

ANTÓNIO CÉSAR DE SOUSA BARROS

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A
EXPERIÊNCIA DA UNIÃO EUROPEIA COM O IMPOSTO SOBRE
O VALOR ACRESCENTADO. POSSIBILIDADES DE ADOÇÃO
DESTE MODELO**

Orientadora: Professora Doutora Claudia Afeto Dias

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias
Escola de Ciências Económicas e das Organizações
Lisboa**

2021

ANTÓNIO CÉSAR DE SOUSA BARROS

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A
EXPERIÊNCIA DA UNIÃO EUROPEIA COM O IMPOSTO SOBRE
O VALOR ACRESCENTADO. POSSIBILIDADES DE ADOÇÃO
DESTE MODELO**

Dissertação defendida em provas públicas para a obtenção do grau de Mestre no curso de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 17 de Dezembro de 2021, perante o júri nomeado pelo despacho de nomeação de júri nº 331/2021, de 24 de Dezembro de 2021, com a seguinte composição:

Presidente: Prof. Doutor João Miguel Borralho;

Arguente: Prof. Doutor Lúcio Augusto Pimentel Lourenço;

Orientadora: Prof^ª. Doutora Claudia Afeto Dias

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias
Escola de Ciências Económicas e das Organizações
Lisboa**

2021

As coisas estão mais próximas de nós do que julgamos. Os caminhos parecem longuíssimos, mas uma vez neles, um passo de cada vez, acabamos precisamente no lugar onde era suposto estarmos.

João Tordo, escritor Português

Agradecimentos

Aos meus pais, Antonio Pereira Barros e Raimunda de Sousa Barros (em memória), pelos seus exemplos de vidas e por terem me incentivado a trilhar o caminho do conhecimento.

Minha especial gratidão à Gecioni e ao Antonio, por estarem sempre ao meu lado, prestando apoio e incentivo e por me ajudarem a fazer este percurso também com alegria, quando necessário.

Aos meus irmãos, que também são amigos e companheiros de toda vida. Extensivo a toda a família Barros.

À família Neckel, pela valiosa parceria, apoio e incentivo. Muitíssimo obrigado por tudo.

Agradeço à Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia, pela oportunidade de aprimorar meus conhecimentos, frequentar o Campus Lisboa e possibilitar um período de muito aprendizado quando aqui estive.

Agradeço especialmente à minha orientadora, Professora Doutora Claudia Dias, pela convivência e pelos ensinamentos, desde as aulas de Fiscalidade até a orientação. Grato por compartilhar comigo seu grande conhecimento sobre os temas que estudamos.

A todos os professores do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, pela sua valiosa contribuição ao Curso e também por nos incentivarem a continuar a aprender sempre mais.

Aos meus colegas do Mestrado, muito grato pela amizade e por trazerem ao nosso grupo as lições, experiências e um pouco da cultura de vossos países.

A todos vocês minha enorme gratidão, por terem contribuído para que este projeto pessoal pudesse terminar a contento.

Resumo

Importantes setores da vida econômica brasileira, têm compartilhado, há alguns anos, opinião nem sempre favorável acerca do modelo de tributação sobre bens e serviços, atualmente em vigor no país. A percepção é que este modelo se tornou altamente complexo e disfuncional e, por consequência, acaba prejudicando a economia como um todo.

A realização do presente estudo justifica-se a partir da necessidade de maior entendimento sobre o tema e também de conhecer as possibilidades de mudança. Ao proceder análise comparativa com modelo de tributação sobre o consumo vigente nos Estados-membros da União Europeia, verifica-se que o Brasil não utiliza em sua totalidade as estratégias exitosas adotadas nestes países.

A principal finalidade deste trabalho é verificar as possibilidades de inclusão, ao Sistema Tributário Nacional, de um imposto único sobre o consumo, neutro, com arrecadação centralizada e vigência harmônica em todo o território nacional, aos moldes do IVA Europeu.

O Sistema Tributário Brasileiro apesar de acolher a técnica de tributação sobre o valor acrescentado, não o faz de forma completa, eficiente e produtiva. Dividiu e reduziu a base de incidência e ainda mantém no sistema impostos cumulativos. Em virtude dessas características e de outros problemas gerados pela complexidade do sistema, as empresas brasileiras arcam com altos custos de conformidade e perdem competitividade.

Após análise procedida aos problemas da tributação sobre o consumo e suas consequências conclui-se que as soluções existem. Nesse sentido, as propostas de reforma tributária, atualmente em tramitação no Congresso Nacional (Parlamento), concentram ideias sintonizadas com experiências exitosas em muitos países, com sistema econômico organizado.

Tais propostas são claramente exequíveis e sua apreciação se faz cada vez mais urgente. No entanto para a efetiva implementação de um novo modelo de tributação sobre o consumo no país, é necessário a realização de um amplo debate, onde também a sociedade, e não apenas os agentes econômicos, possa ser ouvida e seja contemplada com melhores práticas de tributação.

Palavras-chave: Sistema Tributário, Impostos, Política Fiscal, Valor Acrescentado, União Europeia e Reforma Tributária.

Abstract

Important sectors participating in Brazilian economic life have, for some years, shared an unfavorable opinion on the model of taxation on goods and services, currently in force in the country. The perception is that this model becomes highly complex and dysfunctional and, consequently, ends up harming the economy as a whole.

The realization of this study is justified from the need for greater understanding on the topic and also to know the possibilities for change. When carrying out a comparative analysis of the consumption taxation model, in force in the Member States of the European Union, it appears that Brazil does not fully use the successful strategies adopted by countries.

The Brazilian Tax System, despite adhering to a taxation technique on the assigned value, does not do it efficiently and productively. It divided and reduced the cut base and still maintains cumulative taxes in the system. Due to the characteristics and other problems generated by the complexity of the system, Brazilian companies bear high compliance costs and lose specialists.

A main job of this work is to verify the possibilities of including a single tax on consumption in the National Tax System, neutral, with centralized collection and harmonious validity throughout the national territory, along the lines of European VAT. The path, it is known, is long and presents difficulties also due to Brazilian Federalism.

After analyzing the problems of taxation on consumption and its consequences, it is concluded that the solutions exist. In this sense, the tax reform proposals, currently underway in the National Congress (Parliament), concentrate ideas in line with successful experiences of many countries with an organized economic system.

Such proposals are clearly feasible and their consideration is becoming more and more urgent. However, for the implementation of a new model it is necessary to hold a broad debate, where society can also be heard.

Keywords: Tax System, Taxes, Tax Policy, Value Added, European Union and Tax Reform.

Abreviaturas e siglas

AT - Autoridade Tributária e aduaneira

CEE - Comunidade Económica Europeia

CTN - Código Tributário Nacional

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

FPE - Fundo de Participação de Estados e Distrito Federal

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

IBS - Imposto sobre bens e serviços

IC - Imposto de Consumo

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto Sobre Serviços

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

LC - Lei Complementar

NBM/SH - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

PSDB - Partido da Social Democracia Brasileira

PEC - Proposta de Emenda Constitucional

OCDE - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

TUE - Tratado sobre a União Europeia

ÍNDICE

Epígrafe	02
Agradecimentos.....	03
Resumo.....	04
Abstract.....	05
Abreviaturas.....	06
Lista de Tabelas.....	09
Introdução	10
Objetivos.....	14
Metodologia.....	16
Capítulo 1 - A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS	17
1.1 Considerações Gerais	17
1.2 Tributos Seletivos ou Especiais sobre o Consumo	20
1.3 Tributos Gerais sobre o Consumo.....	22
Capítulo 2 - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – IVA	24
2.1 Aspetos Históricos, Conceituação e Expansão.....	24
2.2 Classificação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	29
Capítulo 3 - A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA UNIÃO EUROPEIA. O IVA COMUNITÁRIO.....	30
3.1 Introdução do IVA na União Europeia.....	32
3.1.1 Primeira e Segunda Diretivas IVA – Em busca da Harmonização Fiscal.....	35
3.1.2 A Sexta Diretiva – Harmonização da Base Tributária do IVA.....	37
3.2 O Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA em Portugal.....	39
3.2.1 A Autonomia Local e a Distribuição das Receitas Tributárias em Portugal.....	41
3.2.2 A Transferência das Receitas de IVA para as Regiões Autónomas.....	43
Capítulo 4 - A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	47

4.1 Breve Contextualização Histórica.....	47
4.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	49
4.2.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Contribuinte do Imposto, Incidência e Alíquotas...	52
4.2.2 O ICMS nas Operações Entre os Estados-membros da Federação.....	54
4.3 Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.....	55
4.3.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Contribuinte do Imposto, Incidência e Alíquotas.....	57
4.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.....	59
4.4.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Contribuinte do Imposto, Incidência e Alíquotas....	61
Capítulo 5 - PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	62
5.1 A Proposta de Emenda Constitucional Nº110 – PEC 110.....	64
5.2 A Proposta de Emenda Constitucional Nº 45 – PEC 45.....	68
Capítulo 6 – O MODELO ADEQUADO DE DIVISÃO DE RECEITAS.....	71
Estudo Comparativo entre o Modelo de Divisão de Receitas de Impostos sobre o Consumo no Brasil e o Regime Capitação.....	71
Capítulo 7 - DESAFIOS E POSSIBILIDADES DE IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL.....	83
CONCLUSÃO.....	90
Bibliografia.....	93
Apêndices.....	I
Anexos.....	IV

