



Orientação:



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

Do conhecimento à prática.

**Alex Moreira Musser**

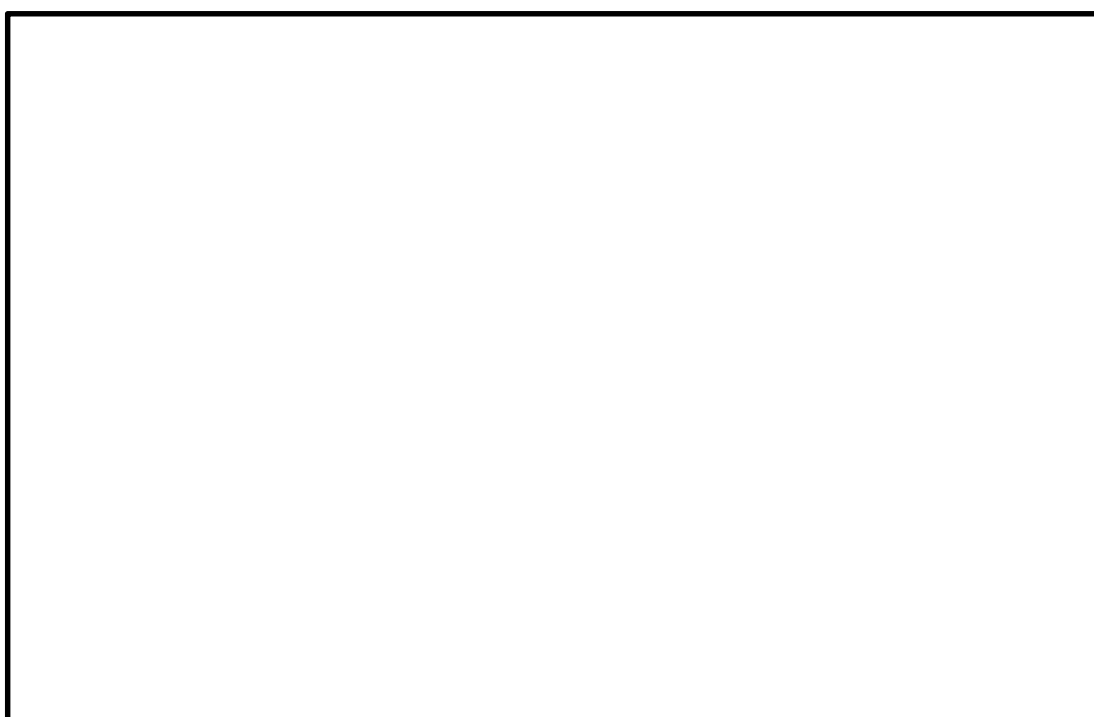
**A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A  
FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO IVA NA UNIÃO  
EUROPEIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA**

2020

ii







Autorizo apenas para fins acadêmicos e científicos a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

**A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A FORMA DE  
TRIBUTAÇÃO DO IVANA UNIÃO EUROPEIA: UMA ANÁLISE  
COMPARATIVA**

BANCA EXAMINADORA

---

Presidente:

---

2º Membro:

---

3º Membro:

(CIDADE), \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2020.

Dedico essa Dissertação a Minha mãe, Edilma Moreira Musser que de modo irrestrito renunciou a seus próprios sonhos, para dar prosseguimento aos meus, e que em muitos momentos me tem sido o acalento diante das adversidades.

# AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, dar graças a Deus, por ter me proporcionado saúde e força que me permitiram a superação das dificuldades.

Também agradeço de todo meu coração, a minha família a quem devo a vida, o companheirismo, o empenho e a motivação diária, para persistir batalhando para alcançar os meus sonhos.

A esta Universidade, e todo o seu corpo docente, direção e administração, que possibilitaram o acesso a janela do saber, do qual hoje, consigo mensurar um horizonte mais seguro, amplo e superior às primeiras expectativas em relação ao presente estudo.

A todos os meus amigos, que me proporcionaram amor incondicional e incentivo irrestrito.

Por fim, a todos que de modo direto ou indireto participaram da minha jornada acadêmica, meu mais sincero agradecimento!

*“Os impostos não apenas nos empobrecem (nos tirando uma parte substancial do produto do nosso esforço). Também nos tornam menos livres, já que são o mecanismo que o Estado emprega para nos fazer consumir isto e não aquilo ou nos comportamos economicamente de uma ou outra maneira. Tributando ou não a sua vontade, o Estado nos induz a agir como lhe for conveniente. Assim, os impostos nos convertem em marionetes do ministro da economia”.*

**William Taylor (1887-1961)**

## RESUMO

O presente trabalho, portanto, se pauta em uma pesquisa dogmática, que consiste em estudo metódico e sistemático das normas vigentes de um determinado ordenamento, ordenando-as segundo princípios, e tendo em vista a sua interpretação e aplicação. Utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental, buscando-se na doutrina, legislações, jurisprudências e publicações oficiais o embasamento teórico necessário ao estudo. Para conseguir realizar essa tarefa, de comparativo legislativo, sistêmico e tributário, o primeiro capítulo se debruçará sobre a pesquisa sobre a natureza do IVA, quais são as suas formas, bem como quais são os métodos alternativos que ele pode proporcionar. Além disso, o presente capítulo procurará demonstrar quais são os critérios utilizados para a análise desse Imposto. Ainda no primeiro capítulo, será analisada a possibilidade de implementação do IVA no Brasil, qual seria a sua metodologia de implementação, bem como a calibragem necessária para se adequar a realidade brasileira. No segundo capítulo, passa-se a análise da Evolução da Carga Tributária Brasileira, no intuito de procurar compreender qual foi o processo necessário para se chegar ao estado atual. Também será abordado a experiência e o paradigma internacional nesse assunto, e como se dá a chamada Globalização Econômica em consonância com os Sistemas Tributários, quais são os novos paradigmas da Tributação Indireta, e também indireta. Será analisada ainda, a proposta da PEC 175-A de 195, e a Proposta do IVA, quais são os aspectos fundamentais que devem ser compreendidos a seu respeito. Por último, o terceiro capítulo busca analisar a Tributação do Consumo dentro da União Europeia, os Tratados e Diretivas que estão envolvidos. Além disso, busca-se compreender como se deu o processo de Reforma Europeu, os princípios que estão envolvidos, e quais são as perspectivas históricas da União Europeia em relação a Harmonização Tributária. Por fim, nas discussões e Resultados, se fará a análise comparativa entre o processo de Reforma Europeu, e o Brasileiro, além dos métodos de tributação divergentes, procurando demonstrar quais serão, de fato, os benefícios da adoção de um modelo como esse, analisando, claro, a sua adequação as necessidades Nacionais, que são bastante divergentes das Europeias.

**Palavras-chave:** IVA. Harmonização Tributária. Reforma Tributária.

## **ABSTRACT**

The present work, therefore, is based on a dogmatic research, which consists of a methodical and systematic study of the current rules of a given order, ordering them according to principles, and with a view to their interpretation and application. Using bibliographic and documentary research, searching the doctrine, legislation, jurisprudence and official publications for the theoretical basis necessary for the study. In order to accomplish this task, of comparative legislation, systemic and tax, the first chapter will focus on research on the nature of VAT, what are its forms, as well as what are the alternative methods that it can provide. In addition, this chapter will seek to demonstrate what are the criteria used to analyze this Tax. Still in the first chapter, the possibility of implementing VAT in Brazil will be analyzed, what would be its implementation methodology, as well as the necessary calibration to adapt to the Brazilian reality. In the second chapter, we analyze the Evolution of the Brazilian Tax Burden, in order to try to understand what was the necessary process to reach the current state. The experience and the international paradigm in this matter will also be addressed, and how the so-called Economic Globalization takes place in line with the Tax Systems, what are the new paradigms of Indirect Taxation, and also indirect. It will also be analyzed, the proposal of PEC 175-A of 195, and the Proposal of VAT, which are the fundamental aspects that must be understood about it. Finally, the third chapter seeks to analyze Consumption Taxation within the European Union, the Treaties and Directives that are involved. In addition, it seeks to understand how the European Reform process took place, the principles that are involved, and what are the European Union's historical perspectives in relation to Tax Harmonization. Finally, in the discussions and Results, there will be a comparative analysis between the European Reform process, and the Brazilian one, in addition to the divergent taxation methods, trying to demonstrate what the benefits of adopting such a model will be, analyzing, of course, its adequacy to national needs, which are quite different from European ones.

**Keywords:** IVA. Tax Harmonization. Tax reform

## ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

**Figura 1** - Substituição dos Impostos pelo IBS.....pg 64

**Figura 2** - Esquema do Apuramento do IVA..... pg 101

## **LISTA DE QUADROS**

**Quadro 1** – Regra-matriz do IVA nas operações e prestações internas.....pg 111

**Quadro 2** – Regra-matriz nas transações intracomunitárias.....pg 112

**Quadro 3** – Regra-matriz do IVA na Importação de terceiros países.....pg 113

## ÍNDICE DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Formas de conjugar os princípios da origem e destino.....	pg 29
<b>Tabela 2</b> – Carga Tributária sobre o consumo no Brasil.....	pg 37
<b>Tabela 3</b> – Motivos de Isenção de IVA em transações.....	pg 40
<b>Tabela 4</b> – Estrutura do Imposto sobre Valor Adicionado.....	pg 41
<b>Tabela 5</b> – Tributação interestadual supondo alíquota do Estado da origem de 7%.....	pg 56
<b>Tabela 6</b> – Tributação Interestadual supondo princípio de destino pleno.....	pg 57
<b>Tabela 7</b> – Principais Tributos Incidentes sobre bens e serviços.....	pg 115

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

CEF - Caixa Econômica Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DIRF - Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FMI - Fundo Monetário Internacional

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços

IE - Imposto sobre Exportação

II - Imposto sobre Importação

INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA- Imposto sobre o Valor Agregado

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

RIFI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

SEBRAE - Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial 10

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SESC - Serviço Social do Comércio

SESI - Serviço Social da Indústria

SEST - Serviço Social do Transporte

SINDIFISCO - Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

TEC - Tarifa Externa Comum

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>19</b>
<b>CAPÍTULO 1 .....</b>	<b>24</b>
<b>2 A NATUREZA DO IVA.....</b>	<b>24</b>
2.1 As três formas de IVA.....	25
2.2 Métodos alternativos de apuração do IVA .....	27
2.3 Os Tipos de IVA sugeridos pelos especialistas .....	28
<b>3 CRITÉRIO PARA ANÁLISE DO IVA .....</b>	<b>32</b>
3.1 Neutralidade .....	32
3.2 Formação de Capital e crescimento econômico .....	34
3.3 Distribuição da carga tributária .....	35
3.4 Critério de equidade .....	36
3.5 Custos administrativos.....	38
3.6 Efeitos econômicos do IVA.....	39
<b>4 O IVA NO BRASIL .....</b>	<b>42</b>
4.1 A Sistemática de Tributação pelo ICMS .....	44
<b>CAPÍTULO 2 .....</b>	<b>46</b>
<b>5 A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA (1965-1967).....</b>	<b>46</b>
5.1 A Evolução da Repartição da Receita Tributária entre os níveis de Governo desde 1960.....	47
<b>6 EXPERIÊNCIA E PARADIGMA INTERNACIONAL .....</b>	<b>47</b>
6.1 A Globalização econômica e os Sistemas Tributários .....	48
6.2 Tributação Indireta e Harmonização Tributária.....	49
6.3 Novos Paradigmas de Tributação Direta .....	49
6.4 Seguridade Social: O Financiamento Misto .....	50
<b>7 A PEC 175-A DE 1995: ASPECTOS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>52</b>
<b>8 A PROPOSTA DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA.....</b>	<b>53</b>
8.1 IVA Centralizado.....	53
8.2 IVA na Origem com Repasse Integral ao Estado de Destino .....	54
8.3 IVA no Destino.....	54
8.4 IVA dual .....	54
<b>9 ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO IVA DUAL NO BRASIL .....</b>	<b>57</b>
<b>10 TRIBUTAÇÃO INDIRETA: TENDÊNCIAS E DISTORÇÕES .....</b>	<b>58</b>
10.1 O princípio de destino e suas possíveis implicações: avaliações sobre a sistemática de cobrança.....	59
<b>11 COMO O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO AFETA A COMPETITIVIDADE: OS IMPOSTOS EM CASCATA .....</b>	<b>59</b>
<b>12 SÍNTESE DO MODELO DE SIMULAÇÃO DA PROPOSTA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA/SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – PEC 175-A DE 1995 .....</b>	<b>60</b>
<b>13 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA VIGENTES ATUALMENTE. 61</b>	<b>61</b>
13.1 Proposta de emenda constitucional 45/2019 .....	61
13.2 Proposta de Emenda 110/2019 .....	65
13.3 Proposta de Emenda N° 3.887/2020 .....	67
<b>CAPÍTULO 3.....</b>	<b>69</b>

<b>14 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA UNIÃO EUROPEIA.....</b>	<b>69</b>
14.1 O Tratado de Roma e as Diretrizes do Conselho .....	69
14.2 A primeira Diretiva IVA do Conselho da Comunidade Econômica Europeia.....	70
14.3 A Segunda Diretiva do Conselho da Comunidade Econômica Europeia.....	70
14.4 A Sexta Diretiva do Conselho (17.05.1977).....	72
<b>15 O LIVRO BRANCO DA COMISSÃO .....</b>	<b>72</b>
<b>16 O ATO ÚNICO EUROPEU.....</b>	<b>73</b>
<b>17 ALTERAÇÕES NA SEXTA DIRETIVA: DIRETIVA 91/680/CEE.....</b>	<b>74</b>
<b>18 O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRÉSCIDO (IVA): EXPOENTE DA ACQUIS COMMUNAUTAIRE.....</b>	<b>74</b>
<b>19 PRÍNCÍPIO DE ORIGEM E O PRÍNCÍPIO DO DESTINO NO COMÉRCIO INTERNACIONAL: TRIBUTAÇÃO EQUIVALENTE. ....</b>	<b>76</b>
<b>20 AS DIFICULDADE NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO.....</b>	<b>77</b>
<b>21 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS DA UNIÃO EUROPEIA REFERENTE À HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>78</b>
21.1 O Conceito de Harmonização Fiscal .....	80
21.2 A Soberania Fiscal nos Processos de Integração .....	81
<b>22 DISCUSSÃO .....</b>	<b>82</b>
<b>23 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS .....</b>	<b>86</b>
<b>24 CONCLUSÃO .....</b>	<b>87</b>
<b>25 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>89</b>
<b>26 ANEXOS .....</b>	<b>101</b>
26.1 Critérios de aferição do IVA .....	101
26.2 Convênio 66/88 – regulamentação da base de cálculo de ICMS .....	102
26.3 Proposta de Diretiva do conselho, que altera a Diretiva 2066/112/CE .....	105
26.4 Regra-matriz do IVA nas operações e prestações internas.....	111
26.5 Principais Tributos Incidentes sobre bens e serviços. ....	115
26.6 Proposta De Emenda à Constituição nº 45 de 2019 nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal .....	116
26.7 Proposta de emenda à constituição 110 de 2019 nos termos do § 3º do art. 60 da constituição federal .....	119
26.8 Produtos integrantes da cesta básica.....	123
26.9 Projeto de emenda à constituição de nº 3.887/2020. ....	124

# 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas duas décadas, o fomento a debates a respeito da necessidade de implementação de reformas tributárias, podem ser observados em quase todos os países. A importância desses tipos de políticas e de debates, residem justamente na necessidade de que sejam mais bem definidas as políticas públicas internas, buscando modelos tributários mais coesos, que permitam que sejam implementadas mudanças necessárias. Em alguns países, como, é o caso do Brasil, tal implementação é urgente.

As reformas tributárias, segundo ARAÚJO & FERREIRA (1999)<sup>1</sup> de um modo geral, buscam uma autocrítica interna, acerca do sistema tributário, se adequando, às necessidades que cada país. A sua necessidade, desse modo, independe no nível de carga tributária, do seu grau de desenvolvimento econômico, ou ainda da quantidade ou qualidade dos serviços públicos que são destinados a população. Isso pode ser observado, principalmente quando se identifica que não existem meios que fomentem o acúmulo de capitais e o investimento em novas tecnologias por parte das empresas, pois, é de conhecimento geral, que parte considerável desses ganhos, são revertidos para o governo. Isso, reduz a margem de lucro, e prejudica substancialmente o crescimento exponencial da empresa, refletindo até mesmo na questão da competitividade.

Como bem destaca CAMPOS (1992) “Dizia o humorista inglês Muggeridge que há duas coisas de difícil implementação: as promessas de campanha política e as ideias sobre as quais todo o mundo está de acordo. A reforma fiscal, de que tanto se fala, participa dessas qualidades”<sup>2</sup>.

Desse modo, no Brasil, há algumas décadas já se vislumbra a necessidade de uma Reforma Tributária, que promova, entre outras coisas, a igualdade social e o desenvolvimento econômico. Porém, segundo REZENDE (1996)<sup>3</sup> o que impede que esse processo seja levado adiante, com maior veemência, é o fato de que devido a situação tributária atual, existem divergências quanto ao melhor caminho para que isso seja factualmente realizado.

Essas dificuldades de adequação do sistema mais viável, pode ser observado quando se verifica que inexiste um modelo que de fato seja ideal, de modo que a referida Reforma terá de partir da formulação de um modelo que possua a façanha de aproximar todas as características que são necessárias, e aquelas que são desejáveis, aos instrumentos que são permitidos no Brasil.

Esse modelo, segundo estudiosos do tema, deve necessariamente possuir algumas características. Imprescindíveis para que seja possível a obtenção de um sistema tributário eficiente e coeso. Segundo STIGLITZ (1999)<sup>4</sup> essas características, são tidas como clássicas, e são compreendidas como:

---

<sup>1</sup> ARAÚJO, C.H.V.; FERREIRA, P. C. Reforma tributária: efeitos alocativos e impactos de bem-estar. **Revista Brasileira de Economia**, Vol.53, Nº. 2, Rio de Janeiro, 1999.

<sup>2</sup> CAMPOS, R. **O bestário Fiscalista**. O Estado de São Paulo. 1992.

<sup>3</sup> REZENDE, F. Evolução da Estrutura Tributária: experiências recentes e tendências futuras, **Planejamento e Políticas Públicas**, v.13, p.4-32, junho 1996.

<sup>4</sup> STIGLITZ, J. **Economics of the Public Sector**. New York. Norton & Company, 3ª edição, 1999, p.67

- Eficiência econômica,
- Simplicidade administrativa,
- Flexibilidade,
- Responsabilidade política e
- Justiça.

No que diz respeito ao coeficiente de eficiência econômica, segundo STIGLITZ (1999)<sup>5</sup> o que se busca, é um sistema tributário que não interfira na alocação eficiente de recursos. Isso significa dizer, que esse sistema deve ser utilizado de modo que não altere a decisão que o contribuinte poderia ou não tomar, caso esse sistema não fosse instituído.

Como exemplo, pode-se citar o incentivo a redução das horas de trabalho individual, ou ainda, a determinação de uma localização empresarial, que não teria sido escolhida caso não houvesse nenhum tipo de benefício fiscal.

A simplicidade administrativa, pode ser compreendida como o projeto de um sistema tributário pautado na eficiência bem como naquilo que é justo. Desse modo, não é necessário trazer complexidade, justamente porque a implementação de sistema complexos, acarreta o aumento de custos altos, que recaem às custas da sociedade. Esses custos, se demasiadamente onerosos, segundo STIGLITZ (1999)<sup>6</sup> tornariam prejudicada toda essa noção de eficiência e justiça.

É necessário mencionar, que quanto mais complexo se torna um sistema tributário, maior a possibilidade de evasão fiscal. Além disso, sistemas complexos, dificultam a administração tributária e a fiscalização, por conseguinte.

A terceira característica, a flexibilidade de um sistema tributário, segundo STIGLITZ (1999)<sup>7</sup> diz respeito ao fato de que é necessário haver adaptação do sistema tributário a mudanças econômicas. Segundo o autor essa flexibilidade, deve ser afinada a um ajuste permanente, dentro do sistema tributário ao próprio ambiente econômico. Quando, por algum tipo de desajuste, falta essa característica ajustável, é perceptível que começam a aparecer problemas com agravantes, que, acumulados, somente poderão ser sanados, mediante a realização de uma Reforma muito mais profunda.

Segundo STIGLITZ (1999)<sup>8</sup> é necessário compreender que o sistema tributário como um todo, deve ser concebido de modo que os contribuintes, consigam aferir exatamente qual é a sua porcentagem de pagamento. Esse conhecimento, permite que o sistema político, possa fazer uma reflexão acerca dos indivíduos. Segundo o autor, o ideal seria que a existência de tributos que são repassados aos contribuintes seja feita de forma distinta das demais alíquotas que são dispostas na legislação.

Por fim, o último requisito, seria o mais primoroso, o da justiça. Essa é uma das características mais desejadas, como também uma das mais discutidas, isso, em qualquer elaboração de sistema tributário, principalmente, porque na prática, é a

---

<sup>5</sup> Idem, p. 89.

<sup>6</sup> Idem, p. 78.

<sup>7</sup> Idem, p. 78.

<sup>8</sup> Idem, p. 70-75.

característica mais difícil de ser alcançada. Além disso, definir o que vem a ser a justiça e como alcançá-la, é um trabalho complexo.

Desse modo, é necessário que haja um acordo sobre esses conceitos, o que permite que seja realizado uma espécie de pacto tributário acordado. Atualmente, em relação a isso, a linha de pensamento que se tem vinculado é a que permite defender a justiça ou a progressividade em detrimento das atividades líquidas do Estado. Isso significa dizer, que o objetivo é o equilíbrio econômico, após as ocorrências das receitas, bem como das despesas públicas.

Segundo ADAM SMITH (1983)<sup>9</sup> um dos autores mais clássicos que existem dentro da economia, existem quatro fatores que influenciam em um sistema tributário ideal, e são eles:

1. Equidade: *"Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta sobre a proteção do Estado"*.
2. Certeza: *"O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa"*.
3. Conveniência de pagamento: *"Todo o imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte"*.
4. Economia no recolhimento: *"Todo o imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado"*.

Portanto, fica clarividente que é necessário uma reestrutura rigorosa em relação a Reforma Tributária do país, que sempre desponta, porém não avança dentro do Poder Legislativo, devido a tantos entraves existentes. Segundo MENDES (2014) isso, possui reflexos diversos, como a falta de crescimento das empresas, devido a carga tributária alta.

O sistema Tributário Brasileiro, pode ser concebido como um instrumento de recolhimento de tributos, que, porém, possui uma complexidade exacerbada, em relação aos demais sistemas alienígenas. Isso se dá, não apenas pelo fato das altíssimas cargas de tributos, mas sim, por problemas relacionados a não unificação das leis tributárias.

O ambiente corporativo, segundo ABREU (2004)<sup>10</sup>, é um dos setores mais prejudicados por isso, principalmente, porque conforme mencionado mais acima, sistemas complexos, dão margem a más interpretações, além de fomentar a sonegação e a fraude.

---

<sup>9</sup> SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo. v.2, págs.247- 249. 1983.

<sup>10</sup> ABREU, Jorge Ritter. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira**. Brasília: ESAF. p. 75. 2004. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_-TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio\\_mercosul.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_-TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio_mercosul.pdf)>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

Segundo AFONSO (2007)<sup>11</sup> isso pode ser observado no ambiente nacional, quando se constata que cada Estado possui uma legislação própria para tratar de ICMS. Portanto, existem 27 legislações distintas, que tratam sobre o mesmo imposto. Isso, sem mencionar os impostos municipais, o ISS, de modo que existem cerca de 5.600 municípios distintos, e cada um possui uma maneira distinta de tratar do referido imposto.

A presente dissertação, portanto, se pauta em uma solução que tem demonstrado viabilidade em outros países, e que se bem adequada, pode promover a simplificação do sistema brasileiro. Essa solução, segundo AFONSO O& JUNQUEIRA (2008)<sup>12</sup> é a unificação da legislação, o que possibilita o fomento do crescimento econômico do país.

Já foram elaboradas duas Propostas de Emendas Constitucionais, porém, a presente dissertação focaliza na análise da Proposta de Reforma, a n° 45-A, de 2019, proposta pelo Sr.<sup>a</sup> Baleia Rossi, em conjunto com outros indivíduos, que tem como objetivo “altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências” (PEC 45/2019).

No ano de 2008, dentro do contexto de modelo de Reforma que foi criado pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, começou-se a debater a respeito desse sistema único de Imposto, do tipo IVA (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS). Segundo essa proposta, o referido modelo possui a alíquota de 25%, divididos do seguinte modo:

- 9% de Competência da União;
- 14% dos Estados;
- 2% dos municípios.

Segundo BOFF (2001)<sup>13</sup> a carga tributária atual no país, é de 39%. Surgiu ainda, uma segunda Proposta, a PEC 110/2019, dessa vez, proposta pelo Deputado Luís Carlos Hauly, que inclusive foi aprovada, e segue para a votação dentro da Câmara dos Deputados. Essa PEC, tem como objetivo principal, simplificar o modelo tributário atual, utilizando para isso, a unificação dos tributos de consumo.

O modelo europeu, que será utilizado como contraponto, dentro dessa dissertação, se pauta justamente nessa premissa. Dentro desse modelo, se parte da base de um imposto de renda federal, do imposto de valor agregado, bem como do imposto seletivo estadual (com legislação federal) e sobre o patrimônio municipal.

O presente trabalho, portanto, se pauta em uma pesquisa dogmática, que consiste em estudo metódico e sistemático das normas vigentes de um determinado ordenamento, ordenando-as segundo princípios, e tendo em vista a sua interpretação e aplicação. Utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental, buscando-se na doutrina, legislações, jurisprudências e publicações oficiais o embasamento teórico necessário ao estudo.

Para conseguir realizar essa tarefa, de comparativo legislativo, sistêmico e tributário, o primeiro capítulo se debruçará sobre a pesquisa sobre a natureza do IVA,

---

<sup>11</sup> AFONSO, J.R. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. p. 103- 139, 2007.

<sup>12</sup> AFONSO, J.R. e JUNQUEIRA, GABRIEL. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. CEPAL. p. 103-136, 2008.

<sup>13</sup> BOFF, SALETE ORO. **Reforma Tributária e Federalismo: Considerações e Perspectivas**. *Direito em Debate*. n. 15, p. 85- 106, 2001.

quais são as suas formas, bem como quais são os métodos alternativos que ele pode proporcionar. Além disso, o presente capítulo procurará demonstrar quais são os critérios utilizados para a análise desse Imposto.

Ainda no primeiro capítulo, será analisada a possibilidade de implementação do IVA no Brasil, qual seria a sua metodologia de implementação, bem como a calibragem necessária para se adequar a realidade brasileira.

No segundo capítulo, passa-se a análise da Evolução da Carga Tributária Brasileira, no intuito de procurar compreender qual foi o processo necessário para se chegar ao estado atual. Também será abordado a experiência e o paradigma internacional nesse assunto, e como se dá a chamada Globalização Econômica em consonância com os Sistemas Tributários, quais são os novos paradigmas da Tributação Indireta, e também indireta. Será analisada ainda, a proposta da PEC 175-A de 195, e a Proposta do IVA, quais são os aspectos fundamentais que devem ser compreendidos a seu respeito.

Por último, o terceiro capítulo busca analisar a Tributação do Consumo dentro da União Europeia, os Tratados e Diretivas que estão envolvidos. Além disso, busca-se compreender como se deu o processo de Reforma Europeu, os princípios que estão envolvidos, e quais são as perspectivas históricas da União Europeia em relação a Harmonização Tributária.

Por fim, nas discussões e resultados, se fará a análise comparativa entre o processo de Reforma Europeu, e o Brasileiro, além dos métodos de tributação divergentes, procurando demonstrar quais serão de fato, os benefícios da adoção de um modelo como esse, analisando, claro, a sua adequação as necessidades nacionais, que são bastante divergentes das europeias.

# CAPÍTULO 1

## 2 A NATUREZA DO IVA

Segundo AMARAL (2002)<sup>14</sup> o IVA ou Imposto sobre Valor Agregado, pode ser concebido como um Imposto sobre vendas, que pode ser inserido na categoria de múltiplo estágio. Esse Imposto, é arrecadado em cada uma das etapas do processo de produção, bem como o de distribuição das mercadorias.

Segundo PALMA (2014)

*“O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptadas no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha. A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Diretivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Diretiva de 1977, deve-se a este inspetor de finanças francês, conhecido como o pai deste imposto. Com efeito, Maurice Lauré, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos”<sup>15</sup>.*

Para compreender como isso se dá, é preciso rever o fato de que dentro da indústria, uma operação comercial ordinária, uma empresa compra a matéria-prima de seus fornecedores, com o intuito de produzir um produto ou ofertar um serviço. Desse modo, ao realizar toda essa logística, ao fim do processo, a empresa adiciona um valor aos produtos que foram adquiridos de outros produtores.

A “Diretiva IVA”<sup>16</sup> que será melhor explorada mais abaixo, define elementos que compõem a respectiva Regra Matriz de Incidência Tributária desse Imposto. Desse modo, consoante a própria redação da Diretiva:

*“ (4) A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.*

---

<sup>14</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do. **Planejamento tributário & norma antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. 166 p.

<sup>15</sup> PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre valor acrescentado**. – 6a ed. Lisboa, 2014 – (Cadernos IDEFF).

<sup>16</sup> Texto integral disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> Acesso em: 28 de agosto de 2020.

*(5) um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.*

*(6) É necessário proceder por fases, uma vez que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implica, nos Estados-Membros, modificações das suas estruturas fiscais e consequências significativas nos domínios orçamental, económico e social.*

*(7) o sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição". (Grifou-se)*

Segundo CARLIN (2008)<sup>17</sup> muitas empresas, que tem como objetivo a confecção de uma mercadoria para o mercado, costumam pensar no preço de varejo, ou no valor da mercadoria como sendo a soma de valores que foram adicionados no decorrer do seu processo de produção e conseqüente, distribuição.

Desse modo, quando se pensa em um imposto que poderia ser adicionado sobre cada a uma das etapas da produção, é possível compreender que seria possível aferir a mesma quantia que um imposto que recaia sobre o preço do varejo. Isso, se estiver se referindo a mesma alíquota. O IVA, dentro dessa ótica, possui três possíveis formas, que serão analisadas a seguir.

