variados para solucioná-los, ainda persistem muitas disfunções causadas pela estrutura estabelecida para os tributos, com o foco para aqueles sobre o consumo.

Dentre as complicações mais relevantes, pode ser citada, de forma principal, a concorrência entre os entes tributantes em um velado leilão de benefícios fiscais a fim de atrair capital.

Cada ato de um ente tributante gera diversas consequências. Neste caso em específico, como resultado, o que se pode observar é que a “guerra fiscal” gera decréscimo nas receitas estaduais e municipais e deterioração das relações entre as entidades federativas.

Os investimentos federais têm sido fundamentais para mitigar as desigualdades regionais que estão na base da concorrência fiscal. O Sistema Tributário Nacional é conhecido pela sua complexidade e alta quantidade de

³¹ Professor-titular da Escola de Administração de Empresas de São Paulo – EAESP/FGV, Vice-Presidente da Fundação Getulio Vargas (FGV), Doutor em Economia pela Harvard University (Ph.D., 1985), político.

³² CINTRA, Marcos. *Reforma tributária só terá alguma chance se não agredir pacto federativo*. 2023.

tributos. Isso gerou bastante demandas judiciais e o STF tem atuado para corrigir vários desvios de atuação pelos entes tributantes.

Na falta de ações mais efetivas por parte das Secretarias de Economia, cabe à instância máxima do Judiciário coibir as problemáticas tributárias sem a observância do rito previsto por lei.

Os tributos que causam distorções na ordem econômica devem ser repensados, caso contrário continuarão a perpetuar embaraços. A problemática não se restringe aos tributos sobre o consumo, porém estes são os casos mais críticos por envolver conflitos federativos de complicada resolução.

Baseado na experiência da União Europeia, o intuito de modernizar o sistema tributário nacional é uma das principais necessidades do Brasil na atualidade. Esta modernização da tributação sobre o consumo, visa uma possível criação de um imposto sobre valor agregado, não cumulativo, com base de incidência ampla.

Este IVA, preferencialmente, visaria substituir o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS, principais tributos sobre o consumo que geram conflitos pela sua legislação e a voracidade para arrecadar dos entes tributantes, sendo que sua partilha deveria observar as competências tributárias atuais, para que nenhum ente federativo tenha sua arrecadação prejudicada.

Conclui-se que a modernização da tributação sobre o consumo no Brasil é algo necessário e que caso fossem implementadas, visando o respeito aos princípios constitucionais tributários e a forma de alteração constitucional, o sistema tributário brasileiro seria dotado de maior simplicidade, transparência e neutralidade, princípios norteadores de uma tributação bem realizada. Entretanto, o maior obstáculo continuaria no federalismo fiscal, que Estados e Municípios possuem competências tributárias das quais não querem abrir mão, tampouco discutir mudanças, pois a perspectiva predominante dos entes é a de que a concessão de vantagens fiscais é o melhor instrumento para buscar o desenvolvimento regional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- CASTELLO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021;
- CRETELLA Junior, José. *Curso de direito tributário constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1993;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004;
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008;
- ICHIARA, Yokiashi. *Direito tributário: atualizado pela nova constituição*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989;
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012;
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014;
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995;
- SALDANHA, Eduardo. *Imposto sobre o Valor Agregado: O Modelo da União Europeia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul*. 2001;
- BALTHAZAR, Ubaldo César. *A Gênese do imposto sobre o valor agregado*. 2008;
- MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: Origens, conceitos e pressupostos*. 2009;
- CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019;
- QUADROS, Waldemir Luiz de. *In Reforma Tributária e Federação*. 1995;
- DAIN, Sulamis. *Federalismo Fiscal, revisão da equalização fiscal. In Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: UNESP, 1995;
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1995;

- CINTRA, Marcos. *Reforma tributária só terá alguma chance se não agredir pacto federativo*. 2023.