Lista de Tabelas

Tabela 1. Valores arrecadados com Impostos sobre o consumo no conjunto dos 27 Estados Brasileiros nos anos de 2019 e 2020 e total da população de cada Estado.....	74
Tabela 2. Quadro comparativo entre os dois modelos no ano de 2019.....	76
Tabela 3. Quadro comparativo entre os dois modelos no ano de 2020.....	77
Tabela 4. Quadro comparativo entre os dois modelos e a variação apurada em 2019.....	78
Tabela 5. Quadro comparativo entre os dois modelos e a variação apurada em 2020.....	79
Tabela 6. Quadros de apuração do Indicador do Imposto per capita do ano 2019.....	I

INTRODUÇÃO

Exposição do tema e justificativa

A realização do presente estudo justifica-se a partir de reiterada constatação e da existência de opinião consensual, a respeito de como a tributação sobre o consumo de bens e serviços, atualmente em vigor no Brasil, atingiu um nível extremo de complexidade e se tornou um problema de múltiplas vertentes, prejudicando a economia como um todo e portanto, precisa ser modificada. Tal constatação é comumente expressada por diferentes setores participantes da vida econômica brasileira, especialmente a classe empresarial, estudiosos da área e membros representativos da classe política.

A atual configuração do modelo brasileiro de tributação sobre o consumo é resultante de um processo histórico, tendo sido diretamente influenciado por várias mudanças e alterações promovidas ao Sistema Tributário Nacional ao longo do tempo. A construção desse modelo, na forma como o conhecemos hoje, inicia-se com a implantação de impostos incidentes sobre poucos itens no período colonial e durante o Império.

Conforme Baleeiro (2013), a construção desse modelo, na forma como o conhecemos hoje, inicia-se com a implantação de impostos incidentes sobre poucos itens no período Colonial e durante o Império. Tributos como o antigo “Imposto de Consumo” deram origem o Sistema de Tributação sobre o Consumo no Brasil. Em seu período de implementação e consolidação, iniciado com a Constituição de 1890 e perdurando até 1900, incidia sobre mercadorias de consumo cotidiano, que se extinguíam pela própria utilização. Em fase mais avançada outros bens passaram a ser alcançados pelo fisco, nomeadamente bens duráveis, incluídos então ao conceito legal de consumo.

Instituído pela Constituição da República de 1934, o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC foi implementado com a prerrogativa de tributar a comercialização de mercadorias, permanecendo em vigor por várias décadas e tinha como características ser

plurifásico, incidindo sobre cada venda realizada e cumulativo, pois não admitia a possibilidade de devolução do imposto suportado na operação anterior (Torres, 2018).

Constata-se, entretanto, que o Sistema Brasileiro de Tributação sobre o Consumo, após seu período de implantação, começa a experimentar uma fase de racionalização. Com o advento de uma reforma tributária, promovida por iniciativa governamental e amparada pela Emenda Constitucional n.18 de 1965, ficam definidos novos parâmetros para fundamentação da tributação sobre o consumo no país.

Com o advento das discussões para elaboração da Constituição da República de 1967, as proposições contidas na citada Emenda Constitucional n.18/65 foram integralmente admitidas no novo texto constitucional. Entre as principais medidas visando a tributação indireta, estavam a divisão da base tributável e atribuição de competência tributária aos três entes federativos para tributar o consumo de bens e serviços.

Conforme Nogueira (1995), a busca por um modelo com ampliada perspectiva de racionalização, encontra abrigo nas discussões sobre o tema por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte e com a posterior promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, verifica-se entretanto, que o modelo implementado pela Constituição de 1967 não sofreu alterações relevantes.

Contrariando uma tendência mundial, em que a maioria dos países, tributam o consumo de bens e serviços através de um único imposto, incidindo sobre o valor acrescentado às operações, beneficiando do princípio da neutralidade e com base de incidência ampliada, o modelo brasileiro mostra-se bastante diferente e antiquado.

Atualmente o Sistema Tributário Nacional acolhe um conjunto de tributos formado por Impostos e Contribuições que incidem sobre as operações de consumo, sendo que alguns destes tributos são cumulativos.

Os três principais e mais representativos desses tributos são: Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI de competência da União Federal, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS competência dos Estados e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN competência dos Municípios. Cabendo a cada um dos três Entes Federados União, Estados e Municípios uma parcela de responsabilidade na gestão das competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal.

Estudo produzido pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCIF (2018) demonstra que o modelo brasileiro de tributação sobre o consumo apresenta inegáveis distorções e problemas (Appy, Santi, Coelho, Machado, & Canado, 2018). Podemos citar, entre outros: segmentação excessiva da base de incidência, por setores de atividade; alta complexidade da legislação onde se verifica uma grande quantidade de alíquotas, benefícios fiscais, adoção de regimes especiais e existência de tributos cumulativos no sistema.

Somam-se a estes problemas, dificuldades que o sistema causa às empresas especialmente um elevado custo de conformidade e dificuldades de recebimento de créditos tributários. Importante citar a existência da chamada “guerra fiscal” entre os Estados federados, gerada pela cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias- ICMS no estado de origem da operação.

Nesse contexto o poder Judiciário brasileiro também é envolvido e sofre com a sobrecarga de processos e com o grande volume do contencioso tributário, visto que recai sobre os tribunais a busca de resolução de problemas menores, entre o fisco e o contribuinte.

Conforme Silva e Gassen (2011), outro problema criado pela complexidade do modelo brasileiro de tributação sobre o consumo, está no fato de que os impostos incidentes sobre o consumo acabam onerando duplamente o ato de consumir, uma vez que sofrem a pressão “invisível” do efeito cumulativo ao serem contabilizados como fato gerador. Também acabam por retirar dos consumidores uma parcela maior da renda que produzem, quando lhes é imputado o pagamento de impostos que caberiam ao agente econômico produtor ou revendedor.

Ao analisar a configuração da matriz tributária brasileira verifica-se que sobre a base consumo recai a maior imposição e esta colabora com a maior parcela das receitas auferidas pelos Entes Federativos. Enquanto a base patrimônio responde por 3,52 %, a base renda por 24,14 %, a base consumo representa 68,20 % da carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros em contraposição aos países membros da OCDE, que aplicam maior tributação sobre as bases renda e patrimônio (Gassen, D’Araujo & Paulino, 2013).

Nesse sentido, a tributação sobre o consumo se utiliza de impostos classificados como indiretos, pois estes não tributam a renda dos cidadãos, mas os atos de consumo quando são praticados no cotidiano de pessoas e empresas. Desta forma a tributação indireta não faz diferenciação entre os níveis de renda dos consumidores, gerando forte

efeito de regressividade, que pode ser apenas atenuada através da utilização de alíquotas diferenciadas para determinados bens consumidos (Oliveira & Biasoto, 2015).

Todos estes fatores aqui relatados demonstram, como fato inequívoco, que a tributação sobre o consumo no Brasil, com o passar do tempo e depois de experimentar caminhos positivos e negativos, tornou-se altamente complexa e problemática.

Na visão de Appy (2017), o sistema tributário brasileiro como um todo, sofre as consequências das distorções que o modelo atual de tributação sobre o consumo provoca, tais como, elevado grau do custo de conformidade, provocando por sua vez redução na produtividade das empresas ao incentivar uma organização ineficiente dos arranjos produtivos; aumento do custo dos investimentos e também das exportações.

Diante das circunstâncias apresentadas existe um amplo consenso a respeito da necessidade de promover melhorias ao modelo atual, objetivando aproximar o País de melhores e mais eficientes formas de tributar o consumo de bens e serviços. No entanto, a reformulação do Sistema Tributário Brasileiro requer a adoção de medidas que vão muito além da reedição de leis ou da substituição dos atuais tributos. Tratando-se de um País com dimensões continentais torna-se imprescindível a harmonização da política tributária, que deve ser uníssona a todos os Entes Federados (Santi, Campedelli & Santos, 2015).

Ademais, faz-se necessário adequar o Sistema Tributário Brasileiro às práticas exitosas, no campo da tributação indireta, que já são utilizados pela maioria dos países que contam com um sistema econômico organizado.

Deste modo torna-se urgente e necessário que se analise a experiência de países que tributam o consumo de bens e serviços de forma eficiente, moderna e com inegáveis resultados positivos já alcançados.

Nomeadamente os países membros da União Europeia, têm se utilizado, já há mais de meio século, da técnica de tributação não cumulativa, através da utilização de um único imposto como forma de taxar as operações econômicas de consumo.

O chamado Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, com suas características estruturais de neutralidade, não-cumulatividade e tributação no destino demonstra, nos países onde já se encontra em uso, ser uma estratégia vitoriosa enquanto política de tributação aplicada ao consumo de bens e serviços.

Objetivos

Diante do exposto, este estudo tem como objetivo principal analisar o modelo de tributação sobre o consumo, atualmente em vigor no Brasil, sob os mais diversos aspetos, verificar suas origens, os tributos que figuram como seus componentes, as deficiências que este modelo de tributação comporta e também os problemas que provoca ao Sistema Tributário Nacional como um todo.