## **2.1 As três formas de IVA**

Esse capítulo tem como intuito, demonstrar que existem três modos de se conceber o IVA:

- IVA sobre o produto bruto;
- IVA sobre a renda e
- IVA sobre o consumo.

A primeira forma, o IVA sobre o produto bruto, pode ser concebido dentro da situação, em que uma empresa, pode deduzir ordinariamente a compra de matéria-prima de suas vendas. Porém, não pode deduzir as aquisições de bens de capital, não pode sequer deduzir a depreciação destes. Desse modo, nessa primeira vertente,

---

<sup>17</sup> CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba, 2008.

segundo CINTRA (2003)<sup>18</sup> os bens de capital são tributados em dois momentos distintos (em cascata), dentro de um sistema de IVA sobre o produto bruto.

Porém essa primeira modalidade de IVA, fomenta o aumento de dificuldade de teor administrativo, principalmente na situação em que há uma impossibilidade em distinguir as despesas com bens de capital, das demais que vão surgindo no decorrer da produção, como os gastos necessários com a manutenção e o reparo.

Como, dentro dessa ótica, não é possível deduzir os gastos com bens de capital, segundo CINTRA (2003)<sup>19</sup> existe um incentivo, que busca classificá-lo dentro das despesas correntes. A dificuldade se exaspera, porém, quando na tributação do Imposto de Renda, pois esses gastos podem ser depreciados, ou podem dar direito a créditos para investimento. Das três formas que serão abordadas, o IVA sobre o produto bruto, é o que mais fornece carga tributária sobre os bens de capital.

A Segunda modalidade, segundo FORÇA (2010)<sup>20</sup> é a variante do IVA sobre a renda, isso se aplica tanto a compra de matérias-primas, quanto na depreciação de bens de capital. Nessa modalidade, ambas podem ser deduzidas das vendas, para que seja realizada a determinação do valor adicionado dentro daquele momento da produção. Desse modo, diante do fato de que a aquisição de investimento líquido está também sujeita a tributação, a base desse imposto, possui similaridade com a renda nacional líquida.

Portanto, quando há a tributação do investimento líquido, esse imposto naturalmente irá aumentar a carga tributária que recai sobre a aquisição líquida de bens de capital. Essa modalidade, no entanto, exige o cálculo da depreciação dos bens de capital, desse modo, surgem problemas relacionados com a tributação da renda.

Porém, mesmo assim, dentro dessa modalidade de IVA, existem incentivos que auxiliam na classificação dos gastos com bens de capital, como despesas decorrentes desse tipo de gasto. Desse modo, segundo ALVES (2001)<sup>21</sup> isso significa dizer que essa modalidade de IVA, fomentaria o surgimento do mesmo empecilho que o Imposto de Renda. De modo que se conclui, que não existem vantagens na sua adoção, nem em substituição, ou em complemento aquele.

Por último, cumpre falar sobre o IVA sobre o consumo, que segundo ABRÚCIO (1996)<sup>22</sup> recai sobre todas as compras, incluindo aquelas de bens de capital, que são dedutíveis das vendas. Essa última modalidade, difere das outras, por permitir a dedução completa para o investimento bruto, de modo que resulte em uma base tributária que se assemelha muito ao consumo privado total.

---

<sup>18</sup> CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o imposto único**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

<sup>19</sup> Iden, p. 89.

<sup>20</sup> FORÇA, Alex da. **A (des)carga tributária no Brasil**. Publicado em: 16 mar. 2010. Disponível em: <[http://www.portalviva.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2189:artigo-a-descarga-tributaria-no-brasil&catid=30:opiniaao](http://www.portalviva.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2189:artigo-a-descarga-tributaria-no-brasil&catid=30:opiniaao)>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

JANEBA, E.; SCHJELDERUP, G. "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So", **NBER Working Paper 9334**, Cambridge. 2002.

<sup>21</sup> ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. Monografia. Universidade de Campinas, 2001.

<sup>22</sup> ABRÚCIO, Fernando L. **Os Avanços e os Dilemas do Modelo Pós-Burocrático: A reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente**. Brasília: ENAP, 1996.

De um modo geral. Em relação á alíquota, o IVA comunitário, segundo o “Serviço das Publicações da União Europeia” na base de dados eletrônica EUR-Lex:

*“A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. [...] A taxa de IVA normal a aplicar por todos os países da UE aos bens e serviços não pode ser inferior a 15%. Os países da UE podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas não inferiores a 5% a bens ou serviços específicos enumerados no anexo III da Diretiva. São, além disso, aplicáveis, em determinadas condições, diversas disposições em derrogação destas regras (taxas inferiores, taxas reduzidas sobre outros bens ou serviços, etc.)”<sup>23</sup>.*

Essa opção, evita que se fomente a necessidade de se diferenciar os bens de capital, daqueles gastos correntes, e permite ainda que seja possível especificar as taxas e as formas de depreciação dos ativos. Isso significa dizer, segundo EBRILL (2001)<sup>24</sup> que a despeito das outras formas de IVA, o IVA sobre consumo possui neutralidade, entre métodos de produção, bem como entre as decisões de poupar ou consumir.

Isso, principalmente, porque essa modalidade, permite substituições de capital por trabalho, ou vice-versa. Desse modo, existe uma afetação mínima em relação à carga tributária que a empresa suporta. Essa versão de IVA, portanto, é a forma mais adotada pelos países que já adentraram a Reforma Tributária. Principalmente, na União Europeia.

## 2.2 Métodos alternativos de apuração do IVA

Ordinariamente, o valor adicionado, é atribuído a diferença entre as vendas das firmas, e aquilo que elas compram. Porém, mesmo diante desse fato, o quantum devido, ou seja, a obrigação tributária, segundo LAGEMANN (2003)<sup>25</sup> pode ser aferido por três métodos distintos:

- Subtração;
- Adição ou
- Sistema de Créditos.

No primeiro método, o da subtração, segundo LE (2003)<sup>26</sup> a firma, calcula o imposto que deve ser pago, subtraindo as compras que foram feitas por outras firmas das vendas que deverão ser realizadas. Em seguida, a firma aplica sobre esse resultado obtido, essa diferença, a alíquota do imposto.

---

<sup>23</sup> Serviço das Publicações da UE. <http://eur-lex.europa.eu/legal-ontent/PT/TXT/?uri=URISER%3AI31057>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

<sup>24</sup> EBRILL, L. et al. **The Modern VAT**. International Monetary Fund, Washington, 2001.

<sup>25</sup> LAGEMANN, Eugênio. **Tributação ótima**. Estudos econômico-fiscais. Ano 9, n. 34. Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2003.

<sup>26</sup> LE, Tuan M. **Value added taxation: mechanism, design, and policy issues**. Washington: paper prepared for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, 2003.

No segundo método, por adoção da adição, o IVA é recolhido baseado na adição dos componentes do valor adicionado, que podem ser diversos, como: salário, aluguéis, juros, lucro líquido. Desse modo, essa alíquota é aplicada ao imposto.

A terceira modalidade, o de sistema de créditos, é a mais utilizada pelos países que adotaram essa unificação de impostos. E nessa modalidade, o imposto que deve ser recolhido, é determinado mediante a aferição da diferença entre o imposto devido nas suas vendas (débito) e o imposto que é pago nas suas compras (crédito).

Segundo MORA & VARSANO (2001)<sup>27</sup> esse método possui uma característica muito importante, que diz respeito ao fato de que, exceto naqueles casos em há isenções em estágios intermediários de produção, a carga tributária que recai sobre o produto, depende da alíquota que vai prevalecer quando do estágio final tributável de produção.

É importante mencionar, que os três métodos supramencionados, somente serão equivalentes no caso da alíquota do IVA ser uniforme em relação a todos os produtos e serviços. Desse modo, as três modalidades poderão ser aplicadas sem que haja problemas, e ainda fornecerão a mesma receita tributária. Porém, mesmo assim, alguns bens serão tributados de maneira divergente, justamente por alguns itens possuírem uma alíquota baixa, como exemplo, pode-se citar os alimentos.

Mesmo diante da possibilidade de se aferir alíquotas diferentes, embora seja menos desejável, essas alíquotas são necessárias. E Segundo KEEN (2002)<sup>28</sup> isso pode ser observado da experiência de outros países. Tanto o método da subtração, como o do sistema de créditos, permitem que instrumentos adequados para que seja realizada a administração tributária.

## 2.3 Os Tipos de IVA sugeridos pelos especialistas

A tributação que incide sobre as mercadorias que fazem parte do comércio interestadual, podem e devem ser pautadas em dois princípios básicos:

- Um produto pode ser tributado no local onde é produzido, ou
- No local onde ele será consumido.

Segundo BRAGA & ALMEIDA (2009)<sup>29</sup> se esse produto for tributado onde ele é produzido, essa tributação é chamada de tributação feita na origem. Porém, se esse

---

<sup>27</sup> MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal Decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties**. Texto para discussão nº 854. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2001.

<sup>28</sup> KEEN, M; SMITH, S. "VIVAVIVAT", *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751. 1999. KEEN, Michael. **Some international issues in commodity taxation**. Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 2002.

<sup>29</sup> BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11638 de 28/12/2007**. São Paulo: Atlas, 2009.

produto for tributado no lugar onde será consumido, diz-se que a tributação se dará no destino. Em uma primeira análise, a tributação pelo IVA, pode se dar pelas duas vias, possibilitando, inclusive, um modo de misto de tributação.

Especialistas no assunto, apontam uma série de formas de IVA, que conjugam esses dois princípios, com maneiras alternativas de controle e apuração de impostos, consoante a tabela a seguir.

**Tabela 1 – Formas de conjugar os princípios da origem e destino**

<b>MODOS</b>	<b>FORMA</b>	<b>AUTOR (ES)</b>
<b><i>IVA na Origem “Puro”</i></b>	Vendas tributadas no Estado onde os vendedores residem. Créditos Fiscais Reconhecidos correspondem exclusivamente as compras dentro da mesma jurisdição.	
<b><i>IVA na Origem “Modificado”</i></b>	Os créditos fiscais, desse modo, correspondem tanto às compras dentro da mesma jurisdição quanto as referentes às notas fiscais.	
<b><i>IVA na Origem “restrito”</i></b>	Vendas dentro da região ou da federação são tributadas na origem.  As vendas fora da região, são tributadas à alíquota zero.	
<b><i>IVA “Híbrido” – Origem – Destino</i></b>	As transações interestaduais são tributadas na origem com as alíquotas reduzidas a fim de transferir recursos, ou receitas potenciais, dos Estados produtores para os Estados "consumidores".	

**IVA no Destino com  
“Pagamento Diferido”**

As vendas dentro da jurisdição são tributadas a uma alíquota local, porém as vendas a outras jurisdições são tributadas a alíquota zero.

**IVA “Pago  
antecipadamente” –  
PVAT**

Os vendedores registrados em todos os Estados deveriam aplicar a alíquota do imposto local a todas as vendas, a menos que os compradores que residem em um outro Estado fornecessem um certificado que comprovasse que o imposto já tenha sido pago em sua jurisdição.

PODDAR (1990)<sup>30</sup>

**IVA “Viável Integrado”  
(VIVAT)**

Aqui, uma alíquota de imposto comum e uniforme é fixada em todos os Estados ou jurisdições nas transações entre comerciantes registrados.

KEEN & SMITH (1999)<sup>31</sup>

**O IVA “Dual”**

Os impostos federais e estaduais, incidiriam sobre a mesma base de imposto.

BIRD & GENDRON  
(1998)<sup>32</sup>

**IVA “Partilhado” (modelo  
do “Barquinho”)**

Nesse modelo, os governos subnacionais tributam as vendas, dentro de sua jurisdição com a

VARSAÑO (1995, 1999)<sup>33</sup>

<sup>30</sup> PODDAR, S. “Value-added Tax at the State Level, “ in Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, **Value Added Taxation in Developing Countries** (Washington: The World Bank, 1990), pp. 104-12

<sup>31</sup> KEEN, M; SMITH, S. “VIVAVIVAT”, **International Tax and Public Finance**, 6, 741-751. 1999.

<sup>32</sup> BIRD, R.; GENDRON, P.P. “Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?” **International Tax and Public Finance**, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston. 1998.

<sup>33</sup> VARSAÑO, R. A tributação do comércio interestadual ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: **IPEA, Texto para Discussão n° 382**, 1995.

VARSAÑO, R. **Subnational taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. Valdivia/Chile: The World Bank Conference, 1999.

	alíquota local referente ao imposto, e as demais vendas, com a “alíquota subnacional zero”.	
<b>IVA “Radial”</b>	Essa possibilidade, modifica o IVA do tipo Destino Partilhado ou do Barquinho, alterando a forma com que os créditos fiscais serão tratados.	SCHENONE (1999) <sup>34</sup>
<b>IVA “De compensação” - CVAT</b>	É uma variante do IVA Partilhado, o que os difere é que nessa modalidade, as vendas interestaduais são tributadas com uma alíquota de imposto federal adicionada (a alíquota de CVAT).	McLURE (1983) <sup>35</sup> McLURE (2000) <sup>36</sup>
<b>IVA Nacional com Imposto Estadual sobre Vendas.</b>	Aqui, o autor propõe a combinação de um IVA nacional exclusivo com um Imposto sobre vendas a varejo estadual exclusivo	PIFFANO (1999) <sup>37</sup> PIFFANO (2003) <sup>38</sup>

Fonte: criado pelo Autor, adaptado de OLIVEIRA (2009)<sup>39</sup>

Do ponto de vista econômico, os contribuintes do IVA, segundo PEREIRA (2013)<sup>40</sup> devem ser considerados como “agentes da percepção”, ou ainda, como não contribuintes no sentido econômico. Isso porque, conforme fica esclarecido, a incidência

<sup>34</sup> SCHENONE, O. “El IVA Provincial”, Departamento de Economía, *Serie Seminarios*, Universidad de San Andrés, Victoria, 1999.

<sup>35</sup> MCLURE, C. “Tax competition: Is what’s good for the private goose also good for the public gander? *National Tax Journal*, XXXIX: 341-346. 1986.

<sup>36</sup> MCLURE, C. “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740. 2000.

<sup>37</sup> PIFFANO, H.L.P. “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, *Documento de Trabajo N° 27*, CEDI, (www.fgys.org). Buenos Aires. 1999.

<sup>38</sup> PIFFANO, H.L.P. “Reconsidering the question: Is Subnational Value Added Tax the best alternative?” Universidad Nacional de La Plata (Argentina), April 2003.

<sup>39</sup> PEREIRA, João Arami Martins. **Um Estudo sobre Valor Adicionado e suas dificuldades de Acompanhamento no Município – o Caso de Ijuí/RS. 2013.** Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304](http://www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304). Acessado em: 28 de agosto de 2020.

<sup>40</sup> PEREIRA, João Arami Martins. **Um Estudo sobre Valor Adicionado e suas dificuldades de Acompanhamento no Município – o Caso de Ijuí/RS. 2013.** Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304](http://www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304). Acessado em: 28 de agosto de 2020.

do imposto afetará todos os agentes econômicos de forma direta ou indireta de modo que esteja relacionado com a transação tributada.

### 3 CRITÉRIO PARA ANÁLISE DO IVA

Segundo JANEBA & SCHJELDERUP (2002)<sup>41</sup> o efeito da tributação que recai sobre a eficiência econômica, está intimamente atrelado ao conceito de produto potencial. Desse modo, esse referido produto potencial, está relacionado com uma economia de mercado, de modo que pode sofrer variações de acordo com os incentivos que estiverem disponíveis no mercado. Entre os economistas, esses incentivos são tidos como termos de renda e de preços relativos.

Desse modo, os impostos, segundo LETTIERI & RAMOS (2005)<sup>42</sup> podem alterar substancialmente tanto os incentivos econômicos, como o retorno da atividade de produção. Isso porque os impostos possuem a capacidade de induzir mudanças dentro do comportamento ordinário econômico. Dentro do ramo da economia, existem muitos critérios, que são utilizados para julgar quão necessário será um imposto. Esses critérios, estão envoltos em questões de eficiência e equidade.

Desse modo, o presente espaço se debruçará sobre a análise do imposto IVA, e quais são os critérios que estão envolvidos no fato desse imposto ser ou não necessário e “adotado” pela economia de modo geral, por aferir uma série de benefícios necessários na Reforma Tributária Brasileira.

#### 3.1 Neutralidade

Segundo OATES (1985)<sup>43</sup> um imposto neutro, é um imposto que não possui o objetivo de interferir no comportamento econômico das firmas, muito menos nos indivíduos. Se, fizesse uma comparação com um imposto inexistente, um imposto neutro poderia ser concebido como aquele que não interfere nas decisões dos indivíduos em relação ao que deva ser produzido, e o qual é o melhor método a ser utilizado.

Porém, existem setores específicos em que essa neutralidade deva ser aferida, segundo PAES (2004)<sup>44</sup> esses setores são:

- Neutralidade na produção: Segundo o autor, em uma economia de mercado, é necessário observar que as empresas são motivadas pela competitividade. Essa força, que as impele a aprimorar técnicas de produção cada vez mais eficientes.

---

<sup>41</sup> JANEBA, E.; SCHJELDERUP, G. “Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So”, *NBER Working Paper 9334*, Cambridge. 2002.

<sup>42</sup> LETTIERI, M; RAMOS, F.S. *Incidência Tributária*. In Economia do Setor Público no Brasil. Editora Campus: São Paulo, 2005, cap. 13.

<sup>43</sup> OATES, W. “Searching for Leviathan: An Empirical Study”, *American Economic Review*, **75** (4), 748-57. 1985.

<sup>44</sup> PAES, N.L. *Reforma Tributária: Aspectos Distributivos e de Bem-Estar*. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2004.

Desse modo, tanto os bens quanto os serviços que são demandados para consumo, devem necessariamente ser produzidos no tempo mais curto possível.

Assim, se um imposto possui o intuito de interferir nesse tipo de decisões de produção, os recursos que são utilizados do modo menos eficiente possível. Além disso, isso compromete o número de produtos que serão produzidos, e que estarão, portanto, disponíveis para satisfazer a demanda dos consumidores.

Desse modo, segundo BIASOTO *et al* (1998)<sup>45</sup> fica claro que em relação ao IVA sobre o consumo, deve sempre buscar, o máximo de neutralidade que conseguir dentro da produção. Desse modo, ao se permitir a dedução completa do imposto pago na aquisição de bens e capital, não poderão ser apontadas distorções dentro do processo produtivo.

- Neutralidade no consumo: Em uma economia de mercado, segundo CHAMLEY (1986)<sup>46</sup> os consumidores possuem o poder de determinar quais são os bens e serviços que satisfarão as suas necessidades. Desse modo, conseguem sinalizar em relação aos preços que pretendem dispor para isso.

Esses sinais que são emitidos pelos consumidores, são recebidos pelas empresas, que se empenham em produzir esses bens e serviços, do modo que seja mais altamente valorizado pelo consumidor, pela qualidade, e pela junção da sua eficiência com a necessidade individual. Desse modo, se existe um imposto que pode alterar a estrutura dos preços relativos do mercado, a resposta do cliente se dá através da compra mais de alguns bens em detrimento de todos.

O resultado dessa equação, portanto, é uma percentagem menor de satisfação do cliente, e o uso cada vez mais raro dos recursos da economia. Portanto, um IVA de base ampla, com uma alíquota uniforme, poderá constituir um percentual relativamente uniforme quando observado em relação aos gastos do consumidor, o que pode ser observado como um imposto neutro.

Porém, segundo CINTRA (2009)<sup>47</sup> conforme já mencionado, é necessário que alguns produtos tenham a base do tratamento tributário diferenciada. Um IVA sobre o consumo, com o imposto sendo aferido por meio do sistema de créditos, no entanto, não seria neutro, justamente por não conseguir evitar as alíquotas diferenciadas.

Desse modo, segundo OLIVEIRA (2011)<sup>48</sup>

*“Os proponentes do IVA afirmam que o imposto sobre o valor adicionado conseguiria atingir os objetivos de neutralidade econômica*

---

<sup>45</sup> BIASOTO, G.; VALLS PEREIRA, P.L. CERQUEIRA, B.S. & NISHIJIMA, M. O ICMS Hoje: avanços e questões em aberto sobre a tributação do consumo no Brasil. *Anais do XXVI Encontro Brasileiro de Economia*, vol 2, p.891-900, ANPEC: Vitória, Espírito Santos, 1998.

<sup>46</sup> CHAMLEY, C. Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives. *Econometrica*, vol. 54, nº. 3, pp. 607-622, may, 1986.

<sup>47</sup> CINTRA, Marcos. *Direito tributário – política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>48</sup> OLIVEIRA, António Moura; IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto neutro, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. . Faculdade de Direito Universidade do Porto

*e eficiência alocativa. Um imposto cobrado sobre cada valor adicionado pelas firmas pode ser pensado como um imposto proporcional ao uso pela firma dos fatores de produção. Se cada firma combinar a terra, o trabalho e o capital de maneira mais eficiente (mínimo custo), os recursos estarão sendo utilizados em seu uso mais produtivo. Os pagamentos a estes fatores em um mercado competitivo são aproximadamente iguais à contribuição de cada fator ao valor de mercado de cada produto da firma. Assim, um IVA uniforme sobre todas as firmas impõe a mesma carga proporcional de imposto - com respeito aos pagamentos de cada firma em relação à soma de pagamentos dos fatores (valor adicionado) - e é, conseqüentemente, neutro em termos de escolha de métodos de produção ou do uso de recursos produtivos (OLIVERA, 2011, p. 20).*

Existem teorias econômicas que auxiliam na formulação em soluções para os problemas da neutralidade do IVA, bem como a respeito de qual pode distorcer menos, como a teoria econômica, que segundo TYRAN & SAUSGRUBER (2000)<sup>49</sup> parte da sugestão do imposto sobre consumo, tende a distorcer menos, já que não possui o condão de alterar a escolha individual.

### **3.2 Formação de Capital e crescimento econômico**

Em relação ao sistema tributário brasileiro, é comum que se observe que o sistema funciona de modo desencorajador, em relação ao crescimento econômico. Segundo DUTRA (2005)<sup>50</sup> isso porque, os proponentes do IVA, a respeito desse assunto, afirmam que um IVA que incida sobre o consumo, não apresentaria um problema sequer similar.

Aqueles que acreditam nesse sistema, creem que o crescimento da tributação da renda, alterou de forma considerável as escolhas individuais de cada um. Principalmente, no que diz respeito ao conjunto consumo e poupança. Principalmente, pelo impacto que o Imposto de Renda possui em relação aos preços relativos. Os proponentes afirmam que o IVA produziria um nível mais elevado de poupança e de investimento.

Porém, consoante FERNANDEZ (2001)<sup>51</sup> existem nuances por trás desse tipo de argumento, que devem ser levadas em consideração. Como a questão da bitributação, que já figura há anos como uma das maiores controvérsias dentro da economia. Isso significa dizer, que o cerne dessa discussão paira sobre o fato de que não existe consenso se o imposto deve recair sobre o consumo ou sobre a renda.

Desse modo, aqueles que são favoráveis ao imposto sobre o consumo, se baseiam no argumento de que um imposto sobre renda, também seria um imposto sobre poupança, de modo que seria um imposto considerado ineficiente, essa ineficiência,

---

<sup>49</sup> TYRAN, J.R.; SAUSGRUBER, R. "On Fiscal Illusion", *Discussion Paper no. 2000-16*, Department of Economics, University of St. Gallen. 2000.

<sup>50</sup> DUTRA, Divonsir de Jesus da Silva. O impacto do Simples no custo da mão de obra produtiva. In: ENCONTRO ESTADUAL DE ENGENHARIA DA PRODUÇÃO E SIMPÓSIO DE GESTÃO INDUSTRIAL 1, Ponta Grossa, PR. **Anais.... Paraná: 2005.**

<sup>51</sup> FERNANDEZ, José Carreira. **Curso básico de microeconomia**. Salvador: EDUFBA, 2001.

surgiria justamente do fato de que, ao elevar o preço, do consumo atual em relação a poupança, estaria se considerando um consumo futuro.

Os juros da poupança, dentro do nosso sistema tributário, já são tributados e desse modo, alguns analistas se permitem observar que a renda seria tributada de forma dobrada, ou seja, duas vezes. Por isso a alusão ao instituto da dupla tributação.

Segundo MACHADO (2015)<sup>52</sup> a isenção que recairia sobre as despesas em investimentos com um IVA, poderia deslocar os aspetos não neutros do sistema tributário atual. Desse modo, isso seria profundamente baseado em uma tributação sobre renda, o que poderia desencadear um nível mais elevado em relação a poupança e investimentos totais.

Acoplado a isso, existe o fato de que o IVA, afetaria de forma direta a demanda de trabalho. Segundo MONTEIRO (2004)<sup>53</sup> alguns estudiosos acreditam, que os impostos sobre renda e para o financiamento da seguridade social, possui a capacidade de alterar significativamente o preço relacionado ao trabalho e ao lazer. Desse modo, esses impostos reivindicariam e induziriam o indivíduo a ter uma redução em relação a sua oferta de trabalho.

Essa oferta, possivelmente estaria abaixo do que poderia ser ofertado, de outro modo, sem que houvesse a incidência de tais impostos. Desse modo, o IVA poderia corrigir ou não estas perceptíveis distorções. Isso, dependeria diretamente do grau de resposta do trabalho em relação á remoção ou ainda, redução dos impostos existentes. Além, claro de se necessário aferir as mudanças que incidiriam sobre os preços dos produtos que podem resultar do IVA.

### 3.3 Distribuição da carga tributária

Agora, em relação a quem de fato, suporta o peso da carga tributária, SARGENT & JUNGQVIST (2004)<sup>54</sup> afirma, que uma análise económica, nesse sentido, dentro da economia é chamada de “análise de incidência”. Essa chamada incidência, pode ser concebida como a mudança da renda real de um indivíduo, também chamada de “renda nominal ajustada pela mudança no nível dos preços”, sendo, resultado direto da imposição a um Imposto.

Segundo PALFREY (1991)<sup>55</sup> para compreender a incidência, é necessário distingui-la em:

- Incidência Estatutária – correspondente a responsabilidade legal do imposto;

---

<sup>52</sup> MACHADO, J. E., COSTA, P. N. E MACAIA, O. (2015). *Direito Fiscal Angolano*. 1.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, S.A.

<sup>53</sup> MONTEIRO, Joana C.M. Monteiro. **O impacto da Lei do Simples sobre a formalização as Firms**. 2004 Dissertação (Mestrado em economia) PUC-RIO. Rio de Janeiro, 2004

<sup>54</sup> SARGENT, T., LJUNGQVIST, L. *Recursive Macroeconomic Theory*. MIT Press, 2nd Ed., 2004.

<sup>55</sup> PALFREY, T.R. “**Laboratory Research in Political Economy**”, Ann Arbor: University of Michigan Press. 1991.

- Incidência Econômica – A carga final do Imposto.

O IVA sobre as vendas, possui a capacidade de fornecer um exemplo muito bom em relação a distinção desses dois tipos de incidência. Desse modo, embora esteja a responsabilidade legal, que é imposta ao varejista, o IVA é utilizado de forma recorrente para o indivíduo que compra esses bens fornecidos pelo varejista.

Desse modo, os preços dos bens do varejista, se tornam muito mais elevados, e a quantidade de procura diminui muito. Isso, altera inclusive a renda do proprietário. Porém, segundo ALLEFRINI (2013)<sup>56</sup> nesse caso, é possível que a incidência econômica seja diferente da responsabilidade estatutária, justamente pelos formadores de preço que se atentam a Incidência final do imposto.

Desse modo, para se conseguir aferir a carga final de um IVA, é perceptível que existem muitas dificuldades, principalmente pelo fato de que ela depende necessariamente do número de isenções. Desse modo, segundo BESSA (2011)<sup>57</sup> se levar em consideração que um imposto que é aplicado de forma igualitária, a todos os bens e serviços, é um imposto “adicional”, a sua carga será deslocada de forma inteira para os consumidores.

Desse modo, caso as isenções sejam permitidas, ou se houver a redução de outros impostos, haveria mudanças nos preços relacionados de “mix” de produção da economia, segundo ALVES (2012)<sup>58</sup>.

### 3.4 Critério de equidade

Em relação aos critérios de equidade, é importante mencionar que todos são recorrentemente utilizados para que seja realizada a avaliação dos impostos diferentes, respeitando, todavia, os seus variados padrões de incidência. Desse modo, o objetivo desses critérios, é tentar compreender e responder a algumas perguntas específicas, segundo LETTIERI & RAMOS (2005), perguntas como: "como a carga tributária deve ser distribuída entre indivíduos diferentes?".

Desse modo, o autor fala a respeito do fato de que, existem respostas dentro da análise econômica objetiva, que, mesmo não sendo amplas ou poucas, conseguem fornecer uma perspectiva que leve em consideração tanto os termos de custos, quanto os benefícios relacionados a compensações. Essa perspectiva, se encontra entre a eficiência e as considerações econômicas de equidade.

---

<sup>56</sup> ALLEGRINI, Gabriela. Pobre é quem paga a conta. Caros Amigos. Ano XVII nº 203/2013.

<sup>57</sup> BESSA, Mário H. Trigo de Loureiro Filho. O Sistema Tributário Nacional: limitação ao Poder de tributar. AVM – Faculdade Integrada. Brasília, 2011.

<sup>58</sup> ALVORADA, Instituto. **Sistema tributário e distribuição de renda**. 2009. disponível em: <<http://institutoalvorada.org/tributacao-progressiva-no-brasil/>> Acesso em: 04 de set 2020.

Nesse sentido, segundo JUNQUEIRA (2011)<sup>59</sup> a principal análise relacionada a equidade, recai justamente em relação a carga tributária que diz respeito aos impostos, de indivíduos que possíveis níveis de renda muito divergentes. Dentro do sistema tributário atual, o conceito que está intrínseco, está relacionado com a capacidade tributária, o que caracteriza o sistema como progressivo.

Porém, segundo VIEIRA (2014)<sup>60</sup> um imposto regressivo, cobra uma proporção menor daqueles indivíduos que conseguem aferir uma renda maior. Conforme já mencionado, o IVA não é um assunto pacificado no Brasil, e aqueles que criticam o sistema, se pautam também no argumento de que ele, na realidade, é um imposto regressivo, e que esse caráter fica evidente quando ele tributa o consumo.

A carga tributária nacional, segundo Dados da Receita Federal, em relação ao consumo, se encontra do seguinte modo:

**Tabela 2 – Carga Tributária sobre o consumo no Brasil.**

ANO		2000			2001		
Tributo	Alíquota	R\$ bilhões	% da CTB	% do PIB	R\$ bilhões	% da CTB	% do PIB
ICMS	20%	82,27	20,22	7,57	94,26	23,17	7,96
COFINS	3%	38,49	9,46	3,54	45,43	11,17	3,84
IPI	Diversas	18,68	4,59	1,72	19,31	4,75	1,63
PIS	0,65%	9,53	2,34	0,88	11,14	2,74	0,94
ISS	Diversas	5,92	1,46	0,55	6,78	1,67	0,57
IOF	Diversas	3,09	0,76	0,28	3,55	0,87	0,3
Total	-	157,98	38,83	14,54	180,47	44,36	15,24
CTB total	-	358,01	100,00	32,95	406,86	100,00	34,36

Fonte: Receita Federal, valores correntes.

Desse modo, os indivíduos de baixa renda, aferivelmente irão gastar uma proporção muito maior em relação a sua rendas, do que a tributação referente aos indivíduos que afirmam uma renda mais elevada. Desse modo, embora se mostre um argumento direto, existem questões adjacentes em relação a eles que devem ser consideradas.

<sup>59</sup> JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. **O Nó Tributário**: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil. II Conferência do Desenvolvimento. Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. IPEA, 2011.

<sup>60</sup> VIEIRA, Lucas Pacheco. **A partilha da receita das contribuições sociais entre todos os entes federados**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3:3352/a-partilha-da-receita-das-contribicoes-sociais-entre-todos-os-entes-federados>> Acesso em: 04 de setembro de 2020.

### 3.5 Custos administrativos

O custo da administração é outro critério utilizado como forma de avaliar os méritos que um sistema tributário possui ou não. Os custos administrativos iniciais que devem ser utilizados para se introduzir um IVA, ou qualquer outro imposto que possua uma natureza minimamente similar, seriam, de qualquer modo, custos elevados.

Segundo SMITH *et al.* (1993)<sup>61</sup> nesse sentido, existe um fator muito importante em relação a afetação ou não do custo do IVA, e esse fator, é o grau de complexidade do imposto, que aqui já foi mencionado como um fator de extrema relevância para todo sistema tributário em geral. Desse modo, quando se utiliza alíquotas de múltiplas naturezas, e que possuam inúmeras isenções, isso se torna um contraste enorme em relação a uma alíquota única e uniforme.

Principalmente, porque desse modo, seria possível identificar a elevação dos custos administrativos. Segundo SMITH *et al.* (1993)<sup>62</sup> nesse sentido, é possível utilizar como exemplo a estimativa de que um sistema, pautado no IVA, caso viesse a envolver mais de uma alíquota, seria possível identificar elevações nos custos entre 50 e 80%.

O aumento se concentraria nos custos pessoais, que aumentariam em relação a um acréscimo na quantidade de papéis de trabalho que seriam necessários tanto para as empresas, quanto para o governo. Nesse sentido, segundo TAIT (1972)<sup>63</sup> *apud* SMITH *et al.* (1993)

*“Uma outra consideração é se o imposto será usado para substituir parte de um imposto existente ou como uma fonte suplementar de receitas para o governo. Se o IVA substituir somente parte de um imposto existente ou for adicionado meramente ao sistema atual, as economias em termos de custo administrativo podem ser consideradas significantes. De fato, adicionar um IVA pode aumentar o custo atual do sistema de imposição e fiscalização do imposto, mas desde que o sistema tributário precedente ainda exista e desde que não haja quase nenhuma mudança em procedimentos de coleta ou de apresentação de declarações, o tempo e os recursos humanos envolvidos em coletar um imposto de 5 por cento são essencialmente o mesmo que aquele para um imposto de 10 por cento. Por outro lado, adicionar um IVA ao rol existente de tributos teria efeitos diferenciados nos custos das empresas. Por exemplo, logo depois que um IVA foi introduzido na Alemanha em 1968, pequenas firmas não informatizadas estimaram que os custos administrativos relacionados ao imposto aumentaram em até 20 por cento. Os negócios relativamente grandes, entretanto, relataram aumentos insignificantes no custo administrativo”.*

É interessante notar que a frequência de recolhimento de um imposto, sempre deve ser levado em consideração. Os países que compõem o eixo Europeu, segundo

---

<sup>61</sup> SMITH, V. L., WILLIAM, A. W., BRATTON, W. K. AND VANNONI, M. G. *What You Should Know About the Value-Added Tax*. (Homewood: Dow Jones-Irwin, Inc., 1993), p. 53.

<sup>62</sup> *Idem*, p. 53

<sup>63</sup> *Idem*, p. 53

SCHUTTER (2009)<sup>64</sup> por exemplo, e que atualmente se utilizam do IVA, fazem esse recolhimento de modo mensal. Porém, dentre esses países, no Reino Unido, o período de recolhimento é trimestral.

O que se deve ter em mente, é que embora exista uma programação de pagamento mensal, essa pode fomentar problemas no sentido que de fluxo de caixa, mas apenas em relação a algumas empresas. No entanto, essa experiência na Europa, é ótima para se conseguir vislumbrar que esse tipo de frequência, somente dará êxito de a maioria das firmas registrarem os dados necessários para que se faça o cálculo de responsabilidade do IVA.

### **3.6 Efeitos econômicos do IVA**

Em relação a implementação de um imposto dessa magnitude, fica clarividente que existem pontos muito específicos que devem ser levados em consideração. Um deles, é a que diz respeito aos efeitos diretos que ele possui em relação ao preço. Dentro do debate acerca disso, é comum encontrar afirmações no sentido de que o IVA seria o condutor a um aumento imediato no nível geral dos preços.

Essa afirmação, é preciso reconhecer, que não está equivocada, visto que embora o imposto possua uma alíquota uniforme, quando aplicada sem a incidência de isenção, embora não altere os preços relacionados com a economia, tem como impacto direto um aumento generalizado no nível em geral dos preços. Porém, esse tipo de conclusão a respeito do IVA, se pauta em algumas hipóteses, que no entanto não se comprovaram, e que possuem 50% de chance de estarem corretas e a mesma percentagem de estarem equivocadas.

Segundo dados do WISEDAT Comercial (2020) é possível identificar as transações que possuem isenção de IVA, e isso independentemente de se estar de uma PF ou PJ. Essas situações seriam:

---

<sup>64</sup> SCHUTTER, Olivier de. *Report of the special rapporteur on the right to food – Mission to Brazil*. New York, United Nations, 2009. Disponível em: <<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G03/100/67/PDF/G0310067.pdf?OpenElement>> Acesso em: 04 de setembro de 2020.

**Tabela 3 – Motivos de Isenção de IVA em transações**

Isenta			
✓ 00	Regime de isenção	0,00 %	PT
✓ 11	Art. 15.º n.º 6 c)	0,00 %	PT
✓ 12	Art. 6.º DL 198/90	0,00 %	PT
✓ 13	Exigibilidade caixa	0,00 %	PT
✓ 14	Isento Artigo 13.º	0,00 %	PT
✓ 15	Isento Artigo 14.º	0,00 %	PT
✓ 16	Isento Artigo 15.º	0,00 %	PT
✓ 17	Isento Artigo 9.º	0,00 %	PT
✓ 18	Isento Art. 14º RITI	0,00 %	PT
✓ NS	Não sujeito, não tri	0,00 %	PT
✓ R1	Agências de viagens	0,00 %	PT
✓ R2	Bens em segunda mão	0,00 %	PT
✓ R3	Objetos de arte	0,00 %	PT
✓ R4	Objetos de coleção	0,00 %	PT

Fonte: Wisedat (2020)

Desse modo, fica mais visível perceber que quando se aplica o IVA, nos países que já utilizam o sistema, existe uma estrutura que comporta vários tipos de alíquotas, por exemplo:

**Tabela 4 – Estrutura do Imposto sobre Valor Adicionado**

<b>Aliquota</b>	<b>Produtos</b>
5%	Alimentos "in natura" (frutas, tubérculos, raízes, verduras e legumes), pão, leite pasteurizado e em pó e produtos da cesta básica (assim entendidos, arroz, feijão, açúcar, macarrão, farinha, óleo de soja e sal refinado).
12%	Veículos
15%	Demais alimentos
18%	Aliquota geral para os demais produtos não especificados nas outras categorias
25%	Cigarros, bebidas alcoólicas, cosméticos, perfumes jóias e bijuterias, telecomunicações e combustíveis.

Fonte: PAES et al (2006)<sup>65</sup>

Conforme pode ser observado, geralmente, a aplicação do IVA, mesmo tendo essa variação entre alíquotas, como por exemplo os 5% para alimentos, e 18% para demais tipos de produtos. Porém, caso os vendedores venham a se deparar com aumentos substanciais em relação ao custo devido ao IVA, verifica-se que é improvável que todos os demais preços possam vir a sofrer aumento pela mesma quantidade.

Desse modo, como não é possível verificar que nenhuma das hipóteses pode desaguar a aumentos idênticos, em relação a todos os preços, as mudanças nesse sentido, poderiam incentivar ao deslocamento do padrão de demanda por bens e serviços que estão existentes na situação pré-IVA. Segundo POCHMANN (2008)<sup>66</sup> desse modo, as decisões relacionadas a produção dos produtores serão de fato afetadas pela introdução de um imposto com as características do IVA.

Uma Reforma Tributária, de modo geral, sempre irá causar mudanças estruturais significativas, de modo que que o preço também vem a ser modificados. Isso, baseando-se na hipótese do imposto ser meramente um tipo de suporte aos impostos que já estão introduzidos dentro do sistema de tributos.

<sup>65</sup> PAES, N.L. *Reforma Tributária: Aspectos Distributivos e de Bem-Estar*. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2004.

<sup>66</sup> POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e Justiça Tributária*. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Brasília, 2008.

Desse modo, segundo ARAÚJO & FERREIRA (1999)<sup>67</sup> as empresas geralmente são aquelas que suportam os custos mais elevados, dentro do sistema do IVA. Desse modo, elas tentam de modo recorrente repassar esse tipo de custos aos consumidores. Porém, caso a carga desse imposto seja diminuída em alguma área mais específica, essa hipótese não se concretiza.

Desse modo, conseguir aferir quais serão os efeitos do IVA em relação aos preços nesse tipo de situação, requer, antes de tudo, o conhecimento sobre reduções dos impostos que já existem. Isso, claro, se houver hipóteses de reduções, e os custos para a empresa, em relação a administração do IVA.

Por fim, cumpre mencionar, que é improvável que caso venha a ter um aumento, e ele esteja vinculado ao nível geral de preços, que se sustente sem que com isso, acarrete o aumento no estoque de moeda que é mantido pelo público. Desse modo, até um aumento na velocidade do estoque de moeda existente, significa o declínio invariável na base monetária real.

Porém, pode ser que nenhuma dessas situações, de fato venha a ocorrer, e que, mudanças dentro dos empregos e da produção sejam realizadas, principalmente se atentando para o fato de que os consumidores em si, não possuem meios de manter os níveis de consumos precedentes, ao nível dos preços que foram elevados.

Além disso, outros fatores devem ser considerados, principalmente por possuírem um impacto direto nessa questão, como a reação que o governo possui em relação as mudanças que a adoção de um imposto como o IVA traz. Esse Tipo de imposto, costuma ter uma reação inicial, e ela se dá justamente em relação aos preços, o que é o cerne das complicações da questão.

## 4 O IVA NO BRASIL

Diante de tudo que foi mencionado, cabe agora, a análise de como o IVA poderia ser implementado, tendo como base, a análise do cenário brasileiro, e do sistema da tributação atual. Segundo REZENDE (2002)<sup>68</sup> o Brasil foi um dos primeiros países a possuir preocupações em relação a adoção de um sistema de tributação que pudesse abarcar todos os impostos necessários, e que fosse moderno ao mesmo tempo. Esse sistema, se baseia em um modelo de valor adicionado, e teve origem na Reforma Tributária de 1965<sup>69</sup>.

Isso, partindo da definição de OLIVEIRA (2011) o IVA possui a característica de ser multifásico. Isso, se dá principalmente pelo modelo de arrecadação que ele propõe, baseado na cobrança repartida, compartilhada nas várias etapas da cadeia de produção. Desse modo:

---

<sup>67</sup> ARAÚJO, C.H.V.; FERREIRA, P. C. Reforma tributária: efeitos alocativos e impactos de bem-estar. *Revista Brasileira de Economia*, Vol.53, Nº. 2, Rio de Janeiro, 1999.

<sup>68</sup> REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Forense, 2002.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

*“[...]o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fraccionado por todos os operadores que participam neste mesmo circuito. (OLIVEIRA, 2011, p. 04) ”<sup>70</sup>.*

No país tropical, para que se pudesse viabilizar a implantação da IVA, foi desenvolvido um sistema, que, porém, possui uma complexidade. O sistema de tributação para esse tipo de imposto é baseado na não-cumulatividade da cobrança, dos seguintes impostos:

- ICM;
- ICMS e
- IPI.

O sistema de tributação brasileiro, atual, tem como principais impostos, o IPI, o PIS/COFINS, a CIDE-Combustíveis, o ICMS e o ISS. Antigamente, esse grupo também contava com o extinto CPMF, extinto em dezembro de 2007.

Desse modo, o referido sistema, foi concebido por meio do método chamado de subtração, baseando-se em uma variável do imposto sobre imposto, além dos débitos sobre créditos. Esse método consiste no pagamento do imposto, mediante um processo de compensação dos créditos. Por isso, é necessário conceber:

*“O IVA é um imposto indireto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito econômico, do produtor ao varejo, mediante o método subtrativo indireto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito econômico, funcionando na medida em que as transações se processam entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino; é um imposto eficiente em comparação com os demais Tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade. (MENEZES, 2013, p. 154) ”<sup>71</sup>.*

Esses créditos, seriam referentes ao pagamento do imposto que foi pago na etapa antecedente, com o débito atual. Desse modo, espera-se que o tributo incida apenas em relação ao valor adicionado em cada uma das etapas de circulação da mercadoria. Porém, isso somente se torna viável, do processo entre o produtor original até o consumidor final.

É necessário, frisar, entretanto, que a Constituição Federal de 1988, fez, segundo BECKER & MULLIGAN (1998)<sup>72</sup> surgir um modelo de contribuições sociais

---

<sup>70</sup> OLIVEIRA, António Moura; IVA- **Imposto sobre o Valor Acrescentado**: Um Imposto neutro, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. . Faculdade de Direito Universidade do Porto

<sup>71</sup> MENEZES, João Paulo Calemba Batista. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai. / ago.2013

<sup>72</sup> BECKER, G. S AND MULLIGAN, C. B. “Deadweight Costs and the Size of Government”, **NBER, Working Paper no. 6789**, Cambridge, 1998.

cumulativas. O intuito da Constituição nesse sentido, era o de conseguir manter a sua estabilidade financeira, a partir da alteração da antiga preponderância da tributação em relação ao valor adicionado.

Isso, acaba por acarretar muitos problemas fiscais, que não permitem que possa ser identificada uma maior eficiência econômica, como também, é um desestímulo a competitividade dos produtos brasileiros, em relação aos mercados domésticos como também nos mercados internacionais.

Segundo COELHO (2014)<sup>73</sup> a partir de 2003 apenas, que se começou a verificar uma reversão em relação a opção de tributação que se acumula no país. Principalmente diante da análise de uma participação crescente em relação aos tributos sobre o valor adicionado, porém dentro do sistema brasileiro.

Principalmente quando se observa que, há uma transformação em relação a contribuição do PIS e do COFINS em tributos não cumulativos. Isso foi importante pois permitiu a aproximação da tributação do consumo brasileiro, com as tendências internacionais.

Segundo RIBAS (2015)<sup>74</sup> diante o fato de que, no Brasil a aplicação do ICMS como imposto envolve a maior abrangência em relação a incidência do consumo, quando se pensa na tributação de todo valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços, isso é mais próximo que se tem, em relação ao IVA Europeu.

## 4.1 A Sistemática de Tributação pelo ICMS

Atualmente, no Brasil, o que vigora, é justamente a sistemática de tributação baseada no ICMS, desse modo, diante da lei, existem algumas definições constitucionais, das hipóteses em que o ICMS incidirá:

- Sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações de serviços se iniciem no exterior (Art. 155, item I, alínea b)<sup>75</sup>.
- Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço (Art. 155, item IX, alínea a)<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> COELHO, Isaias. **Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo**. Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014 Constituição Federal do Brasil - 1988 disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 06 set. de 2020.

<sup>74</sup> RIBAS, Juliana Rodrigues. **Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan/jun 2015. ISSN 2175-7119.

<sup>75</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

<sup>76</sup> Idem.

- Sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios (Art. 155, item IX, alínea b)<sup>77</sup>.

Desse modo, a definição relacionada com a base de cálculo do ICMS, decorre naturalmente da definição de sua hipótese de incidência. Segundo SABBAG (2017)<sup>78</sup> houve a regulamentação dessa matéria pelo Convênio n° 66/88<sup>79</sup> (Apêndice 26.2), que estabeleceu como base de cálculo do ICMS:

- Na entrada de mercadorias ou bens, importados do exterior: o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, e das despesas aduaneiras.
- Na aquisição, em licitação, promovida pelo Poder Público, de mercadoria importada do exterior e apreendida: o valor da aquisição e das despesas cobradas do adquirente.
- Na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular: o valor da operação.
- No fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluído os serviços prestados: o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço.
- No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços, não compreendidos na competência tributária dos municípios: o valor total da operação; quando compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência deste imposto: o valor da mercadoria fornecida ou empregada.
- Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações: o preço do serviço.

---

<sup>77</sup> Idem.

<sup>78</sup> SABBAG, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>79</sup> Texto Integral. Disponível em < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88)> Acesso em 05 de setembro de 2020.

## CAPÍTULO 2

### 5 A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA (1965-1967)

Segundo AFONSO (1999)<sup>80</sup> o registro sistêmico das contas nacionais no Brasil teve início no ano de 1947, de modo que houve o despontamento de uma carga tributária de 13,8% do PIB. Desse modo, com o decorrer dos anos, houve um crescimento gradual, que alcançou um índice de 18,7% do PIB, isso no ano de 1958. A partir desse momento, começou o início de uma trajetória decrescente, que chegou a atingir 15,76% em meio a uma turbulenta crise política e econômica que se desdobrou na década de 60.

Para compreender a estrutura tributária, é necessário compreender vários outros momentos dentro da história, que influíram muito para que o sistema se desse do modo atual. Porém, é importante destacar a CRFB/88 (BRASIL, 1988)<sup>81</sup> que, mesmo sendo conhecida por seus feitos em relação a vários aspectos jurídicos brasileiros, na sua promulgação, não contemplou a estrutura do sistema tributário dentro dessa mudança.

De modo, que não podem ser observadas mudanças significativas, o que permaneceu igual é que a dimensão federal possui preponderância em relação aos aspectos relacionados a reformulação desse sistema, que já sofreram inúmeras propostas, mas que estão paradas.

Porém, algumas mudanças foram introduzidas pela Carta Magna, como por exemplo o destaque para a participação dos governos estaduais e municipais na arrecadação de tributos total. Isso, se dá pela elevação das transferências intergovernamentais além da ampliação da base de incidência do ICMS. Foi incluída, nessa base de cálculo, os antigos impostos únicos, que correspondem:

- Energia elétrica,
- Combustíveis e lubrificantes e minerais,
- Além dos serviços de comunicação e transporte, extinguindo-se os respectivos impostos na esfera da União (DAIN, 1995)<sup>82</sup>.

As mudanças que foram introduzidas, visam maiores abrangências das bases de tributação que são privativas dos Estados e dos Municípios. A expansão da autonomia legislativa, se insere justamente aqui, onde existe a expansão dessa

---

<sup>80</sup> AFONSO, José Roberto (*et all*). Municípios, arrecadação e administração tributária: Quebrando tabus. In: [www.bndes.gov.br](http://www.bndes.gov.br). 1999.

<sup>81</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>82</sup> DAIN, Sulamis. A experiência internacional e especificidade brasileira. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 21-41.

autonomia, dentro dessas esferas de governo, que segundo SIMONSEN (1994)<sup>83</sup> têm os seus próprios benefícios, relacionados com a capacidade de geração de receita própria.

## **5.1 A Evolução da Repartição da Receita Tributária entre os níveis de Governo desde 1960.**

Segundo DAIN (1995)<sup>84</sup> os dados relativos as devidas participações dos três níveis de governo, em relação a arrecadação dos recursos tributários, que estão disponíveis a partir de 1960, são claros ao demonstrar que nesse ano bastante específico, tanto a União, como os Estados e os Municípios, detinha as transferências de tributos.

Essas transferências, chegavam até os seguintes percentuais:

- 60% União;
- 34% Estados;
- 6% Municípios.

Porém, esses mesmos dados demonstram, que com a entrada da Emenda Constitucional n° 5 de 1961, em conjunto com a Reforma Tributária de 1967, esses percentuais foram, segundo SIMONSEN (1994)<sup>85</sup> muito afetados. Desse modo, diante desse cenário, no ano de 1960, houve uma mudança nos percentuais, passando a figurar da seguinte forma:

- 60% União para 55%;
- 34% Estados para 35%;
- 6% Municípios para 6%.

## **6 EXPERIÊNCIA E PARADIGMA INTERNACIONAL**

Diante disso, a Reforma Tributária, deve ser concebida levando em consideração o modelo de tributação internacional, que já possui experiência no assunto. Segundo SIMONDEM (1994)<sup>86</sup> as questões principais que permeiam a

---

<sup>83</sup> SIMONSEN, Mário H. A tributação do consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2, 1994, pp. 355-401

<sup>84</sup> Idem.

<sup>85</sup> SIMONSEN, Mário H. A tributação do consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (cord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2, 1994, pp. 355-401.

<sup>86</sup> Idem.

questão, estão relacionadas com a evolução tributária nos demais países, e no impacto direto que isso teve no aumento exponencial da carga tributária.

Isso, é uma realidade, inclusive, em alguns países europeus, onde, devido a alteração da carga tributária, se observou um aumento da participação dos impostos sobre rendimentos, lucros, além dos impostos indiretos.

A evolução da carga tributária, portanto, principalmente nas últimas décadas, tem sido um demonstrativo, em vários países, em relação a elevação acelerada ao aumento dos custos com gastos sociais, segundo VARSANO (1998)<sup>87</sup> além das necessidades de financiamentos que surgiram em decorrência dos déficits e das dívidas do setor público.

Portanto, para ao OCDE de modo geral, a carga tributária, passou de 30% para então, 38,8% do PIB, e isso ocorreu precisamente entre os anos de 1970, e 1990, esses gastos, serão mais elevados ainda, quando os percentuais da carga tributária, que estejam relacionadas com os países da OCDE e da CEE que apresentam, uma evolução individual de 31% para 40,8% do PIB no mesmo período.

## 6.1 A Globalização econômica e os Sistemas Tributários

Nesse sentido, uma interdependência dos sistemas econômicos, em conjunto com a globalização e suas nuances, segundo VARSANO (1998)<sup>88</sup> fazem com que os governos promovam uma integração em regimes monetários, tributários e cambiais. Desse modo, falando a respeito daquilo que tributariamente se exige, existem muitos avanços que se tornaram muito relevantes dentro desse nicho, e que tem como objetivo, promover a harmonização dos tributos indiretos.

Dentro do bloco Econômico Europeu, por exemplo, nos 12 países que compõem o bloco, é possível identificar esse fenômeno, de modo que a implementação desses avanços que geram impactos, não apenas em relação as estruturas e receitas tributárias, mas também em relação aos demais países que compõem os blocos de comércio em que existem negócios, como o Brasil e o MERCOSUL.

Segundo DAIN (1995)<sup>89</sup> esse processo de harmonização, primeiro é necessário compreender que a autonomia tributária é um argumento que se baseia no fato de que nenhum país, muito mais os não hegemônicos, em tempos de globalização. Desse modo, não podem dispor da possibilidade de implementar sistemas tributários, ou ainda, aferir modos de isolá-los.

O processo de harmonização, portanto, surge como uma proposta, que se pauta em um período a longo prazo, que buscam melhores facilidades em tempos em que um país está passando por uma expansão da economia, estatisticamente falando, isso pode implicar em vários pontos que podem ser considerados negativos, como a perda de

---

<sup>87</sup> VARSANO, Ricardo (*et al*). Uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: BNDES, Texto para discussão 583, julho de 1998.

<sup>88</sup> VARSANO, Ricardo (*et al*). Uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: BNDES, Texto para discussão 583, julho de 1998.

<sup>89</sup> DAIN, Sulamis. Visões equivocadas de uma reforma prematura. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 43-74.

receitas nos países, onde de fato as alíquotas vigentes, superem as alíquotas médias que devem ser implantadas para fins de integração.

Em relação ao Brasil, dentro desse contexto, segundo DAIN (1995)<sup>90</sup> no MERCOSUL de modo geral, se observa uma desproporção relacionada com a menor importância do comércio para o Brasil, e uma maior importância do Brasil para o comércio da área. Essa desproporção é característica que impede a harmonização tributária brasileira.

Isso também impede que essa harmonização tributária brasileira, esgote-se na imposição de ser padrão em relação aos demais países do bloco, desse modo, recomenda-se que o contrário se pautem na multilateralidade, e com ela busque a interdependência dos sistemas tributários.

## **6.2 Tributação Indireta e Harmonização Tributária**

A experiência internacional, também permite constatar que quando se trata da adoção de uma sistemática que possua um valor adicionado, na segunda metade de década de 60, isso significou um avanço necessário na área de tributação indireta. Desse modo, restou caracterizada o domínio de impostos gerais sobre a produção como também em relação ao consumo.

Segundo BARATTO (1999)<sup>91</sup> o IVA nesse sentido, tem demonstrado muita funcionalidade, no sentido de que, em âmbito internacional, naquilo que diz respeito a troca de mercadorias, o imposto permite a facilitação e equivalência prática entre os tributos indiretos.

## **6.3 Novos Paradigmas de Tributação Direta**

Até os anos 80, naquilo que diz respeito acerca da equidade e a progressividade dos sistemas tributários, estavam centralizados dentro da polarização entre tributação indireta e tributação direta. Desse modo, segundo CAVALCANTI & PRADO (1998)<sup>92</sup> os impostos diretos, eram ditos progressivos, porém essa progressividade, na realidade estava associada ao número em conjunto com o valor das alíquotas legais, ou chamadas nominais.

Desse modo, naquilo que diz respeito aos ganhos de equivalência dentro da tributação dos rendimentos das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, é importante observar o exemplo, que as Reformas Tributárias que aconteceram nos EUA (uma em 1981, e a outra em 1986) deram, no sentido de conseguir apontar que essa afirmação é um grande equívoco.

---

<sup>90</sup>Idem.

<sup>91</sup> BARATTO, Gedalva. Reforma Tributária Sugerida Pelo GT/47 da COTEPE / ICMS: Avaliação do Estado do Paraná. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, Coordenação de Assuntos Econômicos, jul. 1999.

<sup>92</sup> Carlos E. CAVALCANTI e Sérgio PRADO. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. IPEA/FUNDAP, 1998.

Segundo REZENDE (1994)<sup>93</sup> a primeira vez que se tentou implementar uma reforma tributária dentro do sistema tributário nos EUA, em 1981, o principal alvo eram as pessoas jurídicas, pois o objetivo era a simplificação do sistema, o que acabou por também afetar as pessoas físicas. Nessa primeira reforma, em relação às PJ, optou-se pela redução de uma tributação baseada em investimentos.

O importante de se saber em relação às reformas nos EUA, na verdade está relacionada com a segunda reforma, que ocorreu em 1986, pois foi possível a partir dela, observar uma nova concepção a respeito de progressividade da que até então se conhecia. Além disso, essa nova reforma trouxe acoplada a si uma nova estrutura de tributação da renda, e com o número de alíquotas tributáveis, que reduziram de 14 para cinco. O que posteriormente reduziu ainda mais, quando em 1987, essas alíquotas caíram para três (15%, 28% e 33%).

É importante ressaltar que essa nova lógica de se pensar em tributos, aliados a novas diretrizes legais, manteve uma estabilidade tributária nos EUA até os anos 80. Anos mais tarde, porém, começou-se a fomentar uma necessidade de elevação nas alíquotas tributárias, além das alíquotas que incidissem no Imposto de Renda.

A noção de uma alíquota que fosse una, imutável, somente veio a surgir quando se falou a respeito do Imposto de Renda. Porém, essa discussão não levou a muitas conclusões e acabou por ser uma ideia que não vingou. O que veio a incidir no lugar dessa proposta, foi uma experiência que envolvia o alargamento, ou maior amplitude em relação às bases de tributação, além da redução dos benefícios tributários.

## 6.4 Seguridade Social: O Financiamento Misto

O sistema de financiamento da Seguridade Social no Brasil, é um dos aspectos que mais possuem críticas ferrenhas a respeito do seu prazo de validade, ou por quanto tempo esse sistema ainda consegue se manter atuante. Isso porque, o financiamento da seguridade social, foi definido dentro da Carta Magna de 1988, que dentro do art. 195, segundo GOES (2015)<sup>94</sup> define que o sistema será financiado:

- Pela sociedade – de forma direta e indireta;
- Recursos dos orçamentos dos entes públicos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios e
- Pelas contribuições sociais.

Parte da doutrina, como SANTOS (2016)<sup>95</sup> ainda consegue compreender, que a redação do artigo, deixa claro que existem contribuições diretas e contribuições

---

<sup>93</sup> REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do Consumo**. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (cord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, 1994, v.2, pp. 355-401.

<sup>94</sup> GOES, Hugo. *Manual de Direito Previdenciário*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2015.

<sup>95</sup> SANTOS, Marisa Ferreira dos. O financiamento da seguridade social. In: \_\_\_\_\_. *Direito previdenciário esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2016. disponível em:

<[https://www.academia.edu/27962245/direito\\_previdenci%C3%A1rio](https://www.academia.edu/27962245/direito_previdenci%C3%A1rio)

Esquematizado\_2016\_Marisa\_Ferreira\_dos\_Santos\_PDF>. Acesso em: 22 out 2020.

indiretas. Segundo o autor, a contribuição direta, vem por meio das contribuições sociais, e a indireta, por meio da sociedade, na forma de contribuição de recursos dos entes públicos.