Para o alcance dos objetivos propostos na elaboração deste trabalho foram elaboradas duas questões centrais de investigação:

QI1: O modelo de tributação sobre o consumo, atualmente em vigor no Brasil, pode suportar a implantação de um Imposto aos moldes do IVA Europeu?

QI2: Como superar as dificuldades inerentes ao Sistema Federativo Brasileiro, visando reformular e simplificar a tributação sobre o consumo?

Ao mesmo tempo, pretendemos fazer uma análise comparativa com o modelo de tributação sobre o consumo, vigente nos Estados-membros da União Europeia e a opção desses países pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, apontando as justificativas para o sucesso desse imposto.

Discutiremos também a hipótese de adoção de um imposto aos moldes do IVA, no Sistema Tributário Brasileiro, direcionado a análise e a discussão às reais motivações que têm justificado até hoje, o fato de o Brasil ser, dos países em desenvolvimento, um dos poucos que não utilizam essa forma de tributação em sua plenitude. Ainda que o país que tenha sido um dos primeiros países do mundo a adotar um tributo não cumulativo, especificamente o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, instituído pela Constituição Federal de 1967, para tributar o consumo.

Além desses objetivos, no decorrer deste estudo pretende-se analisar as múltiplas questões referentes ao funcionamento do Sistema de tributação sobre o consumo no Brasil em comparação com o modelo adotado nos países membros da União Europeia e apontar quais são os maiores desafios que devem ser superados para que se possa adotar no país um novo modelo de tributação sobre o consumo.

Estrutura do trabalho

Para o desenvolvimento do trabalho, dividimos sua estrutura principal em seis capítulos interdependentes: no primeiro e segundo capítulos vamos analisar a tributação de bens e serviços considerando os tributos gerais e os tributos especiais sobre o consumo.

No terceiro capítulo será analisado o Imposto sobre Valor Acrescentado - IVA em uso nos países europeus, nomeadamente os países membros da União Europeia, sua criação, implantação e consolidação como a mais eficiente e vitoriosa ferramenta de tributação indireta em uso na atualidade. Também vamos analisar alguns aspetos da experiência de Portugal com o Imposto sobre o Valor Acrescentado- IVA, especialmente o modelo de atribuição das receitas de IVA às Regiões Autónomas da Madeira e Açores.

No quarto capítulo o enfoque do trabalho será sobre o Sistema Tributário Brasileiro no que concerne à tributação sobre o consumo, mostraremos sua evolução histórica, quais os tributos que são seus componentes, os principais problemas e como estes influenciam a economia do país.

No quinto capítulo mostraremos as iniciativas de reforma da tributação sobre o consumo que estão em tramitação no Congresso Nacional Brasileiro (Parlamento), seus principais aspetos e as principais mudanças propostas nessas discussões parlamentares.

No sexto capítulo apresentamos um breve estudo comparativo, entre o modelo de distribuição das receitas arrecadadas com os impostos sobre o consumo no Brasil e o modelo utilizado pelo Estado Português, relativamente às Regiões autónomas da Madeira e Açores, o chamado regime da capitação.

O sétimo capítulo, discute sobre as possibilidades de adoção de um imposto geral sobre o consumo no Sistema Tributário Nacional. Apresentando-se como alternativa ao atual modelo brasileiro, este imposto seria concebido aos moldes do IVA europeu, apresentando as justificativas para que esse novo imposto possa tornar-se um instrumento na busca de soluções para os problemas causados a economia, pelo atual modelo brasileiro.

Por fim nas considerações finais, retomaremos a proposta inicial do trabalho e faremos uma avaliação sobre as etapas vencidas. Também avaliaremos se os dados e

informações levantados respondem a contento às hipóteses de investigação, que conduzem e direcionam as discussões ao longo do trabalho.

Metodologia

Este trabalho enquadra-se no âmbito da pesquisa qualitativa e se utilizará da metodologia de revisão bibliográfica, promovida a estudos empíricos constantes de artigos científicos previamente publicados e que tratam da temática da tributação e política fiscal, principais assuntos que serão aqui abordados e discutidos.

Para além da revisão de trabalhos publicados, este trabalho também se valerá de consulta e interpretação a livros técnicos, legislação vigente nos países abrangidos pela pesquisa e também de consultas a materiais que tratam da tributação sobre o consumo, acessíveis através da rede mundial de computadores.

Capítulo 1 - A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

1.1 Considerações Gerais

Nas sociedades contemporâneas, regidas sob o Estado de direito democrático e que consequentemente, dispõem de um sistema econômico organizado e regido aos moldes da economia de mercado, torna-se evidente e imprescindível que, para satisfazer as demandas advindas do meio social, a geração constante de receitas públicas, se faz necessária e de forma cada vez mais abrangente.

Constata-se, portanto, que existe uma relação de dependência econômica entre o Estado e seus cidadãos. Tal fenômeno é caracterizado por variantes complexas e pela imposição tributária, a qual sendo uma delas, figura como elemento central. Algumas atividades econômicas, praticadas cotidianamente pelo conjunto da sociedade, são escolhidas para servirem como base para a obrigação de pagar tributos, ao mesmo tempo o cidadão reveste-se na condição de contribuinte (Silva & Gassen, 2011).

O Estado faz uso da tributação como vetor para construir a capacidade de atender às expectativas geradas pelos cidadãos, sejam eles pessoas comuns ou agentes econômicos.

Nesse sentido o ato de pagar tributos, devidos ao Estado e somente a ele, constitui-se uma obrigação dos cidadãos. Pode-se até dizer que além dessa obrigatoriedade, contribuir para uma maior efetividade das políticas públicas torna-se também um dever fundamental.

Verifica-se que na maioria dos países que praticam a chamada economia de mercado, com base na livre iniciativa, seus sistemas tributários preconizam que a tributação deve alcançar três bases de incidência, sendo elas: renda, patrimônio e consumo. Na visão de Silva e Gassen (2011) ao obter renda, acumular patrimônio e consumir bens e serviços,

os membros de uma sociedade tornam-se devedores de tributos, que por sua vez, ajudam o Estado a manter suas atividades.

A base econômica fundamentada em produzir e distribuir bens e serviços para o consumo, tem evoluído de forma constante e com possibilidades de incidência cada vez mais ampliada ao longo do tempo, portanto, constitui-se como uma das mais importantes fontes de receitas tendo em vista o financiamento do Estado.

Entretanto, a busca pelo conhecimento a respeito dos aspetos jurídicos e económicos que integram as relações de consumo e em consequência a forma como se organiza a tributação dessas relações, obrigatoriamente deve partir do entendimento e da definição da própria palavra “consumo”, no sentido económico, visto que a empregaremos neste trabalho em conformidade com termos inerentes à temática do estudo, tais como “tributação sobre o consumo”, “consumo de bens e serviços” e principalmente “impostos sobre o consumo”.

A proposição de Nunes (1982, p.260) nos ensina que a palavra consumo, na sua conceção económica, significa “... o conjunto dos fenómenos que resultam da aplicação da riqueza para a satisfação das necessidades humanas”. Consequentemente o mesmo autor indica que a terminologia “*imposto sobre o consumo*” é usada de forma generalista para definir qualquer “... imposto que recai sobre a venda de mercadorias”.

No entanto, segundo Náufel (1998, p.351) o conceito de consumo vem a se relacionar com “desgaste”, “destruição pelo uso” e “gasto” ou ainda “...meio pelo qual se extinguem as coisas consumíveis ...” e adentrando ao campo da Economia política, o autor sugere que consumo significa o ato que está intrinsecamente atrelado com a “... satisfação das necessidades humanas pelo aproveitamento dos produtos próprios para esse fim, que se desgastam ou se extinguem com o uso”.

Seguindo a vertente económica aplicada ao termo consumo, Silva (2004, p.362) nos traz o entendimento a respeito de “consumo de riqueza” que seria precisamente “utilização ou aproveitamento da utilidade de uma riqueza, tenha ou não o fim de satisfazer uma necessidade, ocorra ou não a destruição de seu valor...” de tal forma que o consumo expressa, por fim, seu real significado económico com o sentido “ de compra ou aquisição, opondo-se ao sentido de produção, criador da utilidade, que o consumo aproveita”.

Seguindo esse entendimento, o Direito Tributário posiciona a incidência da tributação sobre aquilo que é criado ou produzido, com vistas a atender as necessidades de consumo do adquirente ou comprador.

Dessa forma, quando se fala em imposto sobre o consumo é necessário que se perceba que o termo em questão, traz uma concepção bastante abrangente. Teodorovicz (2009), demonstra que essa terminologia pode referir-se tanto impostos que incidem especificamente sobre bens gerados em determinada fase do processo de produção, mas podendo incidir também sobre mais de uma fase da cadeia produtiva e alcançando ainda uma diversidade de bens e serviços, inclusivamente tributando as vendas de mercadorias.

Nesse sentido, para os fins deste trabalho, utilizaremos o conceito ampliado da expressão imposto sobre o consumo, visto que trataremos do conjunto de impostos incidentes sobre as operações que movimentam e fazem circular bens e serviços.