*“(…) I – as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo que sem vínculo empregatício;  
II – as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário de contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;  
III – as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;  
IV – as das associações desportivas que matem equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;  
V – as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural;  
VI – as das empresas, incidentes sobre a receita ou faturamento e lucro;  
VII – as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos e  
VIII – as do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (CF, art. 195, IV) (GOES, 2015, p. 377)”<sup>96</sup>.*

Para compreender a complexidade que existe nesse tipo de financiamento, que inclusive já foi abandonado por vários países e qual a sua relação com a reforma tributária, e a necessidade de uma reformulação do modelo estruturante atual, é preciso antes de tudo compreender que, segundo DAIN (1985)<sup>97</sup> os gastos que são provenientes dessas receitas, são financiados a partir das contribuições que estão vinculadas aos benefícios de natureza individual, como as pensões e as aposentadorias, pagas tanto aos segurados, como aos seus dependentes.

Já em relação aos tributos, esses são utilizados como base de financiamento daqueles serviços de natureza coletiva e que são prestados a universalidade, como os serviços de saúde e de educação, ou aqueles serviços que possuem um caráter redistributivo. Essa prática, que já era implementada em alguns países, se tornou recorrente por recomendação da OIT (Organização Internacional do Trabalho), principalmente por se basear em uma estrutura de financiamento que se justifica a natureza mista dos recursos.

Segundo MARIZ (1999), no entanto:

*“Desde então, a redução da capacidade de cobertura dos sistemas de proteção trouxe consigo a visão de focalização ou seletividade na concessão dos benefícios, o que significou a imposição de maiores restrições ou condicionalidades no acesso aos programas financiados*

<sup>96</sup> GOES, Hugo. *Manual de Direito Previdenciário*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2015.

<sup>97</sup> MARIZ, Wanderley. *"A Reforma do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Contribuição para o Debate"*. Monografia da PUC-RJ, 1999.

*com a receita tributária. As principais causas desse movimento, podem ser destacados aspectos como a natureza estrutural do desemprego, a terceirização e avanço do trabalho informal, além da alteração na composição etária da população, com elevação desfavorável da relação entre ativos (contribuintes) e inativos (beneficiários). Tudo isso implica na necessidade de revisão dos valores de contribuições - elevando-as - e dos benefícios - reduzindo-os em valor e cobertura. Como consequência, tem-se a elevação da carga tributária, com ênfase nas contribuições sociais. (MARIZ, A1999, p. 29) ”.*

Existe no Brasil atualmente, um grave problema de financiamento, visto que o sistema já está perto de um colapso. O autor supramencionado, ainda chama a atenção para a amplitude que a cobertura tomou, bem como aos valores que são pagos atualmente aos beneficiários e dependentes. Porém, existe de fato um comprometimento da estrutura, principalmente em decorrência da base mais estreita de arrecadação que está em vigor, o que fomenta o uso de diversas fontes das receitas pelo governo, o que inclui a utilização de recursos.

## **7 A PEC 175-A DE 1995: ASPECTOS FUNDAMENTAIS**

O contexto em que não apenas o país se via, mas sim está introduzido atualmente, deixa clarividente o porquê de tantas propostas de reforma, como se viu nas últimas décadas. É engraçado, no entanto, identificar que quando se fala em reforma tributária, para os empresários, é comum que se observe a esperança da redução da carga tributária, em detrimento da visão estatal de aumento exponencial das alíquotas tributárias.

Porém, segundo TORRES (2001)<sup>98</sup> isso é uma tremenda armadilha, principalmente em decorrência do fato de que "a reforma tributária é uma expressão equívoca na medida em que seu significado varia desde a reforma constitucional tributária até uma simples e simplória majoração de tributo".

Segundo SZKLAROWSKY (2002, p. 65)<sup>99</sup> o embrião de uma reforma tributária, pode ser concebido dentro de uma coalizão de forças políticas entre os entes públicos, em um momento essencial ao desenvolvimento econômico. Como também pode ser proveniente da percepção de parte das unidades federativas, que observam um desequilíbrio ou desproporcionalidade entre as receitas que recebem e as suas responsabilidades.

O ano de 1995, ocorreu uma das mais importantes propostas de reformas nesse sentido, pois essa reforma tributária surgiu como proposta inicial da União, mediante a justificativa de que a Carta Magna de 1988, diminui as suas receitas, sem, no entanto,

---

<sup>98</sup> TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

<sup>99</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A verdadeira reforma tributária. In: Jus Navigandi, n. 18. <http://www1.jus.com.br/Capturado> 01.ago.2002.

desonerar de seus muitos encargos. Desse modo, a proposta 175 de 1995, se baseava no fato de que cabiam aos demais entes públicos (Estados, Distrito Federal e Municípios) uma nova abordagem relacionada as suas funções, tendo como mapeamento o novo Sistema Tributário Brasileiro.

É importante destacar, que houve outras propostas de mudanças na década de 1990, que possuíam alguns objetivos em comum. Essas propostas possuíam objetivos e princípios muito bem delimitados, em todos os segmentos da sociedade, que pareciam estar de acordo isso.

## 8 A PROPOSTA DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA

Antes de adentrar no tema de fato, é preciso fazer uma observação relacionada a todas as propostas que já foram concebidas a respeito da criação do IVA. Todas possuem em comum o fato de que advogam em relação a implantação do princípio do destino nas transações interestaduais. Essas transações, podem ser realizadas de quatro maneiras diferentes, que serão aqui apresentados de forma breve.

Desse modo, iremos abordar tanto as vantagens como as desvantagens em relação a cada uma delas.

### 8.1 IVA Centralizado

Nesse tipo de modelo, segundo SALDANHA (2001)<sup>100</sup> o imposto é tanto administrado, quanto o seu produto de arrecadação, são de pertencimento do Governo Federal. Nesse tipo de diapasão, após essa aferição, essa receita é partilhada entre os Estados, pautando-se em critérios que estão definidos dentro da legislação que trata do imposto.

As vantagens desse modelo, estão relacionadas com o fato dele possibilitar que se coordene os problemas entre os Estados, além de possuírem uma relação entre o fisco-contribuinte muito mais simples, o que fica evidente quando se observa que a lei exige apenas uma declaração, uma fiscalização e apenas uma legislação para tratar do tema.

Porém a grande dificuldade que pode ser apontada nesse modelo, reside justamente na questão da partilha supramencionada. Porque, segundo SALDANHA (2001)<sup>101</sup> O Governo Federal e os Estados devem conseguir encontrar um consenso em relação a parcela de receita do IVA. Porém, isso exige um grau de cooperação grande, de modo que tenta conciliar todos os interesses, o que é difícil por si só.

---

<sup>100</sup> SALDANHA, Eduardo Imposto Sobre O Valor Agregado: O modelo da União Europeia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul. Dissertação (mestrado). 215 f. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.2001.

<sup>101</sup> SALDANHA, Eduardo **Imposto Sobre O Valor Agregado**: O modelo da União Europeia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul. Dissertação (mestrado). 215 f. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.2001.

## 8.2 IVA na Origem com Repasse Integral ao Estado de Destino

Nesse segundo modelo, o sistema parte do fato de que o estado de origem, deva ser o responsável pela arrecadação do tributo, e que segundo REZENDE (1996)<sup>102</sup> após essa arrecadação, se incumbiria de repassar integralmente para o estado de destino. Desse modo, uma das principais vantagens desse sistema, é que ele elimina o incentivo á sonegação.

Além disso, é possível apontar a simplificação do sistema, justamente, pois segundo REZENDE (1996)<sup>103</sup> por permitir a unificação da legislação, e a consequente eliminação dos postos de fronteira entre as divisas dos estados. Isso é importante, porque isso auxilia na redução dos custos para o fisco, e a consequente diminuição deles para as empresas.

Porém, o principal problema apontado em relação a esse modelo, é em relação a montagem de um sistema de câmaras, sofisticado, que permita a compensação entre os estados, tanto dos créditos, quanto dos débitos das operacionais interestaduais.

## 8.3 IVA no Destino

Esse sistema seria muito mais simples, caso não existissem muitos casos de sonegação fiscal. Segundo NAKAYAMA (2002)<sup>104</sup> bastaria estipular uma alíquota zero para as transações interestaduais, e a cobrança relacionada ao IVA, seria feita no estado consumidor. Caso isso fosse possível, seria importante para a garantia dos entes federativos, pois assim como o modelo mencionado, reduziria os custos para as empresas.

Porém, segundo MANUEL DE JUANO (1999)<sup>105</sup> a realidade fática nacional, é bem diferente, e demonstra que existe muita incidência de sonegação fiscal, quando a alíquota interna, é maior do que a interestadual. Desse modo, para que um sistema assim pudesse ser realizado, seria necessária uma fiscalização rigorosa, principalmente em relação às empresas exportadoras e importadoras.

## 8.4 IVA dual

---

<sup>102</sup> REZENDE, F. Evolução da Estrutura Tributária: experiências recentes e tendências futuras, **Planejamento e Políticas Públicas**, v.13, p.4-32, junho 1996.

<sup>103</sup> Idem. P. 54.

<sup>104</sup> NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia, 2002. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3415/o-impuesto-sobre-o-valor-agregado-na-uniao-europeia>. Acesso em 06 de setembro de 2020.

<sup>105</sup> MANUEL DE JUANO, Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992) - Mencionado em DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro, Belo Horizonte: Del Rey, 1999,

Por fim, cumpre-se falar a respeito do IVA Dual, que segundo PALMA (2014)<sup>106</sup> consiste na cobrança de um IVA de cunho federal, que seria cobrado de modo paralelo ao IVA estadual, possuindo, no entanto, regra similares, e teriam, também, procedimentos administrativos harmonizados. Desse modo, não se trata de uma partilha tributária, justamente porque cada ente tributante, possuiria a sua própria autonomia para fazer, inclusive, a cobrança individual.

Esse modelo, apresenta muitas vantagens, principalmente, quando, segundo LAGEMANN (1995)<sup>107</sup> se observa a implementação do chamado “princípio destino”, sem no entanto, abrir brechas para que sejam realizadas sonegações. Isso ocorre, porque existe uma uniformidade entre as alíquotas internas e interestaduais.

Segundo VARSANO (1999)<sup>108</sup> a proposta para a implementação do IVA no Brasil, que pairou nos anos 2000, se pautava justamente nesse sistema, e era chamada de modelo do barquinho. Nela, os agentes deveriam separar suas vendas em quatro grupos distintos:

- **Grupo 1** – são as vendas para dentro do próprio estado. Não implicam em qualquer mudança em relação ao que já é feito atualmente.
- **Grupo 2** – são as vendas interestaduais para outros estabelecimentos comerciais. Aqui é que se operacionalizara o princípio do destino através do modelo do “barquinho”.
- **Grupo 3** – são as vendas interestaduais para consumidores finais em outros estados. Também será necessária a utilização do modelo do “barquinho”.
- **Grupo 4** – exportações para outros países. Não implicam em mudança em relação à situação atual.

O objetivo principal da proposta, segundo o autor, é o combate a sonegação, justamente devido ao seu mecanismo de funcionamento, que incentiva o trabalho em conjunto da Receita Federal com as fazendas estaduais. O autor, dá dois exemplos distintos, que auxiliam no esclarecimento de como essa proposta seria:

---

<sup>106</sup> PALMA, Clotilde Celorico. Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado - 6ª ed.; Grupo Almedina; Coimbra, 2014.

<sup>107</sup> LAGEMANN, Eugenio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Alvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. A Federação em perspectiva – ensaios selecionados. São Paulo: Fundap, 1995

<sup>108</sup> VARSANO, R. **Subnational taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. Valdivia/Chile: The World Bank Conference, 1999.

**Tabela 5** – Tributação interestadual supondo alíquota do Estado da origem de 7%

Cadeia de produção e comercialização	Valores das mercadorias sem imposto	Contabilidade do IVA Estado de origem	Contabilidade do IVA Estado de destino	Contabilidade da COFINS União
Venda do trigo ao moinho	T	17% de T		7,60% de T
Créditos do imposto do moinho		-17% de T		-7,60% de T
Valor adicionado pelo moinho	M			
Venda da farinha à padaria	F=T+M	7% de F		17,60% de F
Créditos de imposto da padaria			-7% de F	-17,60% de F
Valor adicionado pela padaria	V			
Venda de pães ao consumidor	P=F+V		17% de P	7,60% de P
Valor dos pães e receitas da União e dos Estados	P=T+M+V	7% de F	17% de P – 7% de F	7,60% de P

Fonte: VARSANO (1995)<sup>109</sup>

Tanto essa primeira tabela, quanto a segunda, são de criação de VARSANO (1995)<sup>110</sup> e tem o objetivo de demonstrar como esse sistema pode ser introduzido de forma suave. Nesses dois exemplos, a alíquota interna do IVA que deve ser considerada, é a de 17%, a alíquota da COFINS, por outro lado, é a de 7,60%.

Dentro dos modelos, o moinho fica no estado de origem, e a padaria, se localizaria, no estado de destino.

<sup>109</sup> VARSANO, R. A tributação do comércio interestadual ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: *IPEA, Texto para Discussão n° 382*, 1995.

<sup>110</sup> Idem

**Tabela 6 – Tributação Interestadual supondo princípio de destino pleno**

Cadeia de produção e comercialização	Valores das mercadorias sem imposto	Contabilidade do IVA Estado de origem	Contabilidade do IVA Estado de destino	Contabilidade da COFINS União
Venda do trigo ao moinho	T	17% de T		7,60% de T
Créditos do imposto do moinho		-17% de T		-7,60% de T
Valor adicionado pelo moinho	M			
Venda da farinha à padaria	F=T+M	ZERO		24,60% de F
Créditos de imposto da padaria			ZERO	-24,60% de F
Valor adicionado pela padaria	V			
Venda de pães ao consumidor	P=F+V		17% de P	7,60% de P
Valor dos pães e receitas da União e dos Estados	P=T+M+V	ZERO	17% de P	7,60% de P

Fonte: VARSANO (1995)<sup>111</sup>

Em suma, esse modelo propõe que a União teria apenas a incumbência de transportar por intermédio dos COFINS, o IVA estadual, que iria de uma unidade da federação para outra, desse modo, desapareceria o diferencial relacionado às alíquotas internas e interestaduais, o que dentro do caso concreto, possui o objetivo de inibir a prática de sonegação.

Desse modo também, se preza pela autonomia estadual, em razão do fato de que esses entes estariam com a responsabilidade de administrar o IVA estadual, de modo que se permita a adoção do princípio do destino.

Porém, segundo VASQUES (2015)<sup>112</sup> contrário a essa proposta, é possível que seja apresentado o argumento de que existe a possibilidade de acumulação de créditos contra a União, principalmente provenientes de algumas empresas que mexam com importação, e algumas exportadoras contra o seu estado de origem.

## 9 ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO IVA DUAL NO BRASIL

<sup>111</sup> VARSANO, R. A tributação do comércio interestadual ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: *IPEA, Texto para Discussão nº 382*, 1995.

<sup>112</sup> VASQUES, Sérgio. *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 1ª ed. Livraria Almedina. Coimbra, 2015.

O Brasil, segundo SCHOUERI (2012)<sup>113</sup> adota o princípio da origem na tributação interestadual, porém não em sua totalidade. O princípio da origem, desse modo, é aplicado apenas em uma parte, já que segundo o autor possui um percentual da arrecadação que na realidade cabe ao estado onde está situada a indústria, além de outro percentual para o estado para onde serão destinados os produtos.

É necessário compreender porém, que para que seja adotado o referido princípio existem entraves que devem ser transponíveis, como a redistribuição da receita, de modo que se favoreça os estados importadores líquidos, porém, esses estados, também se consolidam como os mais pobres.

Desse modo, para que de fato, se consiga solucionar, ou ao menos diminuir a competição tributária, ou a chamada “guerra fiscal”, bem como os custos de empresas, e os custos de arrecadação dos estados, seria, diante de tudo que foi arguido, a adoção do princípio do destino, o que significa dizer, que todos os produtos que de fato forem consumidos em determinado estado.

## 10 TRIBUTAÇÃO INDIRETA: TENDÊNCIAS E DISTORÇÕES

O sistema atual tributário brasileiro, possui além de uma complexidade natural, que possui uma clarividente incidência muito grande entre os impostos de ICMS, IPI e ISS. O resultado dessa superposição de incidência, segundo ALMEIDA & CAVALCANTI (1995)<sup>114</sup> tem como consequência o efeito da cumulatividade da tributação sobre o consumo.

O Sistema Tributário Brasileiro atual, é um dos poucos que não está em acordo com a tendência mundial de adoção de um sistema único do IVA, que possua uma competência central, ou federal, e que adote ainda, uma base ampla relacionada com a competência estadual (ICMS) e o IPI, de competência federal.

Existe uma dificuldade em administrar de forma eficaz os tributos no Brasil, principalmente por conta dessa dualidade e duplicidade tributária. Os tributos estaduais, nesse sentido, são partes consideráveis da complexidade, porque adotam um princípio que mescla o princípio de origem e o princípio destino, principalmente em detrimento das transações interestaduais.

Isso, é apenas um dos motivos que dificultam o controle de sonegação e fomenta o que a doutrina chama de “guerra fiscal” entre os estados. Além disso, existe uma onerosidade muito maior em detrimento das empresas quando isso ocorre, principalmente porque as pessoas jurídicas necessitam muito mais de manutenção contábil, para que possam fazer frente com essas eventuais fiscalizações.

---

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012

<sup>114</sup> ALMEIDA, Sandra e CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **As Contribuições Sociais e a Reforma Tributária**. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 97-128.

## **10.1 O princípio de destino e suas possíveis implicações: avaliações sobre a sistemática de cobrança.**

O princípio de destino, que já foi mencionado a respeito do que de fato vem a tratar, e de como essa logística é importante para compreender o IVA, do ponto de vista da sistemática de cobrança, está relacionado com o fato de que toda saída de mercadoria, ou a cada uma das prestações de um serviço de comunicação, ou ainda o transporte interestadual e intermunicipal, conseqüentemente geraram dois débitos tributários. Porém, esses débitos possuem competências diferentes: um federal e outro estadual.

Portanto, um desses impostos são contra a União, e o outro, contra o Estado onde aquele produto foi adquirido. Quando se chega ao momento final do período de apuração, o que pode ser estipulado em meses ou anos, o contribuinte possui a prerrogativa de fazer o balanço dos créditos relativos à União, bem como onde será esse tributo recolhido, ou seja, no Estado, cabendo o recolhimento dos valores devidos.

É possível, no entanto, que se verifique um saldo credor, porém a favor do contribuinte, e quando isso for identificado, independe do ente federativo que estiver vinculado (União ou Estado) esse crédito, possui a prerrogativa de ser aproveitado do modo como foi estabelecido na lei, que pode, inclusive, prever que seja feito o seu ressarcimento em dinheiro.

Por isso, que segundo VILLEGAS (1993)<sup>115</sup> existe uma necessidade de desvinculação de cobrança do imposto, em detrimento da destinação que é dada aos recursos que lhe são provenientes. O ideal, portanto, é justamente que seja realizada a cobrança no destino da mercadoria, para que não haja uma espécie de transferência de tributos. Isso também é uma forma de beneficiar os Estados que possuem um índice de desenvolvimento menor.

## **11 COMO O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO AFETA A COMPETITIVIDADE: OS IMPOSTOS EM CASCATA**

Existe uma relação direta entre as contribuições sociais, e a estrutura atual tributária, que utilizam vários recursos para deixar evidente que possui uma natureza cumulativa, referentes às contribuições que incidem sobre o faturamento. Pode ainda, deixar claro essa natureza, em relação a receita operacional bruta.

---

<sup>115</sup> VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, **Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

Segundo REZENDE (1996)<sup>116</sup> o importante de saber nesse sentido, está relacionado com fatores determinantes em relação ao preço final dos produtos e serviços. Além disso, que auxiliam na identificação final do peso que os tributos sobre produtos ou serviços terão em relação ao consumidor:

- A. O número de etapas decorridas, desde a aquisição da matéria-prima até a venda do produto ao consumidor final;
- B. O tempo decorrido nas várias fases do processo produtivo, até a entrega do produto ao consumidor;
- C. A alíquota aplicada;
- D. O valor adicionado em cada etapa do processo de produção, circulação e distribuição das mercadorias e serviços.

Em detrimento disso, que com o avanço do MERCOSUL, e a implementação de um tratamento tributário divergente em relação as compras e vendas de mercadorias entre os estados brasileiros, que se observa que existe um fomento muito alto em relação ao fortalecimento do bloco, por meio de relações comerciais dos países entre si, para que se consiga alcançar um tratamento tão bom quanto o que atualmente se observa na Europa.

Assim, quando se fala em distorções tributárias, existem duas principais sequelas, que basicamente conseguem retirar todo o poder de competição entre os países, porém, em contraponto a isso, oferece um incentivo para solucionar de maneira econômica a solução dos países que não possuem condições de adentrar a necessária competitividade global das cadeias de produção.

## **12 SÍNTESE DO MODELO DE SIMULAÇÃO DA PROPOSTA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA/SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – PEC 175-A DE 1995**

De modo bastante sucinto, a partir das informações relacionadas com a arrecadação da União, Estados e Municípios, o estudo que foi realizado em 1996, pelo Ministério da Fazenda, em parceria com a Secretaria da Receita federal, teve como objetivo a determinação das alíquotas relacionadas ao IVA e ao imposto seletivo, com o objetivo de verificar se esses impostos conseguiriam arrecadar o mesmo que os seguintes impostos:

---

<sup>116</sup> REZENDE, Fernando. Evolução da Estrutura Tributária: Experiências Recentes e Tendências Futuras. Planejamento e Políticas Públicas, IPEA, nº 13. Jun /1996.

- ICMS;
- IPI;
- COFINS;
- PIS/PASEP.

O montante almejado, já no ano de 1996 beirava a cada dos 100 bilhões, e começou a considerar as alíquotas referentes ao IVA e ao imposto seletivo, fora desses padrões que no referido ano estavam em voga.

Porém, a referida proposta não vingou principalmente porque dava cabo a quatro elementos essenciais nos próprios avanços que até hoje estão em voga, de um sistema tributário mais simplificado e moderno. A simplificação do IVA, por exemplo, como forma de substituir o ICMS, o IPI e o ISS, fomentava a ocorrência de distorções dentro do sistema.

## **13 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA VIGENTES ATUALMENTE.**

As três mais recentes propostas de Reforma Tributária vigentes no país, a proposta de Emenda nº 45/2019, e a Proposta de Emenda nº 110/2019 possuem alguns objetivos em comum, como por exemplo a simplificação e racionalização dos impostos arrecadados sobre a comercialização de bens, como também de prestação de serviços e produção.

Aqui, será feita uma análise delimitada de ambas, para que se possa observar o que possuem de mais benéfico em termos de desenvolvimento econômico para o país, e simplificação do sistema de tributos atual, e quais são as diferenças precípuas entre ambas.

### **13.1 Proposta de emenda constitucional 45/2019**

O texto da PEC nº 45/2019 (BRASILIA, 2019)<sup>117</sup>, apresentada pelo então deputado, Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, possui o objetivo de alterar o Sistema Tributário Nacional, e atualmente aguarda o Parecer do Relator na Comissão Especial. O texto, que foi aprovado pelo Poder Legislativo, se encontra na Comissão especial desde maio do ano passado e lá permanece desde então.

Até o presente momento, as tramitações, mas relevantes da proposta, segundo o próprio site do Câmara Legislativa:

---

<sup>117</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 23 out 2020.

- **03 abril 2019** – O deputado Baleia Rossi, do MDB-BA, apresenta o Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019, a Reforma Tributária, dentro do plenário da Câmara dos Deputados;
- **07 maio de 2019** – É designado o relator da PEC, o deputado João Roma (PRB-BA) na Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania (CCJ) da Câmara dos Deputados, e opta pela admissibilidade do projeto;
- **22 maio de 2019** – O projeto é aprovado na CCJ da Câmara, contra o voto do Deputado Ivan Valente e segue para a Comissão Especial da Casa;
- **10 julho de 2019** – É criada a Comissão Especial para a discussão da PEC;
- **08 out de 2020**- Aprovado requerimento n. 91/2019 do Sr. Luiz Philippe de Orleans e Bragança que requer a realização de Audiência Pública para debater os princípios básicos para a Reforma Tributária no Brasil.
- **Atualmente** – A PEC se encontra na Comissão Especial, desde o começo da pandemia de Covid-19, e caso seja aprovada pela Comissão segue para o Plenário da casa, onde necessita da aprovação de 308 dos 513 deputados que compõem a casa, sendo a votação feita em dois turnos;
- **Após** – Seguirá para o Senado, que irá analisar o texto, e precisará de 49 votos dos 81 senadores que compõem a casa, e a votação é feita em dois turnos de votação.

A referida proposta, se baseia em uma extinção dos tributos divergentes que atualmente vigoram no país, substituindo-os por apenas dois. O primeiro tributo proposto chama-se imposto sobre bens e serviços (IBS), que surge com a finalidade de unificar a tributação de consumo no país, focalizando a maior parte da arrecadação da União. Esta, por outro lado, teria a função de redistribuir o valor arrecadado para os demais entes federativos, Estados e Municípios.

A alíquota aplicada pela proposta aos Estados será uma composição, pela soma das alíquotas singulares que estão vinculadas às seguintes destinações:

- (i) Transferência aos Municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS);
- (ii) Manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ICMS, líquida das transferências aos Municípios, de que trata o item “i” desta lista);
- (iii) Ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 12% da receita do ICMS, líquida das transferências aos Municípios, de que trata o item “i” desta lista);
- (iv) Outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e
- (v) Recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações desta lista) (BRASILIA, 2019)<sup>118</sup>.

---

<sup>118</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 23 out 2020.

Em relação aos Municípios, a alíquota municipal será composta pela junção de alíquotas singulares das seguintes destinações:

- (i) Manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ISS);
- (ii) Ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita do ISS);
- (iii) Outras destinações do ISS eventualmente previstas na Lei Orgânica do Município; e
- (iv) Recursos de alocação livre (correspondente à receita do ISS não vinculada às demais destinações desta lista) (BRASILIA, 2019)<sup>119</sup>.

Cumprir mencionar, que a proposta da implementação do IBS também fala a respeito da alíquota que incidirá ao Distrito Federal, que será uma soma de alíquotas singulares que sejam correspondentes à destinação do ICMS e do ISS, além de outras que eventualmente estejam previstas dentro da Constituição (BRASIL, 2019)<sup>120</sup>.

Além do IBS, a PEC também focaliza na criação de um segundo imposto seletivo, que versa a respeito de um imposto não tão genérico, mas que recairia apenas para alguns tipos específicos de bens e serviços, mas que ainda não foram enumerados dentro da proposta.

A lógica da proposta, e talvez o que a torne mais fatídica, é o fato de que não se propõe um abandono brutal em relação ao sistema que atualmente está em vigor, mas uma implementação da nova forma de tributação gradual, que seja implantado em um período de dois anos de adaptação. Durante esse período, se propõe a alíquota de contribuição de 1%, respeitando a mesma base de cálculo do IBS.

No entanto, passados dois anos do processo de transição pelo qual o país passará, será feita a substituição dos tributos, em decorrência de um oitavo ao ano. O processo todo de readaptação e substituição ocorrerá em um período máximo de 50 anos, nesse período será permitida, caso necessário, a alteração de alíquotas dos produtos que podem ser substituídos pelos entes federativos.

A proposta prevê algumas medidas que serão necessárias nesse período, como o fim dos benefícios e incentivos fiscais, porém, em detrimento disso, está previsto que haverá uma devolução dos impostos que serão recolhidos daqueles contribuintes que forem considerados de baixa renda. Porém, tal devolução será regida por uma lei complementar.

A Proposta do IBS, propõe a substituição de cinco impostos atuais, de competência diferentes:

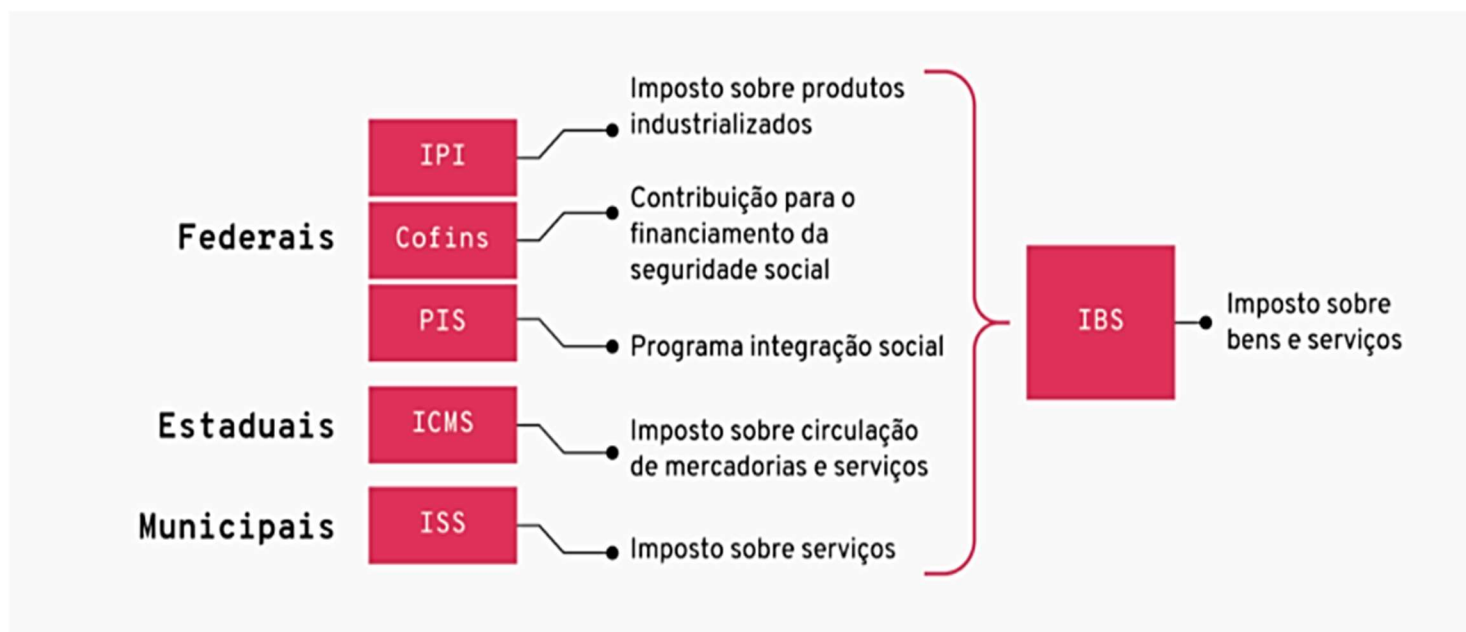
---

<sup>119</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 23 out 2020.

<sup>120</sup> Ibidem.

**Figura 1 – Substituição dos Impostos pelo IBS**



Fonte: Gazeta do Povo (2020)<sup>121</sup>

Segundo GIGLIO (2019)<sup>122</sup> cada ente federativo terá a autonomia de determinar uma parcela da alíquota total do imposto, o que será realizado por meio de lei ordinária, de cunho federal, estadual, distrital e municipal. Assim, a partir da fixação dessas “sub-alíquotas”, será possível obter uma alíquota una, que possa ser aplicada a todos os bens e serviços que são consumidos ou que são destinados a cada um dos Municípios ou dos Estados do país.

O que fica clarividente, é que a proposta objetiva alcançar que todos os bens e serviços que são destinados aos Municípios, bem como aos Estados, sejam taxados tendo como base a mesma alíquota. Porém, a tributação não será uniforme em todo o território nacional, principalmente diante da possibilidade que a proposta dá, de que cada Estado ou Município, fixe a sua própria alíquota.

Isso também deixa evidente, que a supramencionada proposta de Emenda à Constituição, possui um viés bastante divergente do sistema atual, mas, apesar de prever umas mudanças drásticas na arrecadação de tributos e alíquotas, não fragiliza a autonomia dos demais entes federativos como o Estado, Municípios e DF em detrimento da autonomia que confere à União.

<sup>121</sup> Disponível em <<https://especiais.gazetadopovo.com.br/politica/reforma-tributaria/>> Acesso em 22 de out de 2020.

<sup>122</sup> GIGLIO, Guilherme. **A reforma tributária e os desafios para inclusão de estados e municípios**. In: JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-reforma-tributaria-e-os-desafios-para-inclusao-de-estados-emunicipios-02092019>. Acesso em: 23 out 2020.

## 13.2 Proposta de Emenda 110/2019

Em contrapartida à proposta de Reforma Tributária apresentada pela Câmara dos Deputados, o Senado Federal também apresentou uma PEC n° 110/2019 (BRASIL, 2019)<sup>123</sup>, de iniciativa coletiva<sup>124</sup> que propõe uma remodelação do atual sistema tributário. Essa proposta, no entanto, possui um conteúdo idêntico ao substitutivo que foi aprovado em 2004, na PEC 293/2004<sup>125</sup>, proposta feita pela Câmara dos Deputados.

A referida PEC 110/2019 também possui o mesmo objetivo apresentado pela PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados, o que seria a simplificação do modelo tributário atual, buscando para isso, utilizar as mesmas formas de tributação, porém com uma diferença precípua em relação a competência tributária, pois está se falando de um tributo de cunho estadual. Uma das principais diferenças dessa proposta, no entanto, é que se busca não a substituição de cinco impostos, mas sim de nove tributos, que seriam:

- IPI;
- IOF;
- PIS
- PASEP;
- COFINS
- CIDE-Combustíveis.
- Salário-Educação;
- ICMS e

---

<sup>123</sup> BRASIL. **Reforma Tributária: A PEC Nº 110, DE 2019, de abril de 2019.** Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1573145486978&disposition=inline>> Acesso em: 23 out 2020.

<sup>124</sup> Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP), Senador Acir Gurgacz (PDT/RO), Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE), Senador Alvaro Dias (PODEMOS/PR), Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ), Senador Carlos Viana (PSD/MG), Senador Chico Rodrigues (DEM/RR), Senador Confúcio Moura (MDB/RO), Senador Dário Berger (MDB/SC), Senador Eduardo Braga (MDB/AM), Senador Eduardo Girão (PODEMOS/CE), Senador Eduardo Gomes (MDB/TO), Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA), Senador Elmano Férrer (PODEMOS/PI), Senador Esperidião Amin (PP/SC), Senador Fabiano Contarato (REDE/ES), Senador Flávio Arns (REDE/PR), Senador Flávio Bolsonaro (PSL/RJ), Senador Irajá (PSD/TO), Senador Izalci Lucas (PSDB/DF), Senador Jaques Wagner (PT/BA), Senador Jarbas Vasconcelos (MDB/PE), Senador Jayme Campos (DEM/MT), Senador Jorge Kajuru (PSB/GO), Senador Jorginho Mello (PL/SC), Senadora Juíza Selma (PSL/MT), Senadora Kátia Abreu (PDT/TO), Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS), Senadora Leila Barros (PSB/DF), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS), Senador Luiz do Carmo (MDB/GO), Senadora Mailza Gomes (PP/AC), Senador Major Olímpio (PSL/SP), Senador Marcelo Castro (MDB/PI), Senador Marcio Bittar (MDB/AC), Senador Marcos Rogério (DEM/RO), Senador Marcos do Val (CIDADANIA/ES), Senadora Maria do Carmo Alves (DEM/SE), Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR), Senador Nelsinho Trad (PSD/MS), Senador Oriovisto Guimarães (PODEMOS/PR), Senador Paulo Paim (PT/RS), Senador Paulo Rocha (PT/PA), Senador Plínio Valério (PSDB/AM), Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP), Senadora Renilde Bulhões (PROS/AL), Senador Roberto Rocha (PSDB/MA), Senador Rodrigo Cunha (PSDB/AL), Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG), Senador Rogério Carvalho (PT/SE), Senador Romário (PODEMOS/RJ), Senadora Rose de Freitas (PODEMOS/ES), Senadora Simone Tebet (MDB/MS), Senadora Soraya Thronicke (PSL/MS), Senador Styvenson Valentim (PODEMOS/RN), Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE), Senador Telmário Mota (PROS/RR), Senador Vanderlan Cardoso (PP/GO), Senador Veneziano Vital do Rêgo (PSB/PB), Senador Wellington Fagundes (PL/MT), Senador Weverton (PDT/MA), Senadora Zenaide Maia (PROS/RN), Senador Zequinha Marinho (PSC/PA), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Jean Paul Prates (PT/RN)

<sup>125</sup> Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>> Acesso em 22 out 2020.

- ISS.

A PEC, propõe que as alíquotas sejam definidas por meio de uma lei complementar, que instituiria uma alíquota padrão, que poderia, no entanto, ser diferente para bens e serviços específicos, porém, igualmente como a PEC n° 45/2019 teria uma aplicação uniforme em todo o território nacional.

Porém, diferente da PEC n° 45/2019, somente poderão ser concedidos tantos benefícios quanto incentivos fiscais por meio de lei complementar. Isso poderá ser feito, por exemplo em operações que versem a respeito de alimentos, medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

O IBS, que também está presente na proposta de Reforma da PEC n° 110/2019, será feito entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O modo que será realizado, será por meio da entrega de recursos, com a aplicação de percentuais sobre a receita bruta do IBS (BRASIL, 2019b)<sup>126</sup>.

Também é proposto um método de transição, que funcionará da seguinte maneira: durante o período de um ano será cobrado uma contribuição que servirá de teste e terá como percentual de 1%, utilizando a mesma base de cálculo do IBS. Com cinco anos do início do processo de transição, será substituída por um quinto ao ano, e não poderão ser alteradas as alíquotas dos produtos que serão substituídos pelos entes federativos.

Ao final, a transição total será de quinze ano, e cada ente federativo durante esse período, receberá uma parcela das receitas desses novos impostos, que serão referentes a participação que cada um teve no processo de arrecadação desses tributos que substituíram os nove tributos supramencionados.

A proposta também propõe um imposto seletivo, que terá um viés arrecadatório, e será cobrado em operações que tenham como objeto material o petróleo e seus derivados, bem como combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos (BRASIL, 2019b)<sup>127</sup>.

Importante destacar que a PEC também aborda a extinção da chamada Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por meio da sua incorporação, dentro do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Assim, propõe que seja ampliada a sua base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), incluindo também as aeronaves e embarcações por meio da arrecadação que seria integralmente destinada aos Municípios (BRASIL, 2019b)<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> BRASIL. **Reforma Tributária: A PEC N° 110, DE 2019, de abril de 2019**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1573145486978&disposition=inline>> Acesso em: 23 out 2020

<sup>127</sup> BRASIL. **Reforma Tributária: A PEC N° 110, DE 2019, de abril de 2019**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1573145486978&disposition=inline>> Acesso em: 23 out 2020

<sup>128</sup> Ibidem.

Prevê, também que isso seja realizado por meio de uma autorização para a criação de adicional do IBS para que haja o financiamento da previdência social, com a criação de fundos estadual e municipal, com o objetivo de reduzir a disparidade da receita per capita, entre os entes políticos, estaduais e municipais, utilizando recursos que são destinados a investimentos em infraestrutura.

### 13.3 Proposta de Emenda N° 3.887/2020

Por fim, mas não menos relevantes, é preciso mencionar a recentíssima proposta de n° 3.887/2020 (BRASIL, 2020c)<sup>129</sup>, que tem o objetivo de instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), além de propor uma alteração na legislação tributária federal atual.

A referida proposta, já era esperada há algum tempo, principalmente porque surge em um momento do país, onde existe uma forte rivalidade do atual governo e sua cúpula, e os demais atores tanto do Poder Executivo, como do Senado e da Câmara dos Deputados. A proposta foi apresentada pelo atual ministro da Economia, Paulo Guedes, que já vinha fazendo duras críticas aos dois supramencionados projetos de emenda à Constituição, principalmente porque o atual ministro não coaduna com a ideia de que seja criado um fundo que compense as perdas do novo sistema, e que esse fundo seja administrado e alimentado pela União.

A referida Proposta n° 3.887/2020, altera e revoga algumas leis<sup>130</sup>, além disso, foi apresentada no dia 21 de julho do presente ano, pelo Poder Executivo, em regime prioritário de tramitação, consoante a redação do Art. 151, II, RICD e atualmente se encontra aguardando a Constituição de Comissão Temporária de Mesa.

Porém, é conveniente mencionar que a presente proposta enfrenta duras críticas não apenas dentro das casas legislativas, mas também pelos estudiosos do direito tributário. A primeira crítica, veio a respeito do regime de urgência, apresentado pela mensagem de solicitação de urgência n° 405/2020, pelo Órgão do Poder Executivo, que dizia:

*"Solicita seja atribuído o regime de urgência, de acordo com os termos do § 1º do art. 64 da Constituição, ao projeto de lei que tramita na Câmara dos Deputados com o n° 3.887, de 2020, que 'Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal'.*

---

<sup>129</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 3.887 de 2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020Acesso em: 23 out 2020.](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020Acesso em: 23 out 2020.)

<sup>130</sup> Altera as Leis n°s 7.998, de 1990; 8.019, de 1990; 9.249, de 1995; 9.430, de 1996; 9.432, de 1997; 9.440, de 1997; 9.718, de 1998; 10.522, de 2002; 10.637, de 2002; 10.833, de 2003; 10.931, de 2004; 11.033, de 2004; 11.051, de 2004; 11.079, de 2004; 11.096, de 2005; 11.196, de 2005; 11.488, de 2007; 11.508, de 2007; 11.898, de 2009; 11.945, de 2009; 12.249, de 2010; 12.350, de 2010; 12.431, de 2011; 12.546, de 2011; 12.598, de 2012; 12.599, de 2012; 12.715, de 2012; 12.973, de 2014; 13.586, de 2017 e 13.755, de 2018. Altera a Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001. Revoga as Leis n°s 9.363, de 1996; 10.147, de 2000; 10.276, de 2001; 10.312, de 2001; 10.676, de 2003; 11.828, de 2008 e 12.860, de 2013.

O referido pedido foi encaminhado ao Congresso Nacional, porém, o seu fim foi solicitado pelo próprio Presidente da República, Jair Messias Bolsonaro, em razão da apresentação da MSC nº 506/2020, que impossibilitou que o referido artigo fosse aplicado no caso em questão. Isso ocorreu no dia 04 de setembro de 2020.

A diferença precípua dessa Proposta, é a de que não se pauta em uma participação igualitária entre União, Estados e Municípios. Além disso, o projeto extingue o regime cumulativo, de modo que a CBS somente poderá ser apurada mediante um regime de crédito e débito, não cumulativo.

Além disso, o referido projeto prevê que os impostos de PIS e COFINS, sejam substituídos pelo Contribuição com Bens e Serviços (CBS) com uma alíquota fixa de 12 %. Isso está relacionado com a substituição do regime cumulativo, atual, e a referida proposta, prevê ainda que o sistema monofásico seja extinto. Além de prever:

- Extinção do sistema monofásico para os setores de: autopeças, medicamentos, higiene pessoal, cosméticos e bebidas frias;
- Além de extinguir a alíquota zero;
- Isentar produtos da cesta básica da tarifação (ver anexo 26.8);
- Fixar uma alíquota única de 12%;
- Determinar o vencimento dos tributos até o dia 20, diferente do vencimento para o dia 25 como é atualmente;
- Por fim, mantém o direito ao saldo créditos de PIS e COFINS.

Conforme fica evidente, a Reforma Tributária no Brasil, é uma das mais complexas, e isso fica evidente, quando se observa que não há uma proposta que atenda a todos os interesses envolvidos, principalmente em relação a União e aos demais entes públicos (Estados, Distrito Federal e Municípios).

## CAPÍTULO 3

### 14 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA UNIÃO EUROPEIA

Dentro da União Europeia, existe um modelo supranacional de integração, que se acoplou ao sistema dos países do bloco, do mesmo modo que se faz presente dentro do processo constitucional dos países. Segundo BADURA (2004, p. 74-75)<sup>131</sup> assim como “os poderes constitucionais dos Estados Membros são a origem da legitimidade da União e tem um valor de uma eficiência supranacional”.

Esse sistema, se pauta, principalmente em um conjunto de tratados, que foram firmados com o intuito de ressaltar a unidade, e prezar pela unidade, a partir da concretização dos princípios fiscais, como a liberdade econômica. Segundo SOARES (2002)<sup>132</sup> o objetivo com isso, é o de alcançar a livre circulação não apenas de pessoas, mas de bens, serviços e capitais.

Segundo BORCHARDT (2010)<sup>133</sup> de Paris a Lisboa “en passant par Rome, Maastricht, Amsterdam et Nice”, foi possível constituir-se uma união, que fosse autônoma e que tivesse seus próprios direitos soberanos. A grade de sustentação desse sistema, que devido a sua homogeneidade é único e, principalmente a sua ordem jurídica própria e singular no mundo.

#### 14.1 O Tratado de Roma e as Diretrizes do Conselho

O famigerado Tratado de Roma, nesse ínterim, datado de 1957<sup>134</sup> foi justamente o responsável por instituir a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e também, por fazer a eleição do CEE como missão a progressiva, contínua e equilibrada aproximação das políticas econômicas dos Estados Membros. O objetivo, é que isso se desse mediante a constituição de um mercado comum, criado e consolidado no decorrer de quinze anos, consideradas as prorrogações que foram autorizadas por esse acordo.

De todo modo, o supramencionado tratado foi idealizado de modo que pudesse ser estabelecido, dentro do limite de tempo razoável, os objetivos que foram traçados como essenciais. Desse modo, segundo FONTAINE (2014)<sup>135</sup> cada instituição foi criada

---

<sup>131</sup> BADURA, Peter. A “identidade nacional” dos Estados Membros na Constituição da Europa. In: CUNHA, Paulo de Pitta e; QUADROS, Fausto de (Orgs.). *Uma Constituição para a Europa*. Instituto Europeu da Faculdade de Direito de Lisboa, British council, Goethe-Institut Lissabon, Institut Franco-Portugais. Coimbra: Almedina, 2004. p

<sup>132</sup> SOARES, António Goucha. **A carta dos direitos fundamentais da União Europeia**: a proteção dos direitos fundamentais no ordenamento comunitário. Coimbra: Coimbra, 2002.

<sup>133</sup> BORCHARDT, Klaus-Dieter. **L'ABC du droit de l'Union Européenne**. Luxembourg: Office des publications de l'Union Européenne, 2010.

<sup>134</sup> COMMUNAUTÉ ÉCONOMIQUE EUROPÉENNE. *Traité instituant la Communauté Économique Européenne*. Roma, 1957.

<sup>135</sup> FONTAINE, Pascoal. *Comprendre les politiques de l'Union Européenne*: 12 leçons sur l'Europe. Luxembourg: Office des publications de l'Union européenne, 2014. p. 21.

com um papel específico, e firmado o compromisso de desenvolvimento dos Estados Membros, cada um deles, se comprometeram a incorporarem as medidas previstas.

Tais medidas, foram enquadradas ou dentro do direito primário, ou segundo BADURA (2004)<sup>136</sup> dentro do direito derivado. O importante, era conceber o fato de que os Estados Membros deveriam abster-se de qualquer medida que colocasse a integração em cheque.

## **14.2 A primeira Diretiva IVA do Conselho da Comunidade Econômica Europeia.**

A Primeira Diretiva que tratava da harmonização das legislações fiscais dos países que compõem o Bloco Europeu data de 11 de abril de 1967<sup>137</sup>, e dentro das linhas que compunham o documento, estava em destaque o objetivo que também se encontrava dentro do Tratado de Roma, relativo a concorrência entre os países, como questão essencial, mas que, deveria ser pautada em características análogas a um mercado interno.

Essa característica, no entanto, fomentava a necessidade de aplicações das legislações que respeitassem os impostos sobre o volume de negócios, que não necessariamente pudesse acarretar um desequilíbrio em relação a concorrência, do mesmo modo que não impedissem a livre circulação das mercadorias e dos serviços dentro do chamado mercado comum.

Essa Diretiva, seguia recomendações dadas pela Comissão, de modo que conseguiu estabelecer um sistema comum, baseado na aplicação de um imposto único em relação ao consumo tanto de bens e serviços, A incidência (base de cálculo) sobre o preço deles, seria distribuída em todas as fases desde a sua produção, até o fornecimento ao consumidor (adoção da plurifasia).

## **14.3 A Segunda Diretiva do Conselho da Comunidade Econômica Europeia.**

No dia 14 de abril de 1967, foi publicada a Segunda Diretiva IVA<sup>138</sup> que almejava delinear os critérios que tinham a ver com a norma tributária do referido imposto, desde aí começaria a ser adotado pelos Estados Membros. Desse modo, sem que houvesse

---

<sup>136</sup> BADURA, Peter. A "identidade nacional" dos Estados Membros na Constituição da Europa. In: CUNHA, Paulo de Pitta e; QUADROS, Fausto de (Orgs.). *Uma Constituição para a Europa*. Instituto Europeu da Faculdade de Direito de Lisboa, British council, Goethe-Institut Lissabon, Institut Franco-Portugais. Coimbra: Almedina, 2004. p. 74

<sup>137</sup> CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES. Première Directive du Conseil, du 11 avril 1967. En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (67/227/CEE). *Journal Officiel des Communautés Européennes*, du 14/04/67, p. 1.301-1.303.

<sup>138</sup> CONSEIL DE LA COMMUNAUTÉ ÉCONOMIQUE EUROPÉENNE. Deuxième Directive du Conseil, du 11 avril 1967. *Journal Officiel des Communautés Européennes*, du 14/04/1967, p. 1.303-1.312.

falta de precisão ou permissividades em relação as decisões dos Estados Membros, poderiam ser tomadas pelos mesmos<sup>139</sup>.

Desse modo, essa referida norma, ao ser internalizada por cada um dos países do bloco, foi revogada em um curto período de tempo. Porém, é necessário apontar seus pontos positivos, em relação ao reconhecimento, por exemplo, da necessidade da progressividade naquilo que diz respeito a tributação do consumo.

Porém, segundo SANTOS (2007)<sup>140</sup> existem aspectos muito interessantes naquilo que diz respeito a adoção de um sistema de harmonização tributária no Brasil, ou no Mercosul, como por exemplo:

- I. As hipóteses de incidência não foram bem apresentadas e o tributo geral, que deveria alcançar tanto o consumo de bens como de serviços, não possuía influência na legislação interna. A Diretiva deixou para os Estados a tarefa de determinar a regulamentação da inclusão dos serviços que seriam alcançados pela exação.*
- II. Em relação às alíquotas, a adoção permitiu que os Estados pudessem decidir livremente, sem estabelecer nenhum parâmetro entre a porcentagem máxima e mínima, ou mesmo uma alíquota padrão, o que acabou gerando distorções.*
- III. Admitiu a possibilidade de reconhecer, mesmo que transitoriamente, que havia diferenças entre as modalidades de aplicação dos impostos. A disciplina dos regimes especiais de tributação das microempresas e dos produtos agrícolas ficaram a cargo dos Estados, porém, isso acabou tendo como sequelas deformidades.*
- IV. Permitiu que os Estados concedessem isenções de forma livre, comprometendo a neutralidade que almejava.*
- V. Restringiram os créditos para aquisições de bens e serviços destinados aos imperativos do sujeito passivo, além de consentir em várias derrogações, pelos Estados, para o crédito dos bens fosse reconhecido e destinados ao ativo imobilizado, ainda que sejam os vinculados à atividade da empresa, dissimulando, de forma descoordenada, o efeito do cômputo mensal do imposto.*
- VI. Em relação à cômputo do imposto, definiu que seria mensal, porém os países poderiam reduzir ou ampliar esse prazo para trimestral, semestral ou anual, conferindo disparidade no tratamento da apuração do tributo que ainda seria pago.*
- VII. Possibilitou a eliminação do imposto no período da entrega de bens realizada pelo comerciante varejista (plurifásica imperfeita).*

---

<sup>139</sup> <sup>139</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

<sup>140</sup> SANTOS, António Carlos dos. Implicações do processo de integração de Portugal na Comunidade Europeia nas políticas fiscal e orçamental. Apud SARAIVAFILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

*VIII.A definição defeituosa do aspecto característico da tributação dos serviços acarretou muitas divergências entre os Estados e culminou com diversas reivindicações dirigidas ao Conselho<sup>141</sup>.*

## **14.4 A Sexta Diretiva do Conselho (17.05.1977)**

Por fim, cumpre mencionar a Sexta Diretiva<sup>142</sup> surgiu após o processo da primeira experiência com a implementação do IVA em todos os países que compunham o bloco Econômico Europeu. Essa Diretiva, surgiu como recomendação da Comissão, onde o Conselho editou em maio do ano de 1977, a que posteriormente seria reconhecida como a Diretiva mais importante em relação ao processo de harmonização do IVA.

Segundo PITTA & QUADROS (2004)<sup>143</sup> os critérios que foram estabelecidos nessa Diretiva, serviram de modelo para Diretivas posteriores, e devido a sua essencialidade, algumas permanecessem em vigor até hoje, mesmo que durante o percurso do tempo, tenham sofrido pequenas modificações.

Dentro dessa Diretiva, foi instituído um percentual de arrecadação que teria como destinação, a Comunidade. Ao estabelecer isso, tornou cogente a prática de uma exação bastante semelhante, desse modo, foi estabelecida um modelo que suportasse a carga, de modo isonômico por todos os países que compõem a União Europeia<sup>144</sup>.

Essa Diretiva, vigorou até o findo ano de 2006, e durante a sua vigência, sofreu cerca de 29 alterações, até que fosse publicada a Diretiva 2006/112/CE, que teve como objetivo, a sua substituição. Essa Diretiva, porém, preservou todos os conceitos e pressupostos básicos da anterior (ver Anexo 26.3).

## **15 O LIVRO BRANCO DA COMISSÃO**

O chamado Livro Branco da Comissão<sup>145</sup> foi necessário para que fosse implementado um incentivo ao Mercado Comum, que se encontrava, nesse período (junho de 1985) em um momento de crise. Essa crise, segundo o relatório do estudo, foi causada sobretudo pela recessão que ocorreu no início dos anos 1980, fazendo

---

<sup>141</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

<sup>142</sup> CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Sexta Diretiva do Conselho, 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 colectável uniforme (77/388/CEE). As medidas foram implementadas pelos Estados nas seguintes datas: 1978 na Dinamarca, 1979 na França, Países Baixos, Itália e Irlanda, e em 1980 na Alemanha e Luxemburgo.

<sup>143</sup> Paulo de Pitta e; QUADROS, Fausto de (Orgs.). **Uma Constituição para a Europa**. Instituto Europeu da Faculdade de Direito de Lisboa, British council, Goethe-Institut Lissabon, Institut Franco-Portugais. Coimbra: Almedina, 2004.

<sup>144</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

<sup>145</sup> COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. White paper from the commission to the European Council. Completing the internal market. 1985. Disponível em: [http://europa.eu/documents/comm/white\\_papers/pdf/com1985\\_0310\\_f\\_fr.pdf](http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_fr.pdf). Acesso em:

surgir algumas antigas barreiras, que tornavam impossível o comércio dentro da Comunidade Europeia,

A Comissão, como resposta a crise, resolveu elaborar algumas sugestões, que pudessem auxiliar na supressão, em um prazo estabelecido de sete anos, em relação a todos os entraves físicos, técnicos e fiscais que ressurgiram e que estavam impossibilitando a livre circulação dentro do espaço da CEE.

É importante mencionar, no entanto, que existiram alguns desafios sobremaneira gigantes a isso, e o principal deles, estava relacionada com a exclusão dos postos aduaneiros nas fronteiras dos países que integravam a CEE. Justamente, porque essas fronteiras, surgiam como um exemplo da divisão que ainda pairava na Comunidade. A remoção, portanto, simbolizaria a integração de modo geral (BASTOS, 1991)<sup>146</sup>.

## 16 O ATO ÚNICO EUROPEU

O chamado Ato Europeu Único<sup>147</sup>, foi essencial dentro do contexto de harmonização fiscal da CEE, justamente por ser conhecido pela modificação que propôs em relação ao Tratado Europeu. O seu objetivo principal, segundo RIOS (2017)<sup>148</sup> propondo essa reforma, era o impulsionamento da integração Europeia. O referido Ato foi assinado em 17 de fevereiro de 1986, porém, somente entrou em vigor, no dia 1º de julho de 1987.

É importante mencionar que o referido tratado modificou as regras de funcionamento das Instituições Europeias, de modo latente, naquilo que diz respeito à tomada de decisões, principalmente aquelas que dependiam da unanimidade. Isso, envolveria a maior parte dos temas relacionados a harmonização legislativa, porém, houve a modificação da regra, não atingindo, entretanto, a matéria fiscal e alargando as competências tributárias.

O referido impulso, objetivo principal, pode ser observado na redação do artigo. 8-A<sup>149</sup>, que concebeu o mercado um espaço que não possuía fronteiras internas. Dentro do qual, haveria a livre circulação das mercadorias, bem como das pessoas, dos serviços e por fim dos capitais.

O acordo também foi responsável pela modificação do art.º. 99 do Tratado de Roma, de modo que pudesse reforçar o papel das instituições dentro do processo de

---

<sup>146</sup> BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 142

<sup>147</sup> Texto Integral <<https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/files/in-the-past/ep-and-treaties/single-european-act/pt-resolution-on-the-single-european-act-19861211.pdf>> Acesso em 9 set de 2020.

<sup>148</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

<sup>149</sup> A Comunidade adotará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de dezembro de 1992, nos termos do disposto no presente artigo, nos artigos 8-B, 8´C e 28, no nº2 do artigo 57, no artigo 59, no nº 1 do artigo 70, e nos artigos 84, 99, 100-A, e 100-B, sem prejuízo das demais disposições do presente Tratado. O mercado interno compreende um espaço sem fronteira internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços, e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado.

harmonização dessa tributação indireta. Essa modificação, tinha como pressuposto, a apuração do que havia sido construído, porém buscando evoluções maiores.

## **17 ALTERAÇÕES NA SEXTA DIRETIVA: DIRETIVA 91/680/CEE.**

A alteração que ocorreu na Sexta Diretiva, teve como objetivo uma nova hipótese de incidência do IVA. A modalidade de operações intracomunitárias de bens e também de serviços. Isso ocorreu, porque foi verificado que existia uma impossibilidade da adoção da tributação na origem, porém, também não era viável, exigir as tribunas nas aduanas de destino, devido a supressão das barreiras físicas. Desse modo, viu-se a necessidade de se estabelecer um regime provisório, que permitisse que o imposto pudesse ser exigido após a entrada no país onde o destino é comum.

Desse modo, esse país, que era distinto do desembaraço aduaneiro na hipótese de importação de terceiros países, para a realização da operação. A operação do remetente não era gravada pelo imposto, porém, estaria sujeita á confirmação do recebimento pelo destinatário. Este que estaria localizado em outro Estado Membro, e deveria ter a comprovação do recolhimento do tributo.

Segundo SANTOS (2007)<sup>150</sup> atualmente, as preocupações da Comissão, tem se concentrado na simplificação das obrigações fiscais, além da consolidação da legislação já existente a respeito do combate a fraude.

## **18 O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRÉSCIDO (IVA): EXPOENTE DA ACQUIS COMMUNAUTAIRE**

Para que pudesse dar início ao processo de unificação da UE, uma das principais medidas adotadas, foi a observação da necessidade um imposto que fosse amplo o suficiente para incidir sobre o consumo, plurifásico, mas que também fosse neutro e pudesse incidir sobre o valor acrescido em cada uma das operações.

O IVA, desse modo, surgiu baseado no modelo francês, de tributação, segundo RIOS (2017)<sup>151</sup> o referido imposto serviu como substituição aos impostos cumulativos que existiam entre os Países Membros do bloco. Desse modo, a partir dessa constatação, é possível concluir que a referida construção do Mercado Europeu serviu para implementar as grandes liberdades.

---

<sup>150</sup> SANTOS, António Carlos dos. Implicações do processo de integração de Portugal na Comunidade Europeia nas políticas fiscal e orçamental. Apud SARAIVAFILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 251.