Na definição proposta pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento – OCDE (1991), impostos sobre o consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”. Ao promover esta abordagem o conceito proposto fundamenta-se em alguns pressupostos que merecem máxima atenção em qualquer análise.

Chama atenção, primeiramente, a ligação entre o ato de utilizar bens e serviços e uma possível detenção de renda ou riqueza, figurando como fonte provedora para o ato de consumir. Quando se refere a bens e serviços finais, entende-se que a incidência tributária ocorrerá no final do processo produtivo e ainda, que o consumidor final do bem ou serviço seja o responsável pelo pagamento do imposto, nessa altura já constando como uma parcela do preço final do produto.

Dessa forma, o agente econômico que realiza a aquisição final das mercadorias e serviços, nada mais é do que o “consumidor”. Como a tributação atinge, de facto, o consumidor final, o conceito elaborado pela OCDE, leva à compreensão de que sobre o consumo, a tributação incidente é indireta.

A escolha por impor o peso dos tributos a esta base de incidência, pode também ser entendido como uma forma de tributar indiretamente a renda empregada na utilização de bens e serviços.

Conforme Shoueri (2015), em um ambiente econômico dinâmico, os cidadãos atuam tendo como objetivo a obtenção de renda, em retribuição ao dispêndio de sua força de trabalho ou através do uso do capital, renda essa que se transformará em patrimônio ou será mantida em poupança. Em outros momentos, essa renda ou riqueza também será utilizada para a aquisição de bens e serviços.

Sob esse ponto de vista, a tributação sobre o consumo, nada mais é que a estratégia utilizada pelo Estado, através dos impostos, para atingir a parcela da renda gasta ou ainda sobre a despesa efetuada pelo agente econômico. Coelho (2011) sintetiza esse entendimento, quando aponta que, ao se tributar a renda gasta, tributa-se o consumo de bens e serviços independente de sua espécie ou origem.

Na perspectiva de Shoueri (2015) a incidência tributária ocorre sempre sobre a renda, seja enquanto renda auferida, poupada ou quando a renda é consumida, afastando dessa forma a ideia de que a oneração recai sobre o produto. Ao mesmo tempo, quando praticam atos de consumo os cidadãos demonstram a sua capacidade de contribuir, transferindo receita privada às entidades públicas.

Assim sendo, o campo de estudo abrangente aos impostos aplicados sobre o consumo, envolve também o entendimento a respeito do enfoque que o consumidor aplica ao seu intento consumista.

Optando pelo consumo de produtos específicos, pode ficar sujeito à oneração imposta uma escolha específica, assim como, o mesmo consumidor, em outro momento, pode contribuir sob o impacto dos impostos que incidem de forma genérica sobre os atos de consumo.

1.2 Tributos Seletivos ou Especiais sobre o Consumo

Denomina-se tributo especial sobre o consumo, aquela imposição tributária que recai sobre despesas específicas dos contribuintes, ou seja, quando a escolha originária do ato de consumir aponta para itens que normalmente não estão ao alcance da maioria dos cidadãos como sejam, a título de exemplo, os artigos de luxo.

Para um melhor entendimento dessa modalidade de tributação, observa-se que o princípio da seletividade encontra sentido quando condiciona o uso de alíquotas tributárias

diferentes, diante de uma necessidade maior ou menor de um bem, para um percentual maior de uma população.

Verifica-se também que a seletividade, do ponto de vista da produção, fica restrita a poucos agentes econômicos, ou seja, um número reduzido de empresas, se empenham em produzir bens direcionados ao consumo de uma parcela menor da população.

Nas palavras de Paulsen e Melo (2009) a tributação que venha a recair sobre determinado bem essencial à manutenção da existência civilizada da maioria da população, deve ser mais branda, enquanto os produtos de uso restrito ou supérfluo, reservados às classes detentoras de maior poder aquisitivo, devem ser maiores.

Amaro (2010) lembra que a adequação da imposição tributária ao princípio da seletividade, promove o ajuste entre o peso do imposto ao princípio da capacidade contributiva, colaborando dessa forma para a atenuação da regressividade, fenômeno sempre presente na tributação indireta.

A seletividade pode ser também utilizada como instrumento para o alcance de finalidades extrafiscais. Conforme o tipo de consumo que o Estado pretende incentivar ou até mesmo, desestimular. Não mais considerando, nesse caso, a relação existente entre os fatores capacidade contributiva em contraposição do consumo focado em bens essenciais ou aquisição de bens supérfluos.

Silva e Gassen (2011) ensinam que a tributação sempre se revestirá de caráter fiscal ou extrafiscal. Verifica-se que no caso dos tributos especiais, ao agravar o consumo, o objetivo primeiro é auferir receita, mas também expressa a intenção de alcançar metas extrafiscais. De forma geral, são elencados como objeto de tributação especial, as bebidas alcoólicas, os combustíveis e o tabaco.

Tais produtos, por serem considerados, de alguma forma prejudiciais à saúde pública ou ainda, causadores de danos ao meio ambiente, tem o seu consumo desestimulado através de campanhas de conscientização e pela imposição de alíquotas progressivas. Tais mecanismos de tributação também utilizados são quando se trata da aquisição de produtos considerados de luxo ou principalmente sobre o consumo de produtos supérfluos.

Em alguns casos a utilização de alíquota específica para determinados produtos, faz a apuração do valor dos tributos com base em unidades de medida, como sejam, o peso, a

espécie ou a quantidade. Não sendo mensurado o valor dos bens para apurar a base de cálculo do imposto.

1.3 Tributos Gerais sobre o Consumo

Em contraposição aos tributos especiais ou seletivos, são classificados como tributos gerais sobre o consumo, aqueles que têm a capacidade de incidir sobre mais de um bem ou serviço, atingindo todas as operações que não são objeto dos tributos específicos.

Estes impostos tributam os gastos genéricos ou aquelas despesas de caráter geral realizadas pelos consumidores. São tributos que recaem sobre o consumo de produtos que são objeto do uso comum, do cotidiano.

Shoup (1971, p.167) demonstra que estes tributos são usualmente caracterizados como “impostos sobre o volume de vendas”, em termos gerais e conceituais, podendo no entanto, serem impostos sobre a produção, impostos sobre o valor acrescentado, impostos múltiplos sobre as vendas, impostos sobre as compras e impostos sobre o comércio retalhista.

Destaca ainda o mesmo autor, que esses tributos dividem uma característica entre si: marcam sua incidência a uma ampla base econômica, formada por bens e serviços, em vez de serem aplicáveis a um conjunto menor, como ocorre com os tributos seletivos.

Os impostos gerais sobre o consumo ou ainda, impostos gerais sobre vendas, têm a capacidade de alcançar todos os bens e serviços produzidos pelas empresas, ficando fora dessa abrangência os itens específicos, classificados como exceção e como tal, tributados individualmente, sendo que o cálculo do tributo se dá proporcionalmente ao valor monetário do mesmo.

Todas as etapas do ciclo produtivo podem estar sujeitas à incidência do tributo, sendo o momento da venda do bem ou serviço aquele que demonstra a efetiva aplicação da imposição do tributo.

Como demonstra Campet (1971), para que exista de facto um imposto sobre vendas ou imposto geral sobre o consumo, há que existir, necessariamente um facto económico relacionado, ou seja, uma transação entre pelo menos duas partes contratantes. Estando os dois conceitos interligados, o imposto atingiria todas as operações ocorridas nos diversos

ambientes da economia, seja industrial ou comercial ou ainda na atividade primária. Visto que essas transações ocorreriam tendo por base o valor praticado na venda, o imposto, dessa forma, poderia ser exigido.

A utilização de um imposto geral incidente sobre as transações que ocorrem nos diversos ambientes econômicos apresenta nítidas vantagens, nomeadamente: grande facilidade para demonstrar e definir o facto económico onde vai se impor o tributo, visto que todas as transações são passíveis de serem alcançadas pela imposição tributária; cabe ao consumidor final do bem ou serviço arcar com o peso do tributo e esse critério é facilitado pelo aumento em escala da base a ser tributada; a tributação pode ser praticada com alíquotas baixas em função da base ampliada de arrecadação; não apresenta grande dificuldade de operacionalização gerando grande volume de receita.

Com relação à sua classificação, os impostos sobre vendas podem ser reconhecidos quando estão relacionados à incidência sobre a circulação de mercadorias. Costa (1978, p.13), propõe a divisão dos impostos gerais sobre o consumo em várias modalidades: Imposto Multifásico Cumulativo, “... cobrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subsequentes, de modo que o ônus tributário vai se acumulando”, Imposto Monofásico: “cobrado apenas uma vez, seja do produtor, seja do atacadista, seja do retalhista, em um só ponto do processo de produção e distribuição”, Imposto de Valor Acrescido – ou Agregado: “cobrado em cada transação, desde a produção até entrega ao consumidor. O imposto recai, em cada transação, apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor”.

Como podemos verificar é possível denominar a imposição tributária sobre o ato ou a intenção de consumir bens e serviços, sob vários pontos de vista. Quando analisamos o grupo de impostos que incidem sobre o consumo, os chamados impostos indiretos, verificamos de imediato a existência de várias classes e subdivisões que tem de ser levados em conta para a análise e melhor compreensão desses impostos.