<sup>151</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

Desse modo, era inevitável para que pudesse se dar a conformidade das leis tributárias. Especialmente em relação aqueles impostos que versam a respeito do consumo, assim, os países foram forçados a adotarem os mesmos modelos de tributação do consumo de bens e serviços. Segundo RIOS (2017) O imposto que atualmente está presente na UE, pode ser identificado pelos seguintes itens:

- I. *“O IVA é um imposto geral sobre o consumo, foi instituído pelo poder central com o objetivo de alcançar as atividades de importação, produção, comercialização de bens além da prestação de serviços.*
- II. *O tributo é avaliado a cada fase da produção, comercialização bens e prestação de serviços, incidindo sobre o valor acrescentado na cadeia pelos operadores do imposto.*
- III. *O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que exerce de modo autônomo uma atividade econômica. Assim, contribuintes, são os produtores, os comerciantes, os prestadores de serviços, os extratores, os profissionais liberais e os equiparados pela legislação.*
- IV. *A entrega de bens pode ser conceituada como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.*
- V. *A prestação de serviço, diz respeito a qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.*
- VI. *A importação, pode ser conceituada como a introdução na UE de um bem que não se encontre em livre prática de comércio em nenhum dos Estados Membros.*
- VII. *A base de cálculo diz respeito a todos os valores que compõem a contraprestação pela entrega do bem ou pelo serviço prestado, excetuado o próprio imposto, assim é um tributo calculado fora do ambiente interno. Nas importações de terceiros países, a base de cálculo é acrescentada dos tributos e despesas aduaneiras.*
- VIII. *Os Estados Membros possuem a responsabilidade de definir as alíquotas do imposto. Porém, as Diretivas determinam que a alíquota padrão deva ser superior a 15% (vigente até 31.12.2015) e aceita a possibilidade de os Estados praticarem duas outras alíquotas reduzidas, que não sejam inferiores a 5% relativas a bens e serviços essenciais (previstos no Anexo III da Diretiva 2009/47/CE).*
- IX. *Os regimes especiais são administrados pelas Diretivas e permitem as seguintes hipóteses: pequenas empresas, produtores agrícolas, bens de segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, ouro para investimento, agências de viagem, serviços prestados por via eletrônica.*
- X. *Por fim, o IVA, por mais que seja um tributo geral que tem como objetivo alcançar todas as entregas de bens serviços, pode conviver com impostos*

*especiais sobre o consumo, porém, a harmonização também deve acontecer, para impedir confusões com o imposto sobre o valor agregado<sup>152</sup>”.*

Desse modo, restar cada vez mais evidente que o processo de harmonização, antes de tudo, precisa existir algumas concessões entre os membros, que devem ser feitas por todos os envolvidos, como forma de pacto do envolvimento que restará caracterizado.

## **19 PRINCÍPIO DE ORIGEM E O PRINCÍPIO DO DESTINO NO COMÉRCIO INTERNACIONAL: TRIBUTAÇÃO EQUIVALENTE.**

Os impostos relacionados com o consumo, consoante CORREIA (1995)<sup>153</sup> adicionam-se ao valor dos bens e serviços. Desse modo, para que haja harmonia dentro do comércio internacional, deve-se, segundo CORREIA (1995)<sup>154</sup> evitar, tanto a dupla tributação, quanto a não tributação.

Quando se está falando sobre soberania, ou divisão de soberania, tendo como objeto de análise a tributação dos bens que os Estados Soberanos circulam, o referido princípio da origem ou o princípio do destino, são essenciais para que se consiga uma análise clara. Desse modo, segundo CORREIA (1995)<sup>155</sup> o princípio da origem, vigora em relação as mercadorias que são tributáveis dentro do país de onde se originam.

Nesse sentido, é necessário enfatizar a neutralidade fiscal, de modo que:

*“O tributo [...] é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus métodos de produção, isto é, a forma como organizam os seus negócios, e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram (BASTO apud TEIXEIRA, 2002, p. 68) ”<sup>156</sup>.*

Porém, no princípio destino, as importações possuem isenção e as exportações que são passíveis de tributação. De modo simples, o princípio do destino, se

---

<sup>152</sup> 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: 09 de setembro de 2020.

<sup>153</sup> CORREIA, Arlindo. - « **O IVA na União Europeia - as dificuldades do processo de harmonização** ». - Sequência, estudos jurídicos e políticos 31, 1995, p. 42-53.

<sup>154</sup> Idem

<sup>155</sup> CORREIA, Arlindo. - « **O IVA na União Europeia - as dificuldades do processo de harmonização** ». - Sequência, estudos jurídicos e políticos 31, 1995, p. 42-53.

<sup>156</sup> TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. VASQUES, Sérgio. Os impostos especiais de consumo. Coimbra: Almedina, 2001.

consubstancia como a solução que foi encontrada para as mercadorias que saem do país de onde se originam, porém, seguem com a carga fiscal igualada a zero, porém, essas mercadorias são tributadas na entrada do país importador, segundo CORREIA (1995)<sup>157</sup> mediante uma alíquota igual a que vigora no interior do país, com cargas que sejam iguais.

A União Europeia, passou por um processo de harmonização fiscal relacionada ao seu método de tributação indireta. E para que fosse realizado esse processo, foi preciso a instituição de quatro fases distintas que foram essenciais na adoção da harmonização que vigora até hoje. Essas fases, são:

- Vigência das disposições fiscais do Tratado de Roma (art. 95 a 99) - Não discriminação fiscal dos bens no comércio internacional;
- 1ª e 2ª Diretivas sobre o IVA- Substituição nos Estados Membros dos impostos cumulativos ou em cascata por um IVA;
- 6ª Diretiva IVA- Uniformização da base tributável do IVA, com vista ao cálculo dos recursos próprios;
- Diretiva 91/680/CEE, de 16.12.91- Abolição das fronteiras fiscais e criação do mercado interno.

Segundo CORREIA (1995)<sup>158</sup> o princípio da origem é o único que permite que seja feita corretamente a abolição das fronteiras fiscais entre os países, e permite a implementação de uma harmonização fiscal que se coadune com as necessidades da União Europeia.

## **20 AS DIFICULDADE NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO.**

Existe uma dificuldade notória em relação a redução do volume de divergências que existem entre os sistemas tributários, e uma necessidade de harmonização com o nível da pressão que o mundo atualmente está presenciando, principalmente em relação a propostas de remodelação da atividade tributária. Além disso, essa remodelação deve seguir em detrimento a repartição pelos divergentes tipos de impostos que atualmente estão em voga no país.

Essas dificuldades, é preciso pontuar, estão intimamente relacionadas com profundas estruturas dos Estados, o que significa compreender que estão em conjunto mudanças mais significativas, como necessidades latentes em relação a estruturas sociais bem como relações econômicas. A diversidade de necessidades prioritárias de cada um dos Estados Membros também fomenta esse desnivelamento.

---

<sup>157</sup> Idem

<sup>158</sup> CORREIA, Arlindo. - « O IVA na União Europeia - as dificuldades do processo de harmonização ». - Sequência, estudos jurídicos e políticos 31, 1995, p. 42-53.

Segundo CORREIA (1999)<sup>159</sup> ainda, é importante mencionar que o papel que os impostos possuem dentro do desenvolvimento social, tem a capacidade de tonar essa concessão mais ou menos palatável. E esse papel, se bem definido, contribui para a aferição de um sistema fiscal harmônico e coeso, conforme as novas necessidades.

O autor cita como exemplo, a Dinamarca e o seu sistema de Segurança Social, que é quase completamente financiado pelo sistema fiscal do país. Outros países, no entanto, possuem sistemas baseados em arrecadações e contribuições específicas para essa finalidade, o que acarreta essas divergências em relação aos sistemas fiscais. De modo que existem manifestações no sentido do peso total da fiscalização, entre a repartição dos divergentes impostos atuais.

Por isso, existem questões que mesmo que estejam intimamente relacionadas com a busca de uma harmonização fiscal, devem ser consideradas dentro da sua complexidade. A unanimidade nesse sentido, por exemplo, é uma delas, principalmente porque é quase impossível adotar alguma medida, sem que ao menos um Estado Membro seja ofendido dentro de sua soberania fiscal.

## 21 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS DA UNIÃO EUROPEIA REFERENTE À HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O IVA, ou Imposto sobre Valor Agregado se tornou dentro do processo histórico tributário da União Europeia, um marco em relação às políticas tributárias de Harmonização Tributária Internacional. Principalmente, as políticas que atualmente se encontram em ambiente que fomenta a necessidade de formação de blocos econômicos. No Brasil, seria o caso do bloco do Mercosul.

Dentro da União Europeia, segundo FORTE (1994)<sup>160</sup> o IVA foi o principal imposto a ser aplicado de forma harmônica entres os países membros do bloco. E isso justifica, porque a premissa inicial de aplicação desse imposto, é um dos melhores embasamentos necessários para se alcançar de forma coletiva as diretrizes relacionadas a um mercado interno comunitário, e que seja conhecido e marcado por uma livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.

Principalmente no que diz respeito a uma política de circulação de bens e serviços, é importante ressaltar que existe uma necessidade natural de um imposto que seja pautado em regras de harmonização e comunitárias, que tenham o objetivo comum de favorecer o desenvolvimento de políticas públicas.

A importância de um imposto como o IVA, principalmente em uma lógica de bloco econômico, se dá porque esse imposto apresenta uma ampla não cumulatividade,

---

<sup>159</sup> CORREA, Arlindo. **O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

<sup>160</sup> FORTE, Umberto. União Europeia. **Comunidade Econômica Europeia (Direito das Comunidades Europeias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p.51. 10 ibidem, p.487-488.

desse modo “(...) créditos relativos à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e serviços (...)” (DERZI, 1999)<sup>161</sup>.

Dentro do processo histórico de harmonização fiscal da União Europeia, o Comitê Neumark, que foi presidido por Fritz Neumark, e que foi o Comitê Fiscal e Financeiro que possuía a incumbência de realizar estudos relacionados as estruturas tributárias nos países europeus, visando solucionar questões relacionadas a integração econômica.

Desse modo, segundo BONILHA (1979)<sup>162</sup> a partir desse Comitê, foi realizado a sugestão de implementação do IVA primeiro no setor atacadista. O referido relatório Neumark serviu como base para decisões posteriores da Comissão Europeia, na busca para a implementação de um regime do IVA, que se adequasse as necessidades do bloco. Segundo vários autores<sup>163</sup> a partir da elaboração desse relatório, foi possível ver a inserção do IVA em toda Comunidade da Europa. Tal qual se conhece nos moldes atuais.

O modelo europeu deve ser observado como uma fonte de inspiração em relação à harmonização dentro da seara tributária. No bloco, vigora, o chamado sistema comum do Imposto sobre Valor Acrescentado, que é regido pela chamada “Diretiva IVA” (Diretiva 2006/112/CE)<sup>164</sup> conforme já mencionado. Porém, o diferencial acerca desse modelo, é que ele remete às décadas anteriores, principalmente à década de 1960, consoante diz PALMA (2014)<sup>165</sup>:

---

<sup>161</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional**. In:

BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999a, p.28.

<sup>162</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-cumulativa. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p.57 e s

<sup>163</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978 p.14-15; JUANO, Manuel de. **Tributación sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalía Editor, 1975, p. 35-26; VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. P. 665; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM. **Fundamentos da Técnica Não-cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p. 57 e ss; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA– Value Added Tax – VAT. **Brasil – Mercosul – União Europeia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 37-43; Idem. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra. **Tributação no Mercosul**. 2 ed. São Paulo: LTr, 2002, p. 447-479; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia. Unopar Científica Ciências Jurídicas e Empresariais, Londrina, v. 3, n. 1, mar. 2002, p. 20-21; DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p.28; GOMES, Fabio Luiz. Manual do IVA nas Comunidades Europeias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL. 1 ed.. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 25-26; FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário no Mercosul: o Processo de Harmonização das Legislações Tributárias. 3 ed..São Paulo: Editora RT, 2001, p. 163; CORREA, Arlindo. O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p. 219- 220; TORRES, Ricardo Lobo. É Possível a Criação do IVA no Brasil? In: SARAIVAFILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 3; TEODOROVICZ, Jeferson. Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

<sup>164</sup>

<sup>165</sup> PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre valor acrescentado**. – 6a ed. Lisboa, 2014 – (Cadernos IDEFF).

*“O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptados no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha. A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Diretivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Diretiva de 1977, deve-se a este inspetor de finanças francês, conhecido como o pai deste imposto. Com efeito, Maurice Lauré, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos”.*

Assim, por mais que existam outros projetos de impostos únicos, que sejam similares ou mesmo iguais, a importância que o Imposto sobre Valor Agregado, dentro dos moldes europeus possui nos demais sistemas tributários, é imensurável. É um verdadeiro marco tributário.

## **21.1 O Conceito de Harmonização Fiscal**

O conceito de harmonização tributária, segundo CANO (1986, p. 23)<sup>166</sup> como sendo “processo de ajuste das estruturas tributárias dos Países Membros com a finalidade de compatibilizá-los com os objetivos de determinado tipo de integração”.

O autor ROCHA (2007, p. 38)<sup>167</sup> complementa essa concepção a respeito da harmonização tributária, dizendo que “harmonizar, em sentido fiscal, não significa unificar ou identificar, mas sim tornar mais ou menos compatível, segundo o grau de eficiência, sistemas distintos, eliminando as disfunções mais significativas”.

É importante salientar, que a harmonização fiscal ou tributária, não possui o condão de criação de um novo modelo de tributação, tampouco dispõe a respeito da unificação dos sistemas fiscais que já estão implantados dentro dos Estados. O objetivo da unificação, na realidade é a de compatibilizar e não apenas eliminar as divergências fiscais que já se observe em determinado sistema.

Nesse mesmo sentido, portanto:

*“A Harmonização Fiscal consiste na homogeneidade dos sistemas fiscais nacionais, ou seja, não conduz à unificação dos sistemas fiscais nacionais, mas sim a uma aproximação gradual dos mesmos, conservando os diferentes países um grau de independência no momento de definir a sua política fiscal interna, por outro lado a harmonização não constitui um fim em si mesma, mas apenas um meio com o objetivo de eliminar as distorções tributárias que impedem a*

---

<sup>166</sup> CANO, Hugo Gonzales. A Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1986.

<sup>167</sup> ROCHA, António da Silva. Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades. Lisboa: Rei dos Livros, 2007.

*construção do mercado interno (RODRIGUEZ & GARCIA, 2002 apud MINA, 2008, p. 20) ”<sup>168</sup>.*

Essa compatibilização, se dará dentro das divergências fiscais que impeçam o efetivo resultado da integração econômica, bem como, segundo ROSSETO et al (2008)<sup>169</sup> que igualmente impeçam o desenvolvimento econômico interno dos Estados que estão participando desse processo. Desse modo, o objetivo da harmonização fiscal é evitar que existam distorções dentro dos ordenamentos nacionais que consigam dificultar um processo de integração coeso, e um posterior progresso da economia.

## 21.2 A Soberania Fiscal nos Processos de Integração

Quando se fala a respeito de um Estado, um dos pressupostos mais latentes que compõem a sua estrutura basilar é a soberania nacional, elemento esse, que está relacionado com a capacidade de autodeterminação de um povo. Desse modo, segundo CORREA (1999)<sup>170</sup> a soberania fiscal, também é um dos elementos que está acoplado a soberania de um modo geral, porém é um elemento bastante sensível em relação a essa autodeterminação.

Desse modo, a soberania não está isoladamente atrelada a aspetos de direito interno, mas sim, sujeita-se a direitos de ordem internacional. Os processos de integração, bem como de internacionalização de economias, são um dos maiores exemplos de como esses aspectos da soberania se mostram. Além disso, segundo MORE (2012)<sup>171</sup> tais fatores são pontuais em relação ao fomento da abertura e da flexibilização da soberania dos Estados. O referido conceito, segundo o autor, vai de encontro com aquilo que está implícito dentro de um processo de integração.

Isso se dá, principalmente porque os impostos, somente podem ser instituídos, mediante a votação em lei por meio da Assembleia da República. O que deixa bastante clarividente porque existe uma maior resistência dos Estados que compõem a federação nacional, em acatar as prerrogativas fiscais.

O Tratado que versa a respeito do funcionamento da União Europeia, consoante a redação do art.º. 110. Assegura aos Estados Membros, a sua soberania fiscal:

*“Nenhum Estado Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum*

---

<sup>168</sup> MINA, Maria de La Salette Moreira Fernandes. **Harmonização fiscal da tributação direta na União Europeia e os preços de transferência**. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão. 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.5/906>> Acesso em: 21 out 2020.

<sup>169</sup> ROSSETO, Adriana M., JOHNSON, Guilherme A., ROSSETO, Carlos R., **Integração de políticas públicas: a política “invisível” do desenvolvimento**. In Políticas públicas, Federalismo e Redes de articulação para o desenvolvimento. FILIPPIM, Eliane S. e ROSSETO, Adriana M. (orgs). Joaçaba: Unoesc, 2008.

<sup>170</sup> CORREA, Arlindo. **O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

<sup>171</sup> MORE, Rodrigo Fernandes. **O Moderno Conceito de Soberania no Âmbito do Direito Internacional**. 2012. Disponível em: <<http://www.more.com.br/artigos/Soberania.pdf>>

*Estado Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções”.*

Além disso, é preciso mencionar que em matéria de impostos, existe uma ultra sensibilidade muito mais latente dentro da formação da opinião pública, que não consegue conceber de maneira integral a evolução necessária em relação a essa questão. Segundo CORREA (1999)<sup>172</sup> isso se dá por motivos dos mais diversos, mas principalmente em decorrência da própria complexidade dos impostos que devem ser discutidos e contestados segundo o próprio interesse público.

Os meios que estão dispostos aos cidadãos, para realizarem o questionamento necessário, estão relacionados com a utilização dos meios de comunicação social que consigam alcançar as autoridades competentes. Desse modo, também deve ser observado que existe uma necessidade de maior delicadeza, quando se fala da interferência dos órgãos comunitários dentro da soberania fiscal.

## 22 DISCUSSÃO

Diante de tudo que foi demonstrado até, aqui, fica clarividente que para que um imposto com as características do IVA pudesse ser implementado no Brasil, e que houvesse as chances de resultados positivos como houve dentro da UE, seria necessário antes de tudo, uma natureza minimamente similar. Porém, o sistema tributário brasileiro, além de muito complexo, é extenso, e tem como principal, objetivo o recolhimento dos tributos.

Desse modo, segundo QUEIROZ (2018)<sup>173</sup> “à 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”. Nesse mesmo sentido, segundo LIMA (1999)

*“As principais críticas ao sistema tributário nacional são o seu alto custo, tanto direto (do Fisco) quanto indireto (dos contribuintes); seu elevado grau de complexidade – que tem uma relação direta com o alto custo -; e seus espaços, que permitem o planejamento tributário e a sonegação, o que desfaz, pelo menos parcialmente, a sua progressividade formal. Além disso, o sistema reduz a eficiência econômica, principalmente por ter elevado número de alíquotas de IPI e de ICMS e pela existência de tributos cumulativos, como a COFINS e o PIS-PASEP”.*

A tributação na Europa, antes de tudo, surge dentro de um contexto coeso, onde havia objetivos claros, e uma fundamental vontade de que o sistema pudesse dar vasão a liberdade de circulação das pessoas, dos bens, dos serviços e dos capitais. Para que

---

<sup>172</sup> Ibidem.

<sup>173</sup> QUEIROZ, L. H. Z. A Complexidade do Sistema Tributário Nacional. 2018. Disponível em <> Acesso em 09 de setembro de 2020.

um sistema fosse minimamente coeso no Brasil, a reforma tributária, deve necessariamente estar apontada para o sentido de fazer alianças comerciais para o aferimento de benefícios fiscais.

A carga tributária excessiva, é um dos maiores empecilhos para que o Brasil consiga além de se desenvolver, promover um sistema que não apenas favoreça o fisco, mas sim, o próprio contribuinte, que dentro dessa logística, diversas vezes não consegue identificar onde estão sendo depositados seus impostos, e em que tipo de desenvolvimento o país está investindo, para que as cargas tributárias só aumentem, e não venham a diminuir jamais.

O sistema de tributação brasileiro, atual, tem como principais impostos, o IPI, o PIS/COFINS, o CIDE-Combustíveis, o ICMS e o ISS. Antigamente, esse grupo também contava com o extinto CPMF, extinto em dezembro de 2007. Desse modo, o referido sistema, foi concebido por meio do método chamado de subtração, baseando-se em uma variável do imposto sobre imposto, além dos débitos sobre créditos. Esse método consiste no pagamento do imposto, mediante um processo de compensação dos créditos. Por isso, é necessário conceber:

“O IVA é um imposto indireto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito econômico, do produtor ao varejo, mediante o método subtrativo indireto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito econômico, funcionando na medida em que as transações se processam entre os sujeitos passivos do imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino; é um imposto eficiente em comparação com os demais tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade. (MENEZES, 2013, p. 154)”<sup>174</sup>.

Esses créditos, seriam referentes ao pagamento do imposto que foi pago na etapa antecedente, com o débito atual. Desse modo, espera-se que o tributo incida apenas em relação ao valor adicionado em cada uma das etapas de circulação da mercadoria. Porém, isso somente se torna viável, do processo entre o produtor original até o consumidor final.

É necessário, frisar, entretanto, que a Constituição Federal de 1988, fez, segundo BECKER & MULLIGAN (1998)<sup>175</sup> surgir um modelo de contribuições sociais cumulativas. O intuito da Constituição nesse sentido, era o de conseguir manter a sua estabilidade financeira, a partir da alteração da antiga preponderância da tributação em relação ao valor adicionado. Isso, acaba por acarretar muitos problemas fiscais, que não permitem que possa ser identificada uma maior eficiência econômica, como também, é um desestímulo á competitividade dos produtos brasileiros, em relação aos mercados domésticos como também aos mercados internacionais.

---

<sup>174</sup> MENEZES, João Paulo Calemba Batista. *Revista Gestão & Tecnologia*, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013.

<sup>175</sup> BECKER, G. S AND MULLIGAN, C. B. “Deadweight Costs and the Size of Government”, *NBER, Working Paper no. 6789*, Cambridge, 1998.

Segundo COELHO (2014)<sup>176</sup> a partir de 2003 apenas, que se começou a verificar uma reversão em relação a opção de tributação que se acumula no país. Principalmente diante da análise de uma participação crescente em relação a participação de tributos sobre o valor adicionado, porém dentro do sistema brasileiro.

Principalmente quando se observa que, existe uma transformação em relação a contribuição do PIS e do COFINS em tributos não cumulativos. Isso foi importante pois permitiu a aproximação da tributação do consumo brasileiro, com as tendências internacionais.

Segundo RIBAS (2015)<sup>177</sup> diante o fato de que, no Brasil a aplicação do ICMS como imposto envolve a maior abrangência em relação a incidência do consumo, quando se pensa na tributação de todo valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços, isso é mais próximo que se tem, em relação ao IVA europeu.

A Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, surge como um projeto de lei, projeto nº 3.887/2020, que foi encaminhado para o Congresso Nacional, para que o Poder Legislativo possa apreciá-lo, e pode ser caracterizado como uma proposição do Poder Executivo brasileiro, que foi enviado no dia 21/07/2020. A CBS, trata-se de uma consolidação referente aos impostos PIS e COFINS, unificados em um único tributo, e que surge como proposta do Governo Federal em substituição aos mesmos.

Caso venha a ser aprovada, a CBS substitui já no primeiro dia de existência, os impostos PIS e COFINS, incidindo sobre o mercado interno sobre operações de prestação de serviços, bem como de venda de bens, além de incidir sobre a importação de bens e serviços. A proposta de implementação da CBS, se manterá como sendo o principal imposto, dentro da esfera federal, visto que os demais impostos seriam compostos pelas demais camadas das esferas de governo.

A base de cálculo da CBS, consoante a redação dos artigos 2º e 7º, do PL nº 3.887/20 incidirá sobre o valor da receita bruta (Decreto nº 1.598/77), que será auferida em cada uma das operações, baseado no seu objeto social. O referido imposto será tributado por fora, cujo seu valor está embutido dentro do faturamento, e não está relacionado com o preço da mercadoria. Sua alíquota geral, é de 12%, consoante redação do artigo 8º do projeto de lei, e segundo mesmo a CBS incidirá apenas em relação àquelas operações que foram realizadas com a comercialização tanto de bens como de serviços.

Conforme mencionado, existe a necessidade da implementação de uma reforma dentro do âmbito tributário, que tenha como objetivo principal o alívio do contribuinte em relação aos tributos, bem como a implementação de um sistema bem menos complexo do que o atual. Assim, diante de tudo que foi demonstrado, cabe mencionar que

---

<sup>176</sup> COELHO, Isaias. **Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo**. Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014 Constituição Federal do Brasil - 1988 disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 06 set. de 2020.

<sup>177</sup> RIBAS, Juliana Rodrigues. **Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan/jun 2015. ISSN 2175-7119.

segundo GOTO & PIRES (2020)<sup>178</sup> as propostas de reforma até então apresentadas, possuem inicialmente o deslumbramento de impactos positivos em relação a isso, como também indicam que existe uma convergência naquilo que especialistas da área tributária indicam como sendo o caminho do novo sistema tributário brasileiro.

Porém, os autores mencionam que também é possível se vislumbrar alguns aspectos negativos em relação a esse tipo de tributação, especialmente porque indicam que não houve nenhum tipo de menção à tributação subnacional, falando especificamente do ICMS e do ISS, o que pode dar a entender, pelo menos inicialmente, que o Governo Federal está preocupado com um imposto dentro do âmbito federal, porém não existe nenhum tipo de fomento há uma proposta nos demais níveis de governo que siga no mesmo sentido, pelo menos até a apresentação da presente pesquisa não houve modificação em relação a isso (GOTO & PIRES, 2020).<sup>179</sup>

Esse tipo de lacuna tributária, pode ser observado como sendo um empecilho em relação à recepção das propostas de governo pelo Congresso Nacional. Além disso, deve-se mencionar que existem outras propostas, que foram também mencionadas que buscam uma reforma dentro do âmbito tributário, e que igualmente possuem pontos polêmicos, especialmente observadas do ponto de vista econômico, o que tem gerado muito barulho dentro dos trâmites legislativos (GOTO & PIRES, 2020).<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. **A contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. Observatório de Política Fiscal. FGV, 08/09/2020. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs> Acesso em: 25/07/2021

<sup>179</sup> GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. **A contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. Observatório de Política Fiscal. FGV, 08/09/2020. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs> Acesso em: 25/07/2021

<sup>180</sup> Ibidem.

## 23 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Diante dos obstáculos que atualmente existem em relação às negociações multilaterais, principais de um modo concentrado nos países que compõem o bloco econômico do MERCOSUL, tem se observado um anseio necessário dos Estados Membros, pela implementação de tratativas regionais que auxiliem no fortalecimento das economias envolvidas de forma individual e coletiva, como bloco.

Existem interesses envolvidos dentro da possibilidade da implantação de um imposto único nesses países, que não se limita a questão econômica. Porém, é notório que um fortalecimento interno, auxiliaria no aumento da força política externa. A variante da economia, possui lugar de destaque em relação as análises de viabilidade.

Assim, o processo de harmonização fiscal, antes de tudo, caso viesse a ser implementado em um bloco econômico como o Mercosul, necessitaria antes de tudo, passar por um processo de integração regional, que a despeito de outras questões de cunho social e cultural, certamente são obstáculos intransponíveis que devem ser superados.

Apesar da comparação entre a implementação de um imposto como IVA dentro de um bloco coeso e consolidado há muito tempo, parece desleal, é necessário começar a se pensar nas políticas públicas, e nas medidas econômicas que podem e devem ser usadas como mecanismos que alcancem esse objetivo.

## 24 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto no presente trabalho, fica evidente a necessidade urgente, de uma reforma tributária, que abarque as necessidades de um sistema muito mais coeso, e menos complexo. Sabe-se que não existe facilidade na adequação de uma reforma. Desse porte, justamente pela complexidade que o sistema se fez ser nos últimos anos.

Assim, por três capítulos, a presente dissertação buscou demonstrar, primeiro, qual de fato é a natureza do IVA, já implementado em outros países, bem como quais são os seus métodos de apuração, que divergem de métodos mais tradicionais de apuração tributária. Perpassando para quais seriam os tipos de IVA, que melhor se adequariam a realidade brasileira, e quais seriam os critérios de análise que mais seriam relevantes para um estudo nesse sentido.

No primeiro capítulo ainda, foi abordado o IVA no Brasil, e como essa nova formulação tributária, poderia ser uma ótima via de descongestionamento para a tributação atual, substituindo-a. Falando ainda, de como atualmente funciona a tributação sobre bens e serviços, que ocorre por meio do ICMS.

Já no segundo capítulo, passou a uma análise mais profunda, que versa a respeito de como se deu a evolução da carga tributária brasileira, principalmente no período que compreende de 1965 até o ano de 1967, como também buscando demonstrar como se deu a revolução da repartição da receita tributária entre os níveis de governo, desde a década de 1960.

Ao procurar experiências que pudessem demonstrar como se daria a implementação do IVA no Brasil, a presente dissertação elaborou a respeito da experiência da União Européia, e de como a globalização dentro do campo da economia, é muito relevante para que se compreenda que a atual forma de tributação, não vingará por muitos mais anos, e que existe uma necessidade muito latente relacionada com a implementação de um imposto único, que se adeque no entanto, a realidade nacional, e quem sabe, futuramente, em uma realidade de bloco econômico, visando a implementação do conceito no Mercosul.

O capítulo segundo, também é o coração da presente dissertação, versando a respeito das Propostas de Emenda a Constituição que atualmente se encontram em tramitação pelas Comissões de Conciliação e Justiça, e que buscam, justamente, dar vazão a essa nova mentalidade em relação a proposta de uma reforma tributária.

As três propostas, são a 45/2019, proposta pelo deputado Baleia, a emenda 110/2019, proposta pelo Senado federal, e por fim, a proposta de nº 3.887/2020, proposta que se pauta, inclusive, nas novas dinâmicas do governo atual, mas que vem enfrentando duras críticas em relação ao seu teor, e a participação que propõe que seja dada a cada um dos entes federativos na nova forma de tributação.