Desta forma, quando utilizamos como referencial a ideia de tributar o ato de consumir, para classificação dos impostos incidentes sobre um conjunto geral de bens e serviços ou sobre os produtos que ficam de fora da generalidade alcançada anteriormente, surge a denominação de impostos específicos e impostos gerais sobre o consumo.

Quando o critério adotado for o acompanhamento do ciclo econômico do bem produzido e colocado à disposição dos consumidores, temos a classificação em impostos monofásicos, incidentes em apenas uma etapa ou plurifásicos, quando gravam mais de uma etapa do ciclo econômico do bem ou serviço.

Ao levarmos em consideração as citadas classificações, não podemos deixar de perceber o exemplo ofertado pela forma como se enquadra o chamado Imposto sobre o Valor Acrescentado. Visto como imposto geral sobre o consumo, plurifásico e não cumulativo, tem o campo do ciclo econômico como área de incidência bastante abrangente, mas do ponto de vista financeiro só pode atingir o valor acrescentado nas operações.

Conforme proposto nos objetivos deste trabalho e pela importância alcançada, visto que se encontra presente na grande maioria dos sistemas tributários atualmente em vigor, utilizaremos essa espécie de tributo sobre o consumo, como terminologia, visto que o mesmo traz como base de incidência o valor acrescentado nas operações.

Capítulo 2 – O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – IVA

2.1 Aspetos Históricos, Conceituação e Expansão

A noção básica e o entendimento inicial sobre o que vem a ser o Valor Acrescentado para Samuelson e Nordhaus (1999), está localizado no campo de estudo da Ciência Econômica. Posteriormente este postulado econômico veio a dar suporte à criação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Para os autores a diferença entre as vendas efetuadas por uma empresa e o valor pago pelas aquisições de matérias-primas ou serviços a outras empresas, pode ser denominado como sendo o valor adicionado ou acrescentado. O conjunto de variáveis formado por salários, juros bancários e lucros somados ao processo de produção, pela empresa ou por um sector de atividade, quando medido em valores podem também caracterizar, por sua vez, a grandeza econômica a qual denominamos valor acrescentado.

Aplicando este conceito a um sistema econômico organizado, verificamos que a totalidade dos valores acrescentados de todas as empresas representa a produção total daquele sistema.

No entanto, Correa (1999) sugere que o Imposto sobre o Valor acrescentado não pretende tributar o valor adicionado pelas empresas em cada fase do ciclo econômico de um bem ou serviço, mas sim o consumo final ou ainda a renda que o consumidor utiliza para esse fim.

Sob o ponto de vista da Contabilidade Social, Lustosa e Santos (1998) sugerem que a aplicação do conceito de valor acrescentado também está relacionada com a identificação da grandeza chamada renda nacional, no sentido macro econômico. Através da transformação dos recursos intermediários em bens e serviços finais, verifica-se a geração de riqueza por parte dos agentes econômicos. Ao mesmo tempo a remuneração dos meios de produção vem a ser a renda transferida e mantida pela sociedade como um todo, renda esta que tende a retornar para as empresas através do consumo de bens e serviços.

Sobre o conceito de valor acrescentado, Gouveia (1976, p.29) chama atenção para os vários direcionamentos a respeito da fundamentação de valor acrescentado, podendo ser o “valor total dos bens e serviços empregados na fase intermediária do processo produtivo dos bens e serviços”. Demonstra também que o valor acrescentado traz em si um conjunto de variações, que podem influenciar na verificação do mesmo, até sob o ponto de vista da Ciência Contábil.

Na proposta de conceituação elaborada por Due (1974), o valor acrescentado está diretamente ligado à totalidade dos valores que as empresas, obrigatoriamente têm de acrescentar aos seus custos de produção, valores estes que surgem no decorrer do ciclo de produção e distribuição dos bens, traduzindo-se na diferença entre o valor de venda e o valor dos custos de aquisição dos meios de produção.

Mesmo reconhecendo que existem divergências quanto àquilo que pode ser denominado como valor acrescentado, um tributarista pode vir a ter uma visão diferente de um economista sobre o assunto. Há nítidos méritos no conceito econômico de valor acrescentado, pois a operacionalização do conceito evita a contabilização repetida dos meios de produção utilizados na elaboração de outros bens (Correa, 1999).

Nesse sentido, a existência ou a criação de um imposto que incide sobre o valor acrescentado às operações com bens e serviços encontra amparo na Ciência Jurídica, pois esta, além de reconhecer os méritos deste preceito emanado da economia, também concorda com sua lógica conceitual.

Importante notar que o conceito de valor acrescentado, quando adotado pelo Direito, vem proporcionar a fundamentação necessária para a criação de uma nova modalidade de Imposto indireto, podendo tal imposto, assumir ainda, variadas denominações.

Conforme a intenção do legislador verificam-se as mais diferentes terminologias, Imposto sobre o valor agregado, sobre o valor adicionado, sobre o valor somado, sobre o valor juntado ou ainda a denominação utilizada pode fazer referência apenas a Imposto sobre bens e serviços.

As primeiras tentativas com vistas a criação de um Imposto sobre o Valor Acrescentado, datam das primeiras décadas do século XX, especialmente no período imediatamente posterior à primeira Grande Guerra. Ao mesmo tempo em que visa sanar as vultosas despesas decorrentes da participação dos países europeus no conflito, verifica-se também a intenção de promover mudanças à forma como era feita a tributação através dos impostos indiretos, praticada nesses países.

Segundo Jobim (2019), a utilização para tal fim, de impostos plurifásicos e cumulativos constituía-se em uma política de tributação que era severamente criticada por componentes da vida econômica e também por juristas daquele período.

Entre os vários problemas apontados estava o fato de que estes impostos encareciam sobremaneira as operações de vendas. Incidindo sobre tributos já pagos na operação anterior e sofrendo os efeitos da cumulatividade, as operações relativas à circulação de mercadorias, tornavam-se extremamente onerosas.

Os tributos plurifásicos e cumulativos traziam ainda para o sistema econômico problemas secundários, mas também altamente prejudiciais, como o facto de desestimularem as exportações. Ao impedir a recuperação dos custos relativos a impostos pagos nas etapas de produção, tais custos se incorporavam ao preço final do produto, encarecendo as operações com bens exportados.

Conforme Teodorovicz (2010), a recorrente percepção da necessidade de reformulação da estratégia utilizada até então, para a imposição tributária indireta, resulta na ideia de criação de um imposto novo, que aponta sua incidência para a diferença que possa surgir entre os fatores contabilizados pelas empresas como valores de entrada e saída, ou ainda sobre o valor acrescentado.

Concebido e apresentado em seu conceito original por Carl Friedrich Von Siemens, industrial e colaborador do governo alemão em matéria fiscal, a partir do ano de 1918 esta nova modalidade de imposto indireto, que situa a imposição sobre a diferença apurada entre os valores referentes às entradas e saídas das empresas, viria a ser o substituto do antigo imposto alemão sobre vendas (Vasques, 2012).

A técnica de tributação sobre o valor agregado, agora criada, buscava incentivar uma maior neutralidade concorrencial entre os agentes econômicos e eliminar as distorções causadas pelos impostos cumulativos.

Na França, o inspetor de finanças Maurice Lauré, na sequência de seus estudos sobre o tema, publica uma série de artigos e participa da Comissão que foi instituída pelo governo francês para fornecer subsídios a uma reforma fiscal naquele país (Lauré, 1971).

Ao defender a implantação de um imposto sobre o valor acrescentado, pela proposição de Lauré, este teria de ser admitido no sistema tributário francês como o substituto dos impostos sobre a produção e vendas, em vigência naquela ocasião.

No entanto, na visão de Lauré, este novo imposto teria de abranger também, no âmbito da substituição, os tributos até então incidentes sobre a prestação de serviços. Ao atingir a produção de bens e também as transações referentes a serviços, o novo tributo geraria ingressos de receita equivalente ou até em maior volume, em comparação aos ingressos proporcionados pelos antigos tributos (Lauré, 1971).

Conforme Teodorovicz (2010), ao perceber as limitações que caracterizavam os impostos incidentes sobre a produção, tais como taxar apenas os produtores e não os comerciantes e ainda permitir um grande número de exceções à tributação, Maurice Lauré sugere que o novo imposto deveria cumprir alguns requisitos fundamentais, como: que o imposto fosse ad valorem, incidindo sobre o montante de cada operação; imposto de alcance geral, incluindo na base tributária todas as operações com bens e serviços ; incidência única sobre cada operação com bens e serviços; regime de recolhimento do imposto em cada fase de produção de modo a permitir a dedução de todos os valores pagos anteriormente aos produtos e serviços incluídos na composição do preço final.

Ainda de acordo com o referido autor, estas seriam as características necessárias aos novos impostos que estavam em proposição e estes se enquadrariam no conceito de

impostos indiretos. Da mesma forma estes princípios seriam a base estruturante do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A conceituação para essa nova forma de tributo foi assim definida por Lauré: “... se tem estabelecido um imposto do tipo de X por cento percebido sobre as vendas realizadas na França por todo contribuinte ou industrial. Cada comerciante deduz ao montante do imposto do qual é devedor o montante do imposto que tenha pago aos seus provedores”.

Importante observar que o direito à dedução aqui proposto é abrangente e inclui desde matérias-primas até despesas de investimento. Tal mecanismo alargado de deduções das despesas realizadas na fase anterior de produção de um bem, aparece como um diferencial em relação aos tributos vigentes até então, pois permitia eliminar os efeitos danosos produzidos pelos impostos cumulativos (Basto, 1991).

Da proposta apresentada é possível verificar que o conceito estruturante do novo imposto, que atingiria o valor acrescentado das operações, surge a partir de um maior entendimento sobre os fenômenos econômicos envolvidos no ciclo de produção e comercialização de bens e serviços.

Desta forma, no âmbito de uma reforma tributária promovida na França, em 1954 é criado e entra em vigor um novo imposto chamado *Taxe Sur la Valeur Ajoutée* – TVA, que viria a ser o substituto dos antigos impostos sobre a produção e que se mostrou eficaz na intenção de corrigir ou até mesmo eliminar os efeitos da incidência cumulativa em uso até aquele momento.

Pode-se afirmar que a nova espécie de tributo criada, assume um caráter de imposto que visa atingir a generalidade de operações mercantis e também instituindo a imposição de maneira uniforme à base económica. De tal forma que a modulação do novo imposto se enquadra à necessidade do meio económico pela espécie não cumulativa e torna-se incidente em as fases do ciclo, como um imposto geral.

Ao distribuir o gravame desde o momento da produção ou importação evoluindo ao consumo final, apresenta característica plurifásica mas difere sobremaneira, da incidência em cascata pela maneira como viabiliza ao Estado o acesso à receita tributária.

Com a criação e implementação do Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA inicialmente na França e posteriormente na Alemanha, de forma efetiva em 1968, verifica-se uma rápida expansão da utilização desta nova modalidade tributária e o mesmo passa a

fazer parte do sistema tributário de vários países, principalmente na Europa, mas também nos demais continentes.

A opinião recorrente em diversos ambientes, onde se discute as questões referentes ao tema da tributação como fonte de receitas do Estado é de que o advento do IVA representa o maior avanço em termos alavancagem de receitas e também de promoção de harmonia fiscal entre países, que ocorreu com sucesso desde meados do século passado.

Vasques (2005, p.49) formula a seguinte opinião a respeito do IVA “Trata-se, muito simplesmente, da mais formidável criatura fiscal até hoje concebida”.

2.2 Classificação do Imposto sobre o Valor Acrescentado

A criação da técnica de tributação sobre o valor acrescentado e a consequente introdução de um Imposto sobre o Valor Acrescentado, fundamentado neste princípio que tem suas origens na economia, induz obrigatoriamente à substituição dos antigos impostos com características cumulativas. E ao mesmo tempo nota-se também que a nova espécie fiscal apresenta diversas variantes com relação à sua tipologia, classificações diferentes, mas oriundas da mesma matriz conceitual.

Nesse sentido Sainz (1971), sugere que a imposição sobre o valor agregado configura uma nova base técnica e teórica, onde se assentam diversos formatos de impostos que pretendam alcançar o objetivo de reunir as qualidades que se encontram nos impostos que tributam as vendas ou ainda o volume de vendas. Permite também garantir uma aplicação uniforme a todas operações de consumo, não interferindo na produção e distribuição (neutralidade) e ao mesmo tempo ser objeto de uma gestão eficiente e produtiva.

O mesmo autor define ainda que o Imposto sobre o Valor Acrescentado, a partir de sua conceituação original, tributar o valor acrescentado às operações, apresenta-se como elemento gerador de inúmeras variantes do imposto, a depender das necessidades e peculiaridades do sistema tributário onde esteja inserido.

Analisaremos aqui a classificação proposta por Correa (1999), visto que esta, é a que melhor se adequa aos fins propostos para este trabalho. Para o referido autor, o Imposto sobre o Valor Acrescentado pode apresentar-se sob as seguintes modalidades:

a) IVA tipo produto - nesta modalidade a incidência do imposto ocorre sobre a diferença apurada entre os valores investidos para produzir um bem e os valores gastos com as matérias-primas e bens intermediários utilizadas para tal fim. A esta diferença não são deduzidos os valores aplicados nos ativos fixos ou bens de investimentos, nem os valores contabilizados como depreciações do período, sendo que estes suportam o imposto. Importante notar que esta modalidade pode promover um certo grau de cumulatividade, pois o produtor não recupera o imposto contido nos bens do ativo imobilizado utilizados como componentes na produção de outros bens.

b) IVA tipo renda ou rendimento – nos sistemas tributários que adotam esta modalidade é possível fazer a dedução tanto dos valores despendidos com os bens do ativo fixo como do valor apurado em termos de depreciação do exercício, sendo possível retratar no cálculo do imposto as amortizações anuais de tais bens. Na concepção do autor este é o tipo de IVA mais comumente utilizado, visto que se encontra formalmente adequado aos fluxos de entrada e saída das empresas e quando analisado do ponto de vista da Contabilidade nacional verifica-se que atinge a renda nacional líquida.

c) IVA tipo consumo – esta modalidade de Imposto sobre o Valor Acrescentado permite que os valores mensurados como de matérias-primas e valores apurados como depreciação e amortização relativos aos bens componentes do ativo imobilizado das empresas sejam abatidos no momento da operação, quando são retirados da base de cálculo do imposto e não apenas no final do exercício, como sucede na modalidade anterior. Procura atingir meramente a renda nacional líquida voltada para o consumo.

Capítulo 3 – A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA UNIÃO EUROPEIA. O IVA COMUNITÁRIO.

No período conhecido como pós-guerra, do século passado, acontece inédita movimentação de países que partilham afinidades no campo político e econômico visando atuação conjunta na defesa de interesses comuns.

O fenômeno da constituição dos blocos econômicos se inicia neste período, com o pioneirismo para alguns países europeus, buscando através dessas iniciativas o desenvolvimento de melhores relações comerciais, visto que estes Estados favorecem efetivamente, o livre trânsito de seus cidadãos, mercadorias, serviços e investimentos (Jobim, 2019)

A assinatura do tratado de Roma no ano de 1957 marca a criação da Comunidade Económica Europeia (CEE), sendo que este diploma legal lança as bases de uma ordem jurídica própria, independente e dissociada da ordem jurídica em vigor em cada um dos países membros. Nesse sentido, o ordenamento jurídico desenvolvido e implantado pela Comunidade Económica Europeia se sobrepõe aos ordenamentos jurídicos nacionais, tratando de questões relacionados com os interesses dos estados-membros no âmbito geral do bloco econômico (Tratado de Roma, 1957).

No texto do artigo 2º do Tratado de Roma encontram-se delineados os objetivos a serem alcançados com a comunidade de países, agora formalmente criada:

“a criação de um Mercado Comum, de uma União Económica e Monetária e da aplicação de políticas ou ações comuns, a fim de promover em toda a comunidade o desenvolvimento harmônico e equilibrado das atividades económicas, um crescimento sustentável e não inflacionista que respeite o ambiente, um alto grau de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de emprego e de proteção social, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados-Membros”

Rios (2017) demonstra que uma das mais importantes diretrizes contidas no Tratado de Roma estabelecia um prazo de quinze anos para que se buscasse, de forma progressiva e contínua, a implantação de um mercado comum a partir de uma efetiva integração das políticas económicas praticadas nos estados-membros.

Visando possibilitar na prática a implantação de um sistema económico comunitário, em 1986 inicia-se a vigência do Ato Único Europeu permanecendo este diploma na ordem jurídica comunitária europeia durante os anos da década de 1980.

As ações seguintes seriam a preparação para a assinatura e implantação das diretrizes contidas no Tratado sobre a União Europeia (TUE), na Cidade de Maastricht, Alemanha no ano de 1992. Estava criada então a União Europeia, que veio substituir a antiga Comunidade Económica Europeia.

No entanto para se firmar, de facto, como uma união de Estados reunidos sob o manto de uma doutrina comum, nos aspetos político, monetário e económico era necessário também a implementação de uma ordem jurídica e tributária que abrangesse todos os Estados membros. Conforme Bastos (1996) o alcance das metas estabelecidas no Tratado de Roma se viabilizaria também através da harmonização da política fiscal.

Nesse sentido o parágrafo 1º do Artigo 99 do Tratado de Roma aponta a seguinte diretriz: “A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-Membros”

Com o fim de atender às razões que mobilizaram os Estados fundadores da Comunidade Económica Europeia a viabilizar a harmonização tributária, um dos principais eixos do acordo, foi proposta a adoção de um tributo que deveria seguir a modelagem de um imposto plurifásico, neutro e não cumulativo, incidindo apenas sobre o valor acrescentado nas operações com bens e serviços.

Nesse contexto a opção pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA configura-se como uma decisão de grande acerto, visto que após o sucesso da iniciativa na Europa. Conforme estudo do Instituto Endeavor Brasil (2019), tal imposto atualmente faz parte do ordenamento jurídico de 168 países, de todos os continentes.