Apesar de possuírem pontos estrategicamente diversos, as três propostas possuem o objetivo comum de mudar o sistema atual de tributação, principalmente diante de uma clarividente constatação de que não existe mais, possibilidade de permitir

que o sistema atual se prolongue por muito mais tempo, sem que seja observado um momento de colapso, e que isso afete a economia de modo geral.

Por fim, mas não menos importante, a presente pesquisa se aprofundou no processo de harmonização tributária, e implementação do IVA dentro da União Européia, retirando desde momentos póstumos, como o Tratado de Roma e as diretrizes do Conselho, fora as Diretivas IVA, que foram fundamentais nesse processo de transição dos países que compõem o bloco.

Nesse último capítulo, procurou-se demonstrar como o processo de harmonização tributária, principalmente em relação ao Bloco Econômico, apesar de notoriamente trabalhoso, pode dar certo, se estiver alicerçado em um sistema de comum contribuição e acordo entre os países. Isso fica evidente, porque no modelo do IVA europeu, adota o chamado princípio de destino, e para que esse processo seja bem sucedido, existe uma necessidade latente, relacionada a boa aceitação do tributo.

Portanto, ao se permitir que exista uma harmonização no sistema brasileiro, e que essa harmonização seja implementada observando as próprias características do país, naquilo que diz respeito ao sistema que já existe, e que não conseguiu dar certo, existem grandes possibilidades de se implementarem sistemas que sejam muito coesos, e que permitam mudanças mais estratégicas.

Principalmente, se pautando no fato de que nos últimos anos, décadas na realidade, não foi possível encontrar soluções tributárias tão vantajosas e simplificadas como o Imposto de Valor Agregado. Desse modo, a sua importância principal, não apenas no Brasil, mas em todos os países que optarem pela sua implementação, é substituir os atuais sistemas tributários do setor de produtos ou serviços, que se baseiam em uma escala cumulativa.

Esse tipo de imposto, que inclusive ainda vigora no Brasil, distorce a tributação, principalmente para os setores da cadeia produtiva. O valor agregado, por outro lado, se torna muito menos oneroso ao consumidor final, além de possuir menos distorções naturais.

Assim, mesmo que as presentes propostas não passem de fato, de propostas, o objetivo dessa dissertação, sobretudo, é incentivar a análise profunda de como as raízes tributárias, e as suas complexidades desnecessárias, estão intimamente vinculadas ao desenvolvimento de uma nação, e de como as mudanças nesse setor, podem ser determinantes para que se veja uma fluidez melhor dentro da sociedade.

## 25 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Jorge Ritter. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira**. Brasília: ESAF. p. 75. 2004. Disponível em: < [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_-TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio\\_mercosul.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_-TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio_mercosul.pdf)>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

ABRÚCIO, Fernando L. **Os Avanços e os Dilemas do Modelo Pós-Burocrático: A reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente**. Brasília: ENAP, 1996.

AFONSO, J.R. e JUNQUEIRA, GABRIEL. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. CEPAL. p. 103-136, 2008.

AFONSO, J.R. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. p. 103- 139, 2007.

AFONSO, José Roberto (*et al*). Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. In: [www.bndes.gov.br](http://www.bndes.gov.br). 1999.

AFONSO, José Roberto (*et al*). **Reforma Tributária no plano constitucional: uma proposta para debate**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para Discussão 606, novembro de 1998.

ALBUQUERQUE, Marcos. **Tributação no Brasil e o imposto único**. São Paulo: Makron Books, 1994.

ALLEGRI, Gabriela. Pobre é quem paga a conta. *Caros Amigos*. Ano XVII nº 203/2013.

ALMEIDA, Sandra e CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **As Contribuições Sociais e a Reforma Tributária**. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 97-128.

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico - nº 133, 2012.

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. Monografia. Universidade de Campinas, 2001.

ALVORADA, Instituto. Sistema Tributário e Distribuição de Renda. 2009. Disponível em: <<http://institutoalvorada.org/tributacao-progressiva-no-brasil/>> acesso em: 04 de setembro de 2020.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA– Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Europeia.** São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 37-43.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul.** In: **MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul.** 2 ed. São Paulo: LTr, 2002, p. 447-479.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Planejamento tributário & norma antielisão.** Curitiba: Juruá, 2002. 166 p.

ARAÚJO, C.H.V.; FERREIRA, P. C. Reforma tributária: efeitos alocativos e impactos de bem-estar. **Revista Brasileira de Economia**, Vol.53, Nº. 2, Rio de Janeiro, 1999.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

BADURA, Peter. A “identidade nacional” dos Estados Membros na Constituição da Europa. In: CUNHA, Paulo de Pitta e; QUADROS, Fausto de (Orgs.). *Uma Constituição para a Europa.* Instituto Europeu da Faculdade de Direito de Lisboa, British council, Goethe-Institut Lissabon, Institut Franco-Portugais. Coimbra: Almedina, 2004. p. 74-75.

BALEEIRO, A. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARATTO, Gedalva. Reforma Tributária Sugerida Pelo GT/47 da COTEPE/ICMS: Avaliação do Estado do Paraná. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, Coordenação de Assuntos Econômicos, jul. 1999.

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional.* Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 142

BECKER, G. S AND MULLIGAN, C. B. “Deadweight Costs and the Size of Government”, **NBER, Working Paper no. 6789**, Cambridge, 1998.

BECKER, G. S AND MULLIGAN, C. B. “Deadweight Costs and the Size of Government”, **NBER, Working Paper no. 6789**, Cambridge, 1998.

BESSA, Mário H. Trigo de Loureiro Filho. *O Sistema Tributário Nacional: limitação ao poder de tributar.* AVM – Faculdade Integrada. Brasília, 2011.

BIASOTO, G.; VALLS PEREIRA, P.L. CERQUEIRA, B.S. & NISHIJIMA, M. O ICMS Hoje: avanços e questões em aberto sobre a tributação do consumo no Brasil. **Anais do XXVI Encontro Brasileiro de Economia**, vol. 2, p.891-900, ANPEC: Vitória, Espírito Santos, 1998.

BIRD, R.; GENDRON, P.P. "Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?" **International Tax and Public Finance**, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston. 1998.

BOFF, SALETE ORO. **Reforma Tributária e Federalismo: Considerações e perspectivas**. Direito em Debate. n. 15, p. 85- 106, 2001.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM. **Fundamentos da Técnica Não-cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p. 57 e ss.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11638 de 28/12/2007**. São Paulo: Atlas, 2009.

CAMPOS, R. **O bestiário Fiscalista**. O Estado de São Paulo. 1992.

CANO, Hugo Gonzales. A Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1986.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba, 2008.

Carlos E. CAVALCANTI e Sérgio PRADO. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. IPEA/FUNDAP, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHAMLEY, C. Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives. **Econometrica**, vol. 54, nº. 3, pp. 607-622, may,1986.

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o imposto único**. 1. ed. São Paulo: saraiva, 2003.

CINTRA, Marcos. **Direito tributário – política fiscal**. São Paulo: saraiva, 2009.

COELHO, Isaias. Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo. Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014 Constituição Federal do Brasil - 1988 disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 06 de setembro de 2020.

COELHO, Isaias. **Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo**. Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014 Constituição Federal do Brasil - 1988 disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 06 set. de 2020.

CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES. Première Directive du Conseil, du 11 avril 1967. En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (67/227/CEE). *Journal Officiel des Communautés Européennes*, du 14/04/67, p. 1.301-1.303.

CORREA, Arlindo. **O IVA na União Europeia – As Dificuldades do Processo de Harmonização**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

CORREIA, Arlindo. - « O IVA na União Europeia - as dificuldades do processo de harmonização ». - Sequência, estudos jurídicos e políticos 31, 1995, p. 42-53.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p.14-15.

DAIN, Sulamis. A experiência internacional e especificidade brasileira. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 21-41.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999a, p.28.

DUARTE, Ícaro de Souza; CRUZES, Maria Soledad Soares. **A metodologia da pesquisa no Direito e Boaventura de Sousa Santos**. Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas, Vitória da Conquista, n. 8, 2009. p. 44

DUTRA, Divonsir de Jesus da Silva. O impacto do Simples no custo da mão de obra produtiva. In: ENCONTRO ESTADUAL DE ENGENHARIA DA PRODUÇÃO E SIMPÓSIO DE GESTÃO INDUSTRIAL 1, Ponta Grossa, PR. **Anais.... Paraná: 2005.**

DUTRA, Divonsir de Jesus da Silva. O impacto do Simples no custo da mão de obra produtiva. In: ENCONTRO ESTADUAL DE ENGENHARIA DA PRODUÇÃO E SIMPÓSIO DE GESTÃO INDUSTRIAL 1, Ponta Grossa, PR. **Anais.... Paraná: 2005.**

EBRILL, L. et al. **The Modern VAT**. International Monetary Fund, Washington, 2001.

FAGNANI, Eduardo et al. Reforma tributária e financiamento da política social. Reforma Tributária, n. 21, 2018.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. *Reforma Tributária*, n. 20, 2018.

FERNADEZ, José Carreira. **Curso básico de microeconomia**. Salvador: EDUFBA, 2001.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul: o Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**. 3 ed. São Paulo: Editora RT, 2001, p. 163.

FONTAINE, Pascoal. *Comprendre les politiques de l'Union Européenne: 12 leçons sur l'Europe*. Luxembourg: Office des publications de l'Union européenne, 2014. p. 21.

FORÇA, Alex da. **A (des)carga tributária no Brasil**. Publicado em: 16 mar. 2010. Disponível em: <[http://www.portalviva.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2189:artigo-a-descarga-tributaria-no-brasil&catid=30:opinioao](http://www.portalviva.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2189:artigo-a-descarga-tributaria-no-brasil&catid=30:opinioao)>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

FORTE, Umberto. União Europeia. **Comunidade Econômica Europeia (Direito das Comunidades Europeias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p.51. 10 ibidem, p.487-488.

GIGLIO, Guilherme. **A reforma tributária e os desafios para inclusão de estados e municípios**. In: JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opinioao-e-analise/artigos/a-reforma-tributaria-e-os-desafios-para-inclusao-de-estados-emunicipios-02092019>. Acesso em: 23 out 2020.

GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Europeias**. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL. 1 ed. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 25-26.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. **A contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. Observatório de Política Fiscal. FGV, 08/09/2020. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs> Acesso em: 25/07/2021

JANEBA, E.; SCHJELDERUP, G. "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So", **NBER Working Paper 9334**, Cambridge. 2002.

JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalía Editor, 1975, p. 35-26.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil. II Conferência do Desenvolvimento. Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. IPEA, 2011.

KEEN, M. SMITH, S. "VIVAVIVAT". *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751. 1999.

KEEN, Michael. **Some international issues in commodity taxation**. Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 2002.

KEEN, Michael. **VIVAT, CVAT and all that: new forms of value-added tax for federal systems**. Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 2000.

LAGEMANN, Eugenio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Alvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *A Federação em Perspectiva—ensaios selecionados*. São Paulo: Fundap, 1995.

LAGEMANN, Eugênio. **Tributação ótima**. Estudos econômico-fiscais. Ano 9, n. 34. Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2003.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Tradução de Heloísa Monteiro e Francisco Settineri. Porto Alegre: Artmed, 1999. p. 112.

LE, Tuan M. **Value added taxation: mechanism, design, and policy issues**. Washington: paper prepared for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, 2003.

LETTIERI, M; RAMOS, F.S. **Incidência Tributária**. In *Economia do Setor Público no Brasil*. Editora Campus: São Paulo, 2005, cap. 13.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed. Ferreira, 2002

MACHADO, J. E., COSTA, P. N. E MACAIA, O. (2015). *Direito Fiscal Angolano*. 1.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Coimbra Editora, S.A.

MANUEL DE JUANO, Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992) - Mencionado em DERZI, Misabel Abreu Machado. *A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro*, Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MARIZ, Wanderley. "A Reforma do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Contribuição para o Debate". Monografia da PUC-RJ, 1999.

MCLURE, C. "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)", *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740. 2000.

MCLURE, C. "Tax competition: Is what's good for the private goose also good for the public gander? **National Tax Journal**, XXXIX: 341-346. 1986.

MENDES, Marcos. **Por que o Brasil cresce pouco?** Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. *Revista Gestão & Tecnologia*, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago 2013.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013

MINA, Maria de La Salette Moreira Fernandes. **Harmonização fiscal da tributação direta na União Europeia e os preços de transferência**. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão. 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.5/906>> Acesso em: 21 out 2020.

MONTEIRO, Joana C.M. Monteiro. **O impacto da Lei do Simples sobre a formalização das Firmas**. 2004 Dissertação (Mestrado em economia) PUC-RIO. Rio de Janeiro, 2004

MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal Decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties**. Texto para discussão nº 854. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2001.

MORE, Rodrigo Fernandes. **O Moderno Conceito de Soberania no Âmbito do Direito Internacional**. 2012. Disponível em: <<http://www.more.com.br/artigos/Soberania.pdf>> Acesso em: 21 out 2020.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia, 2002. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3415/o-imposto-sobre-o-valor-agregado-na-uniao-europeia>. Acesso em 06 de setembro de 2020.

OATES, W. "Searching for Leviathan: An Empirical Study", **American Economic Review**, 75 (4), 748-57. 1985.

OLIVEIRA, António Moura; IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto neutro, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. . Faculdade de Direito Universidade do Porto.

ORCHARDT, Klaus-Dieter. *L'ABC du droit de l'Union Européenne*. Luxembourg: Office des publications de l'Union Européenne, 2010. p. 9.

PAES, N. L.; BUGARIN, M. N. S. Reforma Tributária: Impactos distributos, sobre o bem-estar e a progressividade. RBE Rio de Janeiro v. 60 n. 1 / p. 33–56 Jan Mar 2006.

PAES, N.L. **Reforma Tributária: Aspectos Distributivos e de Bem-Estar**. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2004.

PALFREY, T.R. **“Laboratory Research in Political Economy”**, Ann Arbor: University of Michigan Press. 1991.

PALMA, Clotilde Celorico. Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado - 6ª ed.; Grupo Almedina; Coimbra, 2014. Paulo de Pitta e; QUADROS, Fausto de (Orgs.). **Uma Constituição para a Europa**. Instituto Europeu da Faculdade de Direito de Lisboa, British council, Goethe-Institut Lissabon, Institut Franco-Portugais. Coimbra: Almedina, 2004.

PEREIRA, João Arami Martins. **Um Estudo sobre Valor Adicionado e suas dificuldades de Acompanhamento no Município – o Caso de Ijuí/RS. 2013**. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304](http://www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304). Acessado em: 28 de agosto de 2020.

PIFFANO, H.L.P. “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, **Documento de Trabajo N° 27**, CEDI, (www.fgys.org), Buenos Aires. 1999.

PIFFANO, H.L.P. **“Reconsidering the question: Is Subnational Value Added Tax the best alternative?”** Universidad Nacional de La Plata (Argentina), April 2003.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e Justiça Tributária*. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Brasília, 2008.

PODDAR, S. “Value-added Tax at the State Level, “ in Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, **Value Added Taxation in Developing Countries** (Washington: The World Bank, 1990), pp. 104-12.

RESENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo: Forense, 2002.

REZENDE, F. Evolução da Estrutura Tributária: experiências recentes e tendências futuras, **Planejamento e Políticas Públicas**, v.13, p.4-32, junho 1996.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan. /jun. 2015. ISSN 2175-7119.

RIBAS, Juliana Rodrigues. **Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan/jun 2015. ISSN 2175-7119.

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: 09 de setembro de 2020.

ROCHA, António da Silva. Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades. Lisboa: Rei dos Livros, 2007.

ROSSETO, Adriana M., JOHNSON, Guilherme A., ROSSETO, Carlos R., Integração de políticas públicas: a política “invisível” do desenvolvimento. In Políticas públicas, Federalismo e Redes de articulação para o desenvolvimento. FILIPPIM, Eliane S. e ROSSETO, Adriana M. (orgs). Joaçaba: Unoesc, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. Edição atualizada, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SALDANHA, Eduardo Imposto Sobre O Valor Agregado: O modelo da União Europeia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul. Dissertação (mestrado). 215 f. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.2001.

SANTOS, António Carlos dos. Implicações do processo de integração de Portugal na Comunidade Europeia nas políticas fiscal e orçamental. In: SARAIVAFILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SARGENT, T., LJUNGQVIST, L. **Recursive Macroeconomic Theory**. MIT Press, 2nd Ed., 2004.

SCHENONE, O. “El IVA Provincial”, Departamento de Economía, **Serie Seminários**,

SCHNEIDER, F; ENSTE, D. Shadow Economies: Size, Causes and Consequences. **Journal of economic literature**, v.38, p. 77-114, mar. 2000

SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012

SCHUTTER, Olivier de. Report of the special rapporteur on the right to food – Mission to Brazil. New York, United Nations, 2009. Disponível em: <<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G03/100/67/PDF/G0310067.pdf?OpenElement>> Acesso em: 04 de setembro de 2020.

SIMONSEN, Mário H. A tributação do consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (cord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and. Art., v.2, 1994, pp. 355-401

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo. v.2, págs.247- 249. 1983.

SMITH, G., Program and Practice in European 'Regional Economies. **Current Anthropology**, v.47 n.4, p. 621-639, 1994.

SOARES, António Goucha. *A carta dos direitos fundamentais da União Europeia: a proteção dos direitos fundamentais no ordenamento comunitário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 10.

SOMEKH, Bridget; et al. Pesquisa nas ciências sociais. In: SOMEKH, Bridget; LEWIN, Cathy. (Org.) **Teoria e Métodos de Pesquisa Social**. Tradução de Ricardo A. Rosenbusch. Vozes: Petrópolis, 2015. p. 27.

SPÍNOLA, André Silva. **O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, concedido à microempresa e à empresa de pequeno porte face aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva**. 2003. Disponível em: <<http://www.cenofico.com.br/noticias/default.asp?m=noticia id=14024>>. Acesso em: 04 de set 2020.

STIGLITZ, J. **Economics of the Public Sector**. New York. Norton & Company, 3ª edição, 1999.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2001.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas Públicas (Tributárias), o Imposto sobre o valor Agregado na experiência estrangeira e perspectivas de implantação do IVA na realidade brasileira. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 13, n. 1, p. 150-208, 2019.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVAFILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Forum, 2007, p. 3.

TYRAN, J.R.; SAUSGRUBER, R. "On Fiscal Illusion", **Discussion Paper no. 2000-16**, Department of Economics, University of St. Gallen. 2000.

VALDES, Nelly. El Impuesto Al Valor Agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

VARSANO, R. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: **IPEA, Texto para Discussão nº 500**, 1997.

VARSANO, R. A tributação do comércio interestadual ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: **IPEA, Texto para Discussão nº 382**, 1995.

VARSANO, R. **Subnational taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. Valdivia/Chile: The World Bank Conference, 1999.

VARSANO, Ricardo. **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Brasília: IPEA, 1998

VASQUES, Sérgio. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. 1ª ed. Livraria Almedina. Coimbra, 2015.

VIEIRA, José Roberto Vieira. Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS-IBET. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Vitória, 12-15 ago. 1998.

VIEIRA, Lucas Pacheco. *A partilha da receita das contribuições sociais entre todos os entes federados*. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3:3352/a-partilha-da-receita-das-contribuicoes-sociais-entre-todos-os-entes-federados>> Acesso em: 04 de set. 2020.

VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, **Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. P. 665.

WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao direito. Volume II. A epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1995.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

## **LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA**

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Reforma Tributária: A PEC Nº 110, DE 2019, de abril de 2019**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1573145486978&disposition=inline>> Acesso em: 23 out 2020.

BRASIL. [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). 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, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional Nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 23 out 2020.

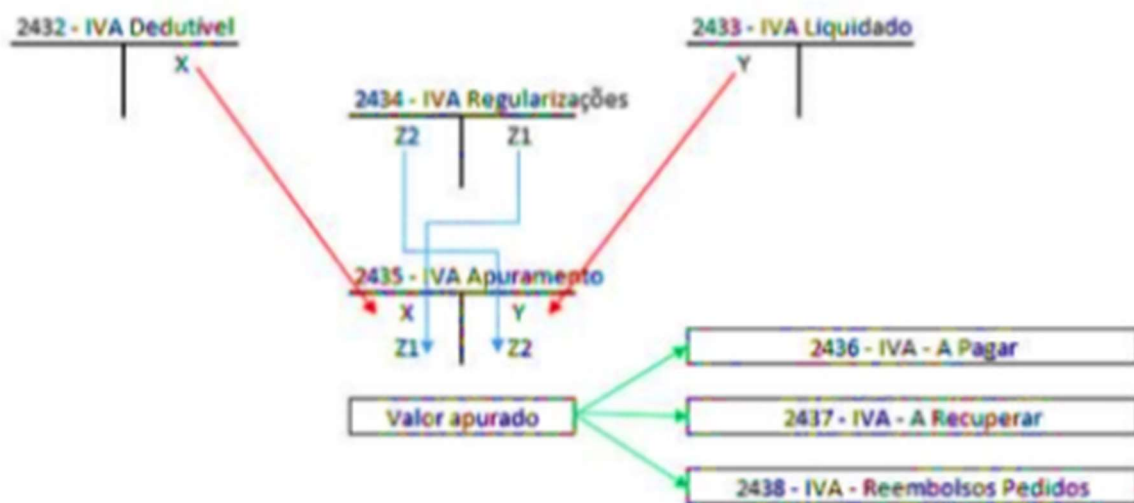
BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional Nº 3.887 de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filenome=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filenome=PL+3887/2020) Acesso em: 23 out 2020.

Câmara dos Deputados-Comissão Especial. **Proposta de Emenda à Constituição no 175- A**, de 1995. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>>. Acesso em: 28 de agosto de 2020.

## 26 ANEXOS

### 26.1 Critérios de aferição do IVA

Figura 2 – Esquema do Apuramento do IVA



# ESQUEMA DO APURAMENTO DO IVA

Fonte: Slideshare

## 26. 2 Convênio 66/88 – regulamentação da base de cálculo de ICMS

### CAPÍTULO III

#### Da Base de Cálculo

Art. 4º A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese do inciso I do artigo 2º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio e de despesas aduaneiras;

II - no caso do inciso IV do artigo 2º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

III - na saída de mercadoria prevista nos incisos V e VI do artigo 2º, o valor da operação;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VII do artigo 2º, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço;

V - na saída de que trata o inciso VIII do artigo 2º:

a) o valor total da operação, na hipótese da alínea "a";

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";

VI - na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

Art. 5º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Parágrafo único. Quando a mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo, após, destinada para consumo ou ativo fixo do estabelecimento, acrescentar-se-á, na base de cálculo, o valor do IPI cobrado na operação de que decorreu a entrada.

Art. 6º Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a:

I - seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas, bem como bonificações e descontos concedidos sob condição;

II - frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente.

Art. 7º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

II - Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos.

Art. 8º Na falta do valor a que se refere o inciso III do artigo 4º, ressalvado o disposto no artigo 9º, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, nas vendas a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III, adotar-se-á o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.

§ 2º Na hipótese do inciso III, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais, a base de cálculo deve ser equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda no varejo, observado o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º Nas hipóteses deste artigo, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado operações de venda da mercadoria objeto da operação, aplica-se a regra contida no artigo 9º.

Art. 9º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações com produtos primários, hipótese em que será aplicada, no que couber, a norma do artigo anterior.

Art. 10 Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

NOTA: O art.11 foi declarado inconstitucional pelo STF, através de decisão proferida em 24.02.94, referente ao Recurso Extraordinário nº 149.922-2 (DJ de 02.03.94).

Art. 11 Na saída de mercadoria para o exterior, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, nela incluído o valor dos tributos, das contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque, inclusive.

Art. 12 Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço.

Art. 13 Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, conforme critérios fixados em lei.

§ 1º Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

§ 2º Nas operações interestaduais, a aplicação do disposto neste artigo dependerá da celebração de acordo entre os estados envolvidos na operação, para estabelecer os critérios de fixação dos valores.

Art. 14 O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Art. 15 Na hipótese do parágrafo 3º do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 17.

Art. 16 Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, na hipótese de o valor do frete exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;  
II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

Art. 17 Na hipótese do inciso II do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado pela legislação.

Art. 18 A lei poderá estabelecer que o montante do imposto devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado por estimativa, observado o disposto no parágrafo 2º do artigo 29.

Art. 19 A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor.

Art. 20 Sempre que o valor da operação ou da prestação estiver expresso em moeda estrangeira, far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.

## 26.3 Proposta de Diretiva do conselho, que altera a Diretiva 2006/112/CE

Proposta de **DIRETIVA DO CONSELHO** que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros.

### EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

#### 1. CONTEXTO DA PROPOSTA

- Razões e objetivos da proposta

Os impostos indiretos sobre o consumo são regidos a nível internacional pelo princípio fundamental da tributação no país de destino. Por outras palavras, os impostos são cobrados no país em que os bens e serviços são consumidos.

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é o imposto sobre o consumo mais antigo da Europa. Em 1967, assumiu-se o compromisso de estabelecer um regime definitivo do IVA aplicável na Comunidade Europeia da mesma forma que no território de um único país. A necessidade de abolir as fronteiras fiscais entre os Estados-Membros até ao final de 1992 tornou imprescindível reconsiderar forma de tributar as trocas comerciais dos bens na Comunidade Europeia.

O objetivo era que os bens fossem tributados no país de origem, de modo a que as mesmas condições que eram aplicáveis ao comércio interno seriam-no igualmente às trocas comerciais intracomunitárias, refletindo perfeitamente a ideia de um verdadeiro mercado interno.

Uma vez que as condições técnicas e políticas ainda não estavam reunidas para um tal sistema, foi aprovado o regime transitório do IVA. Esse regime, no que diz respeito às operações entre empresas relativas a bens, dividia os movimentos transfronteiras de bens em duas operações diferentes: uma entrega isenta no Estado-Membro de partida dos bens e uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de destino.

Estas regras foram consideradas temporárias e apresentam algumas desvantagens, uma vez que, ao permitirem que os bens sejam adquiridos com isenção de IVA, aumentam as oportunidades de fraude, ao mesmo tempo que a complexidade intrínseca do sistema não favorece as trocas comerciais transfronteiras. No entanto, estas disposições transitórias continuam a vigorar mais de 20 anos após a sua adoção.

Após um amplo debate público, lançado com uma consulta relativa ao Livro Verde sobre o futuro do IVA (Livro Verde), em 6 de dezembro de 2011, a Comissão adotou a Comunicação Sobre o futuro do IVA— Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único. Esta consulta confirmou que muitas empresas consideram que a complexidade, os custos de conformidade suplementares

e a incerteza jurídica do sistema do IVA muitas vezes as impedem de participar em atividades transfronteiras e de tirar partido dos benefícios do mercado único. Além disso, proporcionou uma oportunidade para examinar se o compromisso assumido em 1967 ainda era pertinente.

Os debates com os Estados-Membros revelaram que o objetivo da tributação no Estado-Membro de origem continuava a ser politicamente irrealizável e este facto foi confirmado pelo Conselho em maio de 2012. Por outro lado, o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social Europeu reconheceram o impasse, manifestando-se favoráveis a um novo sistema do IVA baseado no princípio da tributação no país do destino como uma solução realista.

Após a adoção da comunicação referida supra, a Comissão encetou um amplo diálogo transparente com os Estados-Membros e com as partes interessadas com vista a analisar pormenorizadamente as diferentes possibilidades de aplicar o princípio de tributação no destino. A ideia principal a este respeito era a de que o exercício da atividade comercial em toda a União Europeia (a seguir designada União ou UE) deveria ser tão simples e tão seguro como o exercício de atividades de caráter puramente nacional. Esse diálogo teve lugar em especial através do Grupo sobre o Futuro do IVA e do Grupo de Peritos sobre o IVA.

Na sequência destes trabalhos, a Comissão adotou, em 7 de abril de 2016, o Plano de ação sobre o IVA, rumo a um espaço único do IVA na UE — Chegou o momento de decidir (Plano de Ação sobre o IVA). A Comissão anunciou, nomeadamente, a sua intenção de adotar um regime do IVA definitivo para o comércio transfronteiras intra-União baseado no princípio da sua tributação no Estado-Membro de destino dos bens, a fim de criar um espaço único sólido do IVA na UE. Uma proposta legislativa para um regime definitivo do IVA à prova de fraude e mais simples para as trocas comerciais intra-União foi incluída no programa de trabalho da Comissão para 2017.

Nas suas conclusões de 25 de maio de 2016, o Conselho tomou nota das observações feitas pela Comissão no seu plano de ação sobre o IVA no que se refere ao rumo a seguir para um regime definitivo do IVA, e da sua intenção de apresentar, como um primeiro passo, uma proposta legislativa em 2017 para um regime definitivo do IVA para as trocas comerciais transfronteiras entre empresas. Por outro lado, reiterou o seu ponto de vista de que o princípio da tributação, no Estado-Membro de origem, das entregas de bens ou prestações de serviços» deveria ser substituído pelo princípio da tributação no Estado-Membro de destino. O Parlamento Europeu também se congratulou com a intenção da Comissão

Nas suas conclusões de 8 de novembro de 2016, o Conselho defendeu que, enquanto decorriam os trabalhos da Comissão sobre um regime definitivo do IVA para as trocas comerciais intra-União, deviam, entretanto, ser introduzidas melhorias no atual sistema do IVA. Neste contexto, o Conselho solicitou alterações em quatro domínios:

Número de identificação IVA: o Conselho convidou a Comissão a apresentar uma proposta legislativa no sentido de o número de identificação IVA válido do sujeito passivo ou da pessoa coletiva que não seja sujeito passivo adquirente dos bens, atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do

transporte dos bens, passar a constituir uma condição substantiva adicional para a aplicação de uma isenção no que respeita a uma entrega de bens intracomunitária.

Operações em cadeia: A Comissão foi convidada pelo Conselho a propor critérios uniformes e melhorias legislativas adequadas que conduzam a uma maior segurança jurídica e a uma aplicação mais harmonizada das regras do IVA quando da determinação do tratamento em sede de IVA das operações em cadeia, incluindo as operações triangulares.

Consignação: o Conselho convidou a Comissão a apresentar propostas para a alteração das regras do IVA vigentes a fim de permitir a simplificação e a aplicação uniforme das disposições relativas à consignação nas trocas comerciais transfronteiras. Para este efeito, entende-se por consignação, a situação em que um vendedor transfere bens para um entreposto à disposição de um adquirente conhecido noutro Estado-Membro e esse adquirente passa a ser proprietário dos bens à medida que os vai retirando do entreposto.