3.1 Introdução do IVA na União Europeia

Em França no ano de 1954, foi adotada a TVA – Taxe sur Valeur Ajoutée, um imposto novo e que utiliza a técnica de tributação sobre o valor acrescentado, em sua forma mais abrangente. Verifica-se com o passar de poucos anos, que opção a do Estado Francês por admitir esta forma de tributar o consumo em seu sistema tributário, mostra-se como uma decisão acertada e ao mesmo tempo pode-se vislumbrar o caminho de sucesso que essa espécie de tributos viria a alcançar nos anos seguintes.

Por iniciativa da Comunidade Económica Europeia, é criado em 1960 um Comitê Fiscal e Financeiro, composto por estudiosos da tributação e peritos em assuntos fiscais

detentores de reconhecimento internacional em suas áreas. Entre os quais podemos citar: Willy Abers, Alain Barrère, Cesare Cosciani, Joseph Kauffman, Maurice Masoin, Bernard Schendstok, Carl S. Shoup, G. Stamatii e Georges Vedel. Coube ao economista alemão Fritz Neumark a tarefa de liderar o grupo, objetivando analisar os sistemas tributários então vigentes nos países membros da Comunidade Econômica Europeia.

Correa (1999) aponta que para além de estudar e analisar tais ordenamentos nacionais, o chamado comitê Neumark prepara estudos com vista à racionalização e aprimoramento dos modelos de tributação em uso e também sugere alternativas para se caminhar em busca de uma integração efetiva aos sistemas tributários, vigentes nos ordenamentos jurídicos dos países formadores da comunidade.

Os estudos e análises que o comitê Neumark procedeu de forma detalhada e minuciosa aos ordenamentos jurídicos dos países da Comunidade Econômica Europeia, influenciaram sobremaneira na adoção de um sistema fiscal comum aos países do bloco.

Entre as recomendações mais importantes contidas no relatório Neumark, está a adoção de um imposto que se utilize da técnica de tributação aplicada sobre o valor acrescentado para tributar o volume de vendas ou ainda, sobre o consumo (Teodorovicz, 2017).

As recomendações do Comitê se transformaram no referencial técnico e teórico utilizado no sentido de influenciar a adoção de uma política fiscal unificada a ser implementada nos países da Comunidade Europeia, podendo dessa forma alcançar a meta proposta pelo Tratado de Roma, que seria a busca da harmonização fiscal e o mercado comum entre os Estados-membros da União Europeia.

Jobim (2019) aponta que as vantagens da adoção do IVA são inúmeras e ao mesmo trazem melhorias consideráveis ao ambiente econômico onde está inserido. Pode-se verificar, de imediato, que a efetivação desse modelo de tributação provoca uma atenuação dos efeitos da pressão fiscal gerada pela imposição em cascata, característica dos impostos cumulativos sobre as vendas ou sobre o volume de negócios.

Para La Feria e Krever (2013), a sistemática de tributação sobre o consumo através do valor acrescentado também colabora para a redução da sonegação fiscal, visto que, proporciona ao consumidor final a possibilidade de exercer o poder de fiscalização junto aos agentes econômicos, sejam vendedores de bens ou prestadores de serviços. Sendo todo

contribuinte ou consumidor, titular de crédito do imposto, assentado na fatura comprovante da operação, este passa a ter interesse direto em exigir a comprovação de que no momento anterior do circuito produtivo o imposto foi devidamente liquidado.

Nas palavras de Vasquez (2012), esta seria uma clara vantagem possibilitada pelo Imposto Sobre o Valor Acrescentado, pois os agentes envolvidos nas operações tendem naturalmente a fiscalizarem-se entre si, desestimulando assim a sonegação fiscal.

No entanto, segundo Gomez (2006), a razão maior para a opção de utilização do Imposto sobre o valor acrescentado como a principal ferramenta de tributação sobre o consumo na Europa, decorre do fato de que um dos pilares deste imposto é a garantia de neutralidade fiscal. Com a utilização desta sistemática, elimina-se efetivamente os efeitos danosos dos impostos cumulativos e proporciona-se ao sujeito passivo do imposto que este suporte uma carga tributária presumidamente menor, aliviada em função das repercussões anteriores ocorridas na cadeia de produção. Tais características do IVA o levaram a ser amplamente difundido nos países da Europa e posteriormente adotado em muitos países ao redor do mundo.

Sendo um tributo pensado e elaborado a partir de propostas com vista a solucionar problemas inerentes aos sistemas tributários em vigor à época nos países europeus que se organizavam como bloco econômico, diz-se que o Imposto sobre o valor acrescentado é essencialmente um imposto de matriz europeia. E assim sendo, o IVA tornou-se um imposto comum ao território da União Europeia, visto que todos os Estados-membros adotam essa espécie tributária, como o imposto geral sobre o consumo, nos seus ordenamentos jurídicos.

Conforme Teodorovicz (2017), os organismos supranacionais representativos dos países-membros da União Europeia, buscando alcançar as metas de harmonização fiscal, emanadas dos tratados fundadores do bloco econômico, emitem as célebres “Diretivas”, que são os instrumentos normativos ou diretrizes através dos quais se busca alcançar o objetivo de que se tenha uma instrumentalização fiscal uníssona a todos os países do bloco.

3.1.1 Primeira e Segunda Diretivas IVA – Em busca da harmonização fiscal

Os organismos supranacionais da União Europeia recomendam aos países membros, que promovam no âmbito de sua legislação interna, prévia adequação aos princípios norteadores do bloco econômico e ainda a adoção do sistema comum do IVA. Através de orientações e recomendações contidas nos instrumentos ordenadores chamados Diretivas, a União Europeia estabelece os critérios técnicos para que os países façam as adequações necessárias, de forma a abrigarem o IVA em seus ordenamentos jurídicos.

Nesse sentido, data do ano de 1967 a primeira Diretiva IVA, que em poucos artigos e de forma sucinta estabelece que, em busca de uma efetiva substituição dos antigos impostos sobre o volume de negócios, os países membros deveriam até o ano de 1970 promover alterações estruturais em seus sistemas tributários de modo a adotar um imposto geral sobre o consumo, sendo que a indicação seria pela adoção da técnica de tributação incidente sobre o valor acrescentado.

Ainda no que diz respeito à implantação do Imposto sobre o valor acrescentado no âmbito comunitário, o artigo 2º da Primeira Diretiva traz importante recomendação no sentido da imposição do princípio de um sistema comum a tributar o valor acrescentado, sugerindo “... aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação” (Primeira Diretiva IVA, 67/227/CEE).

Em linhas gerais a Primeira Diretiva estabeleceu através do “sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”, que os impostos aos moldes do IVA, implementados pelos países membros deveriam seguir os seguintes princípios básicos:

1) O IVA é o tributo a ser adotado pelos países membros e deve ser um imposto geral sobre o consumo. Deve abranger todas as operações econômicas relativamente a venda de mercadorias e prestações de serviços.

2) O imposto não deve ultrapassar, proporcionalmente, o preço final das mercadorias e dos serviços, independentemente do número de transações ocorridas no ciclo de produção e distribuição anterior à fase de tributação;

3) O imposto deve incidir sobre todas as operações realizadas na fase anterior do ciclo de produção, com prévia dedução do imposto pago a montante, inibindo a possibilidade de gerar qualquer efeito cumulativo;

4) O imposto deve atingir todas as fases ciclo de produção e distribuição, incluindo a do retalhista.

Como instrumento normativo a Primeira Diretiva também pretende o alcance de uma maior neutralidade concorrencial entre os agentes econômicos, seja no âmbito interno dos países membros ou ainda visando o mercado externo através da harmonização fiscal sobre o volume de negócios. Nesse sentido, estimula a desoneração do comércio entre os Estados-membros quando propõe exportação de bens sem tributação.

A entrada em vigor da Segunda Diretiva representa um avanço, no sentido de definir quais seriam as matérias a serem tributadas no âmbito do Imposto sobre o valor acrescentado – IVA e ainda projeta a estrutura do Imposto comum a incidir sobre o consumo. Também aponta os princípios gerais, já citados anteriormente, a serem assimilados a partir da atuação sistêmica da nova matriz tributária.

Conforme o entendimento de Correa (1999) acerca do processo de harmonização fiscal observado no bloco econômico europeu, o mesmo se dá em etapas distintas, mas ao mesmo tempo interligadas, visando o objetivo fim, que seria a harmonização tributária no território da União Europeia. Argumenta ainda a que a efetivação do tratado de Roma dá início ao desejado processo de harmonização fiscal, em sede da tributação indireta, imposição sobre o consumo no ambiente econômico da União Europeia.

Importante constatar o carácter esclarecedor presente nas Diretivas, visto que são instrumentos normativos, que trazem orientações sobre o quê fazer e metas a serem alcançadas. Mas ao mesmo tempo, são preparadas para exercer o poder de vinculação da tributação sobre o valor acrescentado aos ordenamentos jurídicos dos países membros em substituição aos antigos impostos cumulativos sobre o volume de vendas, representando um marco importante na evolução do projeto europeu de busca por um mercado comum.