Prova de entrega intracomunitária: o Conselho convidou a Comissão a continuar a explorar as possibilidades de um quadro comum de critérios recomendados para a prova documental exigida para beneficiar de isenção das entregas intracomunitárias.

A fim de dar resposta ao pedido do Conselho, são propostas alterações à Diretiva IVA para os três primeiros domínios. O quarto domínio implica uma alteração do Regulamento de Execução do IVA, sendo, por conseguinte, objeto de uma proposta separada.

Além disso, a presente proposta introduz os fundamentos do regime definitivo para as trocas comerciais empresa a empresa intra-União. Em 2018, será apresentada uma proposta que incluirá disposições técnicas pormenorizadas para a aplicação efetiva destes fundamentos. A primeira etapa legislativa do regime definitivo do IVA anunciada no Plano de Ação sobre o IVA inclui, assim, duas sub etapas: uma consta da presente proposta e inclui os fundamentos mencionados supra, a outra que será apresentada em 2018.

### **Coerência com as disposições existentes da mesma política setorial**

A introdução de um regime definitivo para as entregas de bens intra-União é um dos principais elementos do Plano de Ação sobre o IVA. A presente proposta constitui um passo em frente para substituir o regime transitório, aplicável desde 1 de janeiro de 1993, por um regime definitivo de IVA nas trocas comerciais entre empresas intra-União, no qual as operações nacionais e transfronteiras de bens serão tratadas da mesma maneira. Além disso, esse regime definitivo de IVA permitirá a criação de um espaço único sólido do IVA na UE que possa apoiar um mercado único mais aprofundado e mais equitativo e contribua para impulsionar o emprego, o crescimento, o investimento e a competitividade.

#### **• Coerência com outras políticas da União**

A criação de um sistema do IVA simples, moderno e à prova de fraude constitui uma das prioridades fiscais estabelecidas pela Comissão para 2017.

Combater a fraude ao IVA relativa ao «operador fictício» é igualmente um dos domínios prioritários da União Europeia, no âmbito do ciclo político da UE 2014-2017 da Europa. Reduzir os encargos administrativos, em especial para as PME, também constitui um importante objetivo da estratégia de crescimento da UE.

A iniciativa proposta e os seus objetivos são coerentes com a política da UE em relação às PME, conforme consagrado pelo Small Business Act, nomeadamente o princípio VII que tem por finalidade ajudar as PME a aproveitar melhor as oportunidades oferecidas pelo mercado único.

É coerente com a estratégia para o mercado único e os objetivos do programa para a adequação e a eficácia da regulamentação.

## **2. BASE JURÍDICA, SUBSIDIARIEDADE E PROPORCIONALIDADE**

### **• Base jurídica**

A Diretiva altera a Diretiva IVA com base no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Este artigo prevê que o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota disposições relacionadas com a harmonização das disposições dos Estados-Membros em matéria de tributação indireta.

### **• Subsidiariedade (no caso de competência não exclusiva)**

De acordo com o princípio da subsidiariedade, nos termos do artigo 5.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia, a União apenas intervém se e na medida em que os objetivos da ação considerada não possam ser suficientemente alcançados isoladamente pelos Estados-Membros, podendo, por isso, devido às dimensões ou aos efeitos das ações consideradas, ser mais bem alcançados ao nível da UE.

As regras em matéria de IVA para as trocas comerciais transfronteiras, tendo em atenção à sua natureza, podem não ser decididas por cada Estado-Membro, dado que, inevitavelmente, estão envolvidos mais do que um Estado-Membro. Além disso, sendo o IVA um imposto harmonizado a nível da União, qualquer iniciativa para introduzir o regime definitivo do IVA para as entregas de bens e prestações de serviços transfronteiras requer uma proposta da Comissão para alterar a Diretiva IVA.

As disposições destinadas a harmonizar e simplificar as regras no âmbito do regime de IVA atualmente em vigor contidas na presente proposta foram solicitadas por unanimidade pelos Estados-Membros, o que demonstra que a ação a nível da União é suscetível de ser mais eficaz, uma vez que as ações a nível nacional provaram não terem alcançado os resultados esperados.

### **• Proporcionalidade**

A proposta, no que se refere à introdução do regime definitivo para as trocas comerciais entre empresas intra-União, é coerente com o princípio da proporcionalidade, ou seja, não vai além do que é necessário para alcançar os objetivos dos Tratados, em especial o bom funcionamento do mercado único. Tal como acontece com o teste da subsidiariedade, os Estados-Membros não podem resolver problemas como a fraude ou a complexidade sem uma proposta de alteração da Diretiva IVA.

Em relação às melhorias propostas ao regime atualmente em vigor, elas são específicas e limitadas a um número restrito de regras em matéria de IVA que se revelaram difíceis de aplicar de forma sistemática e uniforme e que foram problemáticas para os sujeitos passivos.

- **Escolha do instrumento**

Propõe-se uma Diretiva com vista a alterar a Diretiva IVA.

### **3. RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES EX POST, DAS CONSULTAS DAS PARTES INTERESSADAS E DAS AVALIAÇÕES DE IMPACTO**

- **Avaliações ex post/balanços de qualidade da legislação existente**

Foi realizada uma avaliação retrospectiva de elementos do sistema de IVA da União por um consultor externo em 2011 e os seus resultados foram utilizados como ponto de partida para a análise do atual sistema de IVA.

- **Consultas das partes interessadas**

Em 6 de maio de 2011, a Comissão Europeia organizou uma conferência em Milão no âmbito do processo de consulta sobre o Livro Verde. Reuniu decisões políticos, peritos, empresas e outras partes interessadas, bem como o público em geral de toda a Europa e não só. As cerca de 1.700 contribuições à consulta pública sobre o Livro Verde permitiram à Comissão uma clara compreensão dos problemas e das possíveis soluções.

Na sequência da publicação do Livro Verde, a Comissão criou dois grupos de trabalho para debates técnicos: o GFV e o VEG. No total, foram realizadas 12 reuniões do GFV e 14 do VEG para discutir as diferentes questões relacionadas com o regime definitivo do IVA aplicável às trocas comerciais empresa a empresa (B2B), bem como as melhorias a introduzir no sistema atualmente em vigor. Foram constituídos subgrupos mistos com a participação de membros do GFV e do VEG para que alguns temas específicos beneficiassem de um debate conjunto. Além disso, em 2015, foi organizado um seminário Fiscalis em Viena que reuniu membros do GFV e do VEG. Um outro subgrupo misto foi criado no âmbito do Fórum da UE sobre o IVA, uma plataforma de reflexão onde as empresas e as autoridades fiscais se reúnem para debater o modo como pode ser melhorada a aplicação prática da legislação do IVA.

Por último, foi organizada uma consulta pública sobre o regime definitivo para as trocas comerciais intra-União, que decorreu entre 20 de dezembro de 2016 e 20 de março de 2017, tendo sido obtidas 121 contribuições. O objetivo era recolher as opiniões de todas as partes interessadas sobre o funcionamento do atual regime transitório do IVA, as eventuais melhorias a curto prazo que poderiam ser introduzidas nestas disposições transitórias, tal como solicitado pelo Conselho, e a introdução do regime definitivo do IVA baseado no princípio da tributação no país de destino.

#### • **Recolha e utilização de conhecimentos especializados**

Em relação às opções para um regime definitivo do IVA, os seguintes estudos forneceram uma análise pormenorizada dos problemas em jogo e das possíveis vias a seguir:

- - Estudo sobre a aplicação do atual princípio da tributação no Estado-Membro de origem dos serviços prestados entre empresas e dos bens entregues entre empresas;
- - Estudo económico sobre a incidência do IVA nas entregas de bens e nas prestações de serviços intra-UE;
- - Implementação do princípio de tributação no destino nas entregas de bens entre empresas na UE;
- - Estudo e relatórios sobre os desvios do IVA nos 28 Estados-Membros da UE.

#### • **Avaliação de impacto**

É feita referência à avaliação de impacto separada, levada a cabo no âmbito da presente proposta. A opção preferida, escolhida nessa avaliação de impacto, poderá reduzir a fraude transfronteiras ao IVA em 41 mil milhões de EUR e os custos de conformidade para as empresas em mil milhões de EUR.

A avaliação de impacto da proposta foi analisada pelo Comité de Controlo da Regulamentação em 14 de julho de 2017. O Comité emitiu um parecer favorável à proposta, com algumas recomendações, em particular sobre a relação da proposta com outros elementos do Plano de Ação sobre o IVA, a necessidade de uma abordagem faseada e o conceito de sujeito passivo certificado, que foram tidas em conta. O parecer do Comité e as recomendações são mencionadas no anexo 1 do documento de trabalho dos serviços da Comissão relativo à avaliação de impacto que acompanha a presente proposta.

## 26.4 Regra-matriz do IVA nas operações e prestações internas.

**Quadro 1 – Regra-matriz do IVA nas operações e prestações internas**

Hipótese:	
Critério material	Adquirir bens e determinadas prestações de serviços
Critério espacial	No território do Estado-membro adquirente
Critério temporal	No momento da entrada do bem no estabelecimento do adquirente ou na prestação do serviço em seu território

Hipótese:	
Critério material	Entrega de bens ou prestação de serviços
Critério espacial	Âmbito territorial do Estado
Critério temporal	Momento da venda ou da prestação do serviço

Fonte: RIOS (2017)

## Quadro 2 – Regra-matriz nas transações intracomunitárias

Consequentes:		
Critério pessoal	Sujeito ativo:	O Estado
	Sujeito passivo:	Industriais, comerciantes, extratores, produtores e prestadores de serviços
Critério quantitativo	Base de cálculo:	O valor da operação de venda ou da prestação de serviços, sem a inclusão do próprio imposto
	Aliquota:	Padrão- mínima: 15% , Reduzida- mínima: 5%
	Tributo a recolher:	Resultado do confronto de débitos - créditos apurados no mês. Tributo sujeito a não cumulatividade.

Consequentes:		
Critério pessoal	Sujeito ativo:	O Estado adquirente

Fonte: RIOS (2017)

### Quadro 3 – Regra-matriz do IVA na Importação de terceiros países

	Sujeito passivo	Adquirente
Critério quantitativo	Base de cálculo	O valor da operação ou prestação, excluído o próprio imposto
	Alíquota	Padrão- mínima: 15% , Reduzida- mínima: 5%
	Tributo a recolher	Conforme definido pelas diretivas

Consequentes:		
Critério pessoal	Sujeito ativo:	O Estado
	Sujeito passivo	Importador, inclusive os particulares
Critério quantitativo	Base de cálculo	O preço que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante destes e exclusão do próprio imposto
	Alíquota	Aquela prevista para o similar nacional
	Tributo a recolher	Devido no momento do pagamento dos tributos aduaneiros

Fonte: RIOS (2017)

Hipótese:	
Critério material	Importar bens do exterior; Importar determinados serviços do exterior
Critério espacial	Repartições alfandegárias
Critério temporal	O momento do pagamento dos tributos aduaneiros

## 26.5 Principais Tributos Incidentes sobre bens e serviços.

**Tabela 7 – Principais Tributos Incidentes sobre bens e serviços.**

Tributo	Competência	Regime	Base de Incidência
IPI	Federal	Não-cumulativo	Produção e importação de bens industrializados
PIS/COFINS	Federal	Misto	Produção, comercialização e importação de bens e serviços
CPMF*	Federal	Cumulativo	Movimentação Financeira
CIDE-Combustíveis	Federal	Cumulativo**	Comercialização e importação de petróleo, gás natural e seus derivados
ICMS	Estadual	Não-cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços não compreendidos na base do ICMS e definidos em lei complementar

\* extinta em dezembro de 2007.

\*\* a tributação da CIDE gera créditos nas cadeias de produção de combustíveis, mas não gera créditos para as empresas consumidoras de combustíveis.

## 26.6 Proposta De Emenda à Constituição nº 45 de 2019 nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal

V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos”. (NR)

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – 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 das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente; 33

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

“Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I.

§ 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput.

§ 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato”.

“Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

- I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;
- II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;
- III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;
- IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;
- V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;
- VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;
- VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos”.

## JUSTIFICATIVA

A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Por fim, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da COFINS e do PIS por um sistema que garante maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos.

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a conseqüente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil.

A seguir é feito um detalhamento das mudanças propostas. Na primeira seção, introdutória, é feita uma descrição sumária dos problemas do atual sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, explicando-se como a migração para o modelo do IVA resolveria esses problemas. A segunda seção é dedicada a uma explicação mais detalhada do modelo proposto, enquanto na terceira seção é feita uma descrição, item a item, das mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal. Por fim, na quarta seção são feitos alguns comentários finais.

## 26.7 Proposta de emenda à constituição 110 de 2019 nos termos do § 3º do art. 60 da constituição federal

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescentados:

"Art. 61 .....

§ 3º a iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, iv, caberá exclusivamente a:

- I. governadores de estado e do distrito federal e prefeitos;
- II. assembleias legislativas, câmara legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;
- III. bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores;
- IV. comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.

§ 4º Nos projetos apresentados na forma do § 3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos:

- I. um terço dos Estados e Distrito Federal; ou
- II. um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do § 3º deste artigo.

§ 5º Não se aplica o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo aos projetos que tratem das normas gerais previstas no art. 146, III, 'a' a 'd', exceto quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto." (NR)

"Art. 146 .....

III - .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, III e VIII, e 155, IV, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e§ 13;

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda" (NR)

"Art.149. ....  
§20 ..... I  
- não incidirão sobre:  
a) as receitas decorrentes de exportação;  
b) as operações sujeitas ao imposto de que trata o art. 153, VIII;  
..... "(NR) 37

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;  
II - poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei;  
III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;  
IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;  
V - será monofásico, na forma da lei; VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.  
VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a. alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b. medicamentos;
- c. transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d. bens do ativo imobilizado;
- e. saneamento básico;
- f. educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

## JUSTIFICAÇÃO

A Reforma Tributária é fundamental para o desenvolvimento do país. Por sua relação direta com as forças produtivas, com a acumulação de bens e com o consumo, a sua configuração ajuda a determinar o próprio dinamismo das forças econômicas.

A presente proposta reproduz texto de reforma tributária já aprovado por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o Deputado Luiz Carlos Hauly. A proposta já foi discutida em cerca de 170 palestras e 500 reuniões técnicas.

Trata-se de reforma fundamental para o desenvolvimento do país. Embora se saiba que a Reforma da Previdência é essencial para a manutenção da sustentabilidade das contas públicas a médio prazo, a Reforma Tributária tem um papel muito mais

imediatamente e diretamente sobre o cenário econômico. Nesse sentido, trazemos texto já bastante desenvolvido e maturado para que possamos dar celeridade ao debate do tema.

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.

As mudanças visam a uma "reengenharia" do sistema tributário, com impacto semelhante ou até maior do que o ocorrido com o Plano Real (1994). São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, COFINS, Salário-Educação, CID Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais. O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações. Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.

Além disso, é extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que por isso terá suas alíquotas ampliadas. O Imposto de Renda (IR) é mantido na esfera federal, bem como o ITR, que onera a propriedade rural. Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios. Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios. Dentre as últimas mudanças incorporadas pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados e já incorporadas neste texto apresentado, estão as que passamos a apresentar.

Em primeiro lugar, a concessão para que os Municípios tenham iniciativa na proposição de leis complementares que tratem do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). No caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União.

O ITCMD, que passa a ser de competência federal (mas cuja receita é destinada aos municípios), coloca-se a previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis.

O IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas

sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva. Ainda em relação ao IPVA, cuja receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da "guerra fiscal" hoje existente e eventual leniência na definição da legislação do tributo, estamos propondo que lei complementar defina alíquotas máximas e mínimas e estabeleça parâmetros para a concessão de benefícios fiscais.

No IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros. Vincula-se parte das receitas do IBS para o financiamento da Seguridade Social. Também se destina parte do IBS como fonte de financiamento dos programas do BNDES, única instituição financeira que, de fato, realiza empréstimos e financiamentos de infraestrutura no País.

Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.

## 26.8 Produtos integrantes da cesta básica

10	Produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM;	Anexo 33	PL 033
20	Farinha, grumos e sêmolas, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da NCM;		
30	Leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano;		
40	Queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino;		
50	Farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da NCM;		
60	Massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da NCM;		
70	Carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da NCM: a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, exceto os produtos classificados nos códigos 0207.43.00 e 0207.53.00, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00; c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;		
80	Peixes e outros produtos classificados nos seguintes códigos da NCM: a) 03.02, exceto produtos classificados na posição 0302.9; b) 03.03 e 03.04;		
90	Café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da NCM;		
100	Açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da NCM;		
110	Óleo de soja classificado na posição 15.07 da NCM e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da NCM;		
120	Manteiga classificada no código 0405.10.00 da NCM;		
130	Margarina classificada no código 1517.10.00 da NCM;		
140	Sabões de tocador classificados no código 3401.11.90 Ex 01 da NCM;		
150	Produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição 33.06 da NCM; e		
160	Papel higiênico classificado no código 4818.10.00 da NCM.		

## 26.9 Projeto de emenda à constituição de nº 3.887/2020.

EM nº 00274/2020 ME

Brasília, 17 de julho de 2020.

Senhor Presidente da República,

Submeto a sua apreciação Projeto de Lei que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal.

2. A elevada complexidade da legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS impõe a necessidade de sua reformulação e, ao mesmo tempo, oferece a oportunidade de alinhamento da legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado.

3. A necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro é tópico desde o primeiro relatório da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE sobre o Brasil, de 2001. A reforma da tributação sobre o consumo é destaque desde 2009. Os relatórios de 2015 e de 2018 exploram a necessidade de unificação dos tributos sobre o consumo”<sup>181</sup>

4. Após muitas discussões no Supremo Tribunal Federal, pacificou-se o entendimento sobre o conceito de faturamento e de sua equivalência ao conceito de receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. De acordo com

---

<sup>181</sup> “Um dos elementos-chave é o fragmentado sistema de impostos sobre o consumo (os chamados impostos indiretos), o qual eleva o custo do capital ao limitar os reembolsos do imposto pago sobre ativos fixos e faz do Brasil o país com os mais altos custos de conformidade fiscal (...) Os seis tributos sobre o consumo existentes no Brasil são cobrados em parte pelo governo federal e em parte pelos estados, cada um dos quais aplicando seu próprio código fiscal, base tributária e alíquotas de impostos. (...) Uma solução seria consolidar os diferentes tributos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado com regras simples - seguindo o exemplo recente da Índia – como recomendado no Relatório Econômico da OCDE sobre o Brasil de 2015. O governo federal poderia sair na frente e consolidar seus próprios impostos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado com uma ampla base, reembolso total para IVA pago nos insumos e taxa zero para exportações conforme relatório de 2018, disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overviewPortuguese.pdf>.

esse artigo, a receita bruta é o produto da venda de bens e serviços, ou, no caso, de não se caracterizar como coisa ou outra, o produto das demais atividades empresariais da pessoa jurídica.

5. Essa definição permite a utilização no desenho da CBS de toda a literatura e experiência consolidadas internacionalmente acerca da tributação sobre operações com bens e serviços. Mediante a utilização da técnica de tributação do valor adicionado, essa nova legislação garante neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação do consumo.

6. Com esse objetivo, a CBS incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo. Supera-se, assim, a controversa tributação incidente sobre a receita total, implementada em 1998, com a publicação da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e reproduzida posteriormente quando da instituição da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

6.1. Em virtude da delimitação da receita sobre a qual incidirá a CBS, pudesse simplificar enormemente a legislação anterior, pois se tornou desnecessária a especificação de situações em que pessoas jurídicas ou receitas estariam isentas ou não tributadas, cujo objetivo era precisar o amplo conceito de receita.

7. Além do alinhamento da CBS a um tributo sobre valor adicionado de base ampla, a não cumulatividade será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização da atividade econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos.

7.1. A implementação inicial do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no começo dos anos 2000 não foi suficiente para evitar a tributação em cascata, pois várias limitações foram impostas e, em razão delas, diversas complexidades surgiram. Dada essa experiência, a CBS terá sua não cumulatividade operacionalizada da forma simples: o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal permitirá o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas posteriores.

7.2. Embora somente documentos idôneos sejam admitidos para lastrear a apropriação de créditos, independentemente de equívocos no documento fiscal, o adquirente de boa-fé que comprove o pagamento do preço e a ocorrência da operação poderá manter seu crédito, conforme preconiza a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça.<sup>182</sup>

7.3. Essa forma de apropriação de créditos, conforme destaque em documento fiscal, impede incongruências entre o valor da contribuição incidente e o crédito gerado, e simplifica substancialmente a operacionalização da não cumulatividade, de modo a conferir segurança e rastreabilidade aos créditos apropriados. Daí porque vários processos de trabalho serão impactados positivamente pela adoção dessa sistemática, como a fiscalização dos créditos acumulados e o seu ressarcimento tempestivo.

8. O crédito da CBS será permitido inclusive nas aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos

---

<sup>182</sup> “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que apuram a contribuição na forma favorecida estabelecida pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, exceto nas aquisições perante Microempreendedores Individuais - MEI.

8.1. As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional destacarão nos documentos fiscais que emitirem, nos termos a serem regulamentados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, o valor da CBS efetivamente cobrado na operação. Isso garante que as aquisições de bens e serviços de empresas optantes Simples Nacional não fiquem em condições desvantajosas, pois permitem o creditamento da CBS pelo adquirente.

8.2. O valor a ser destacado pela pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional serve apenas para fins de creditamento por parte do adquirente. Apenas o montante que já seria recolhido conforme o regime de apuração simplificado e favorecido mantém-se sendo exigido, sem qualquer adicional. Conseqüentemente, simplifica-se a operacionalização do destaque da CBS em documento fiscal, ao mesmo tempo em que se mantém o tratamento diferenciado e favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte.

9. Pela própria sistemática da tributação do valor adicionado, é vedada a apropriação de créditos em relação a aquisições ou vendas não oneradas pela CBS. No caso de aquisições não oneradas a pessoa jurídica não pode apropriar créditos e no caso de vendas não oneradas ela deve anular os créditos vinculados a tais vendas que tenham sido apropriados.

9.1. Todavia, há exceções em que, embora a venda não seja tributada, é permitida a apropriação de créditos da CBS, quais sejam exportações, porque é desejável sua desoneração completa, e vendas para Zona Franca de Manaus - ZFM e Área de Livre Comércio - ALC, porque são equiparadas a exportações para diversos efeitos em decisões do Supremo Tribunal Federal - STF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

9.2. Como estão inseridos em regimes diferenciados de apuração, não são permitidos créditos decorrentes de valores pagos a instituições financeiras e afins e de aquisição de bens sujeitos à incidência monofásica.

10. Diferentemente das regras atualmente vigentes, os créditos acumulados da CBS poderão ser compensados com outros tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, ou ressarcidos. Por essa razão, tornam-se desnecessárias hipóteses de suspensão, diferimento e desonerações de operações com ativos imobilizados ou bens importados aplicados em outros que serão exportados. Essa simplificação mitiga divergências de interpretação sobre o enquadramento em regimes especiais, que resulta em redução de contencioso e de custos de controle.

11. Para fins de segurança jurídica, o direito de utilização dos créditos da CBS extingue-se após cinco anos, o que facilita a guarda de documentos e define temporalmente a possibilidade de fiscalização pela administração tributária.

12. As operações serão oneradas pela CBS com a alíquota uniforme de 12%. Essa foi a recomendação do Fundo Monetário Internacional na Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, elaborada em março de 2017, com base nas melhores práticas sobre a tributação do valor adicionado nos demais países:

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

13. Nada obstante, concedeu-se isenção da CBS para as receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde pagas pelo Sistema Único de Saúde – SUS, decorrentes da venda de produtos integrantes da cesta básica e da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.

14. Em razão da imperfeição e da complexidade do fato gerador e do atual regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, proliferaram desonerações casuísticas e regimes especiais suspensivos que tornaram essa legislação inoperável de maneira segura ao Fisco e aos contribuintes. Por essa razão, a proposta ora apresentada institui um regime uniforme de incidência e elimina exceções.

14.1. Apenas alguns regimes diferenciados foram mantidos em decorrência de limitações intrínsecas ou técnicas do modelo de valor adicionado e de determinadas disposições constitucionais aplicáveis à CBS.

14.2. As vendas de imóveis residenciais a não contribuintes, desde que não abrangidas pelo Regime Especial de Tributação - RET (relacionado ao patrimônio de afetação, nos termos da Lei n. 10.931, de 2 de agosto de 2004), ficarão isentas de tributação. Com a transformação das antigas contribuições em um tributo sobre valor adicionado, apenas operações que envolvem consumo de bens e serviços podem ser tributadas. Dado o longuíssimo prazo de consumo de bens imóveis, a prática internacional tem sido isentar sua venda final, dada a dificuldade de cobrança do tributo ao longo do tempo ou o controle de créditos por não contribuintes. De qualquer modo, essa isenção abarca apenas a operação final de venda (de bens novos ou usados), não permitida a apropriação e utilização dos créditos da CBS incidente nas operações anteriores.

14.3. Como o art. 195 da Constituição Federal permite que apenas pessoas jurídicas sejam contribuintes da CBS, tratamento específico foi concedido às operações com produtores rurais e transportadores autônomos. Na aquisição de produtos agropecuários in natura e na contratação de transportadores autônomos, os adquirentes poderão calcular e apropriar crédito presumido. A construção desse sistema procura evitar assimetria concorrencial entre agentes pessoa natural e pessoa jurídica, dificultar

a prática de fraudes tributárias e contornar a cumulatividade, sem impor complexidade às pessoas naturais não contribuintes.

14.4. Os benefícios para as operações envolvendo a Zona Franca de Manaus - ZFM e as Áreas de Livre Comércio - ALC foram mantidos em razão de reiteradas decisões do STF e do STJ reafirmarem a obrigatoriedade de tratamento diferenciado para a ZFM. As vendas feitas para as pessoas jurídicas nelas instaladas são isentas, sem prejuízo da apropriação de créditos a elas vinculados. Os bens nelas produzidos são vendidos com incidência reduzida da CBS. Com isso, extinguisse o complexo modelo atual de incidência de alíquotas reduzidas diversas, conforme a sujeição tributária, a localização ou a natureza jurídica de cada adquirente, dentro e fora da ZFM e das ALCs.

14.5. A desoneração das operações envolvendo a geração e comercialização de energia pela Itaipu decorrem do tratado internacional promulgado por meio do Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973.

14.6. A incidência monofásica na produção ou importação de bens foi reduzida apenas aos produtores ou importadores dos seguintes produtos: gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo ou de gás natural e querosene de aviação, biodiesel e álcool. Também foi incluído nesse sistema o gás natural, os cigarros e as cigarrilhas.

14.7. A CBS devida pelas instituições financeiras e equiparadas e pelas pessoas jurídicas que exercem determinadas atividades, como comercialização de planos de saúde, entre outras, será apurada de forma diferenciada em razão de especificidades que dificultam a tributação do valor adicionado em cada operação.

14.8. Nas operações de comércio internacional, o princípio do destino deve prevalecer, como nos demais países, seguindo a lógica da tributação do consumo. Com isso, as exportações são econômica e juridicamente desoneradas e as importações sofrem a incidência da CBS.

15. A nova contribuição não objetiva gerar aumento de arrecadação em relação aos níveis atuais. Os cálculos para determinação da alíquota tomaram como premissas a tributação homogênea e o creditamento amplo, além da exclusão dos tributos sobre consumo de sua base de cálculo, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A própria CBS também não incidirá sobre ela mesma, assegurando transparência à tributação e permitindo a identificação do montante exigido.

16. As disposições da CBS também seguem as recomendações da OCDE no que se refere à adequação do sistema de tributação do consumo à economia digital. Em 2015, o relatório do Action 1 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) ressaltou que, mesmo com as dificuldades das administrações tributárias em cobrar o imposto sobre valor adicionado nas transações internacionais B2C (*Business to Consumer*), o princípio do destino deveria ser mantido, a fim de manter a neutralidade nas transações entre países. Assim, ficou mantida a tributação incidente na importação realizada por não contribuinte, sendo a responsabilidade pelo recolhimento atribuída aos fornecedores estrangeiros

(origem). Essa medida vem acompanhada da diretriz de simplicidade para a inscrição das plataformas digitais ou outros fornecedores de serviços e intangíveis no Brasil.

16.1. A responsabilidade das plataformas digitais também foi imposta aos estabelecimentos brasileiros, mas apenas nas hipóteses em que não houver registro em documento fiscal por parte dos fornecedores de bens.

17. Para garantir segurança jurídica e previsibilidade, este Projeto de Lei estabelece regras de transição entre os atuais tributos e a CBS, tais como a utilização do saldo de créditos apropriados com base na legislação anterior; a manutenção da apropriação de créditos calculados sobre a depreciação ou amortização de ativos adquiridos anteriormente a este Projeto; e créditos sobre devoluções, já na vigência das novas regras, de vendas efetuadas anteriormente à CBS.

18. A destinação dos recursos arrecadados com a cobrança da CBS fica mantida, obedecendo às prescrições da Constituição Federal.

19. Para que haja tempo hábil para as adequações de sistemas e procedimentos, prevê-se *vacatio legis* de seis meses a partir da publicação da Lei resultante do presente Projeto.

20. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que a medida proposta não ocasionará renúncia de receitas tributárias. De outro lado, revisa substancialmente os gastos tributários relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, em atendimento ao art. 116 da Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018.

21. Ao adotar a tributação incidente sobre a receita decorrente de operações com bens e serviços, alinhando-se a um tributo sobre valor adicionado, em substituição às inúmeras formas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o Brasil segue as recomendações propostas pela OCDE para melhoria da qualidade do nosso sistema tributário.

22. Por fim, salienta-se a conveniência da tramitação do presente Projeto em regime de urgência, dada a necessidade premente de reformulação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS em razão das diversas discussões no Poder Judiciário que ela tem ocasionado, e os ganhos econômicos e jurídicos decorrentes da instituição da nova contribuição.

23. Essas, Senhor Presidente, são as razões que justificam o encaminhamento deste Projeto de Lei que ora submeto a sua apreciação.

Respeitosamente,

Assinado por: Paulo Roberto Nunes Guedes