3.1.2 A Sexta Diretiva – Harmonização da Base Tributária do IVA

A proposição da Sexta Diretiva IVA, (77,388,CEE) em 17 de Maio de 1977, reconhecida como o diploma mais importante do gênero, veio dar suporte à busca da efetiva harmonização fiscal, visto que indicava o caminho prático a ser seguido relativamente à matéria tributável e à base de cálculo do imposto geral sobre o consumo.

Implementada com o objetivo de estruturar definitivamente o sistema comum de tributação sobre consumo na União Europeia, esta norma concentra em seus artigos o conteúdo relativamente aos conceitos a serem utilizados no alcance daquilo que se propunha. Essa Diretiva, forneceu um grande nível de detalhe e abordou os temas com profundidade, sendo tratado até como um possível Código Europeu do IVA.

Inicia o texto normativo com a previsão da obrigatoriedade, aos Estados-membros, da definitiva adaptação dos seus regimes jurídicos no campo da tributação indireta. As medidas regulamentares, legislativas e administrativas, no âmbito dos Estados-membros com a finalidade de prover a nova estrutura fiscal, teriam de ser implementadas até 01 de janeiro de 1978.

E entre as propostas mais importantes trazidas por esta Diretiva estava a uniformização da base de cálculo do IVA a ser adotada pelos Países-membros. Inclui, assim, a base teórica a respeito da matéria tributável a ser considerada como base impositiva do imposto e que deveria ser praticada pelos Estados-membros, ou seja, sobre que operações deveriam constituir o objeto de incidência em sede de IVA, sendo: a) “As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade”; b) “As importações de bens”.

Ainda no sentido de alcançar a efetiva harmonização fiscal no território representado pelo conjunto dos Estados-membros, outras medidas a serem adotadas são extraídas do teor da Sexta Diretiva. Dentre as mais significativas, estão as que expressamente indicam caminhos para um alinhamento dos ordenamentos jurídicos nacionais, em relação ao tratamento a ser dado ao entendimento sobre fato gerador e exigibilidade, base de tributável, isenções, regime de deduções, regimes especiais, procedimento comunitário de consulta e ainda a instituição de Comitê do Imposto sobre o Valor Acrescentado, visando a manutenção de permanente diálogo a respeito do tema da tributação comunitária.

Segundo Rios (2017), a Sexta Diretiva contempla também o importante mecanismo de tributação na origem, ainda que se tratando de prestação de serviços e relativamente à entrega de mercadorias a imposição tributária acontecerá no destino. A instituição desse modelo vem atender as expectativas dos Estados-membros, especialmente em relação à prestação de serviços e sinaliza com a possibilidade de mudança na tributação para a entrega de bens. Na hipótese da efetivação de um mercado comum, onde não mais existirem as barreiras alfandegárias a tributação da entrega de mercadorias poderia ser feita no país de origem.

Analisando os diversos aspetos concernentes à efetiva implantação dos elementos normativos contidos na Sexta Diretiva, Rios (2017) entende que estes, ao longo do tempo, não sofreram alterações que pudessem alterar seus propósitos ou que pudessem ser transpostos pelos Estados-membros em detrimento do mercado comum.

No entanto, em razão da expansão que viria a ser experimentada pela União Europeia, a própria Diretiva deixa antever que poderia sofrer aprimoramentos, como de fato ocorreu com a implementação dos Atos comunitários e sucessivas diretivas que entraram em vigor posteriormente.

Verifica-se também que o advento da Sexta Diretiva IVA proporcionou de fato a estruturação que se desejava estabelecer relativamente à legislação tributária comum aos países do bloco, quando estabelece o tratamento uniforme da base de cálculo e quando direciona a harmonização da matéria coletável do imposto.

Nesse sentido Vasques, (2016) aponta que a tributação sobre o valor acrescentado utilizando um imposto aos moldes do IVA foi a estratégia que melhor atendeu aos requisitos estabelecidos pelos tratados fundadores da União Europeia, facilitando a livre circulação de capitais, de bens e de serviços. O mesmo autor defende ainda, que o Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA se apresenta como o mais importante e qualificado modelo de imposto já utilizado para tributação com alcance geral sobre o consumo.

A principal característica do Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA a ser enaltecida é, sem dúvida, a capacidade de proporcionar à imposição sobre volume de negócios, os benefícios provenientes da neutralidade do imposto. Ao não interferir nos custos de aquisição de matérias intermediárias utilizadas na produção, transfere para o consumidor final o ônus do tributo. No entanto esta carga tributária estará livre dos efeitos

cumulativos, promovidos pelos impostos plurifásicos, anteriores à utilização da tributação sobre o valor acrescentado.

Importante notar que todo o sistema comum do IVA europeu foi concebido pelos organismos supranacionais da União Europeia com o intuito de garantir, efetivamente o carácter neutro do imposto.

De acordo com Vasques (2016) em conjunto com o princípio da igualdade, princípio da tributação no destino e princípio da proibição do abuso, o princípio da neutralidade é apontado como um princípio estruturante, de facto, a todo o sistema comum de IVA na União Europeia, colocando os outros princípios do Direito, aplicados à matéria, em posição de coadjuvante.

Todas as suas características e também as já apontadas qualidades do Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA implementado na União europeia também contribuíram para o sucesso do bloco económico e serve como exemplo a ser seguido enquanto experiência exitosa na tributação sobre o consumo.

3.2 - O Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA em Portugal

A tributação sobre as vendas em Portugal, analisando um período mais recente, assim como em alguns países de Europa, inicia-se na década posterior à primeira grande guerra, com a instituição de um Imposto sobre Transações.

Conforme Correa (1981), no ano de 1922 entra em vigor a Lei n. 1368, que elenca os parâmetros básicos para a criação de um imposto de carácter cumulativo e com hipótese de incidência sobre o volume de negócios. Relativamente à gestão do imposto, cabia ao contribuinte a declaração a respeito da transação a ser tributada e, aos serviços fiscais, a atribuição das alíquotas e a arrecadação. As alíquotas podiam ser variáveis em função da natureza da transação declarada. Permanecendo poucos anos em vigor o imposto sobre transações foi abolido com o advento da reforma fiscal de 1929.

Algumas décadas mais tarde, precisamente no ano de 1964, com a intenção do Governo de Portugal de promover a substituição de vários impostos que incidiam sobre o consumo de produtos considerados supérfluos ou de luxo, o Imposto s de Transações volta a fazer parte do sistema tributário de Portugal, desta vez com característica de imposto

monofásico e com imposição na fase retalhista. Porém o imposto, agora reformulado, só entra efetivamente em vigor no ano de 1966 com a instituição do Código do Imposto de Transações.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, através de acordo firmado em 1972, o Imposto sobre o Valor Acrescentado passa a fazer parte de discussões no âmbito governamental com vista à sua implementação, o que não ocorre de imediato. Continuando o país a utilizar a antiga estrutura de tributação sobre o consumo com base no Imposto de Transações.

Visando promover as adequações necessárias para adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado no sistema tributário de Portugal, e juntamente com a recomendação da Comissão Europeia no sentido de promover o atendimento ao que vinha recomendado no Artigo 95 do Tratado da Comunidade Económica Europeia, no ano de 1986 o Imposto sobre o Valor Acrescentado é formalmente assimilado pelo ordenamento jurídico de Portugal no período coincidente com a efetivação da entrada do país na Comunidade Económica Europeia.

No seu período inicial de implantação o IVA tinha sua operacionalização amparada em alíquotas distintas, sendo: 8% (taxa reduzida), 16% (taxa normal) e 30% (taxa agravada), sendo esta posteriormente abolida, tal opção foi feita para evitar possíveis impactos negativos nos rendimentos familiares que poderiam ocorrer em função da adoção de uma taxa única do imposto. Havia ainda alguns bens e serviços elegíveis para beneficiarem do regime de isenção previsto, tais como os serviços médicos e desportistas.

Atualmente as taxas praticadas 6% (taxa reduzida), 13% (taxa intermédia) e 23% (taxa normal) são resultantes de diversas alterações, a última em 2011, que foram realizadas ao longo do processo de consolidação do modelo de IVA utilizado em Portugal, no sentido de aumentar o volume de receitas arrecadadas e proporcionando ainda adequação às práticas em uso na União Europeia, designadamente no combate às disparidades de taxas do imposto, em uso nos demais países do bloco.

Desde a sua introdução no sistema tributário de Portugal, o Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA, tem experimentado um caminho de consolidação e aperfeiçoamento e nos dias atuais figura como a mais importante ferramenta tributária à disposição do Estado Português.

Conforme dados da Autoridade Tributária e Aduaneira – AT relativamente ao ano de 2019 a tributação indireta representou uma parcela de 38,7 % da receita fiscal auferida pelo Estado, correspondente a 8,4 % do Produto Interno Bruto-PIB nacional.

Na condição de Estado-membro da União Europeia, Portugal adota um modelo de IVA, que, em seus parâmetros básicos é um modelo comum à grande maioria dos países do bloco. Trata-se de um único imposto, central e abrangente a todo o território nacional, cuja arrecadação se dá em apenas um nível de governo e na qual prevalece o princípio de tributação no destino (Menezes, 2013).

Esse modelo de operacionalização da tributação sobre o consumo, ao longo do tempo tem se mostrado bastante eficiente no sentido de proporcionar significativo aporte de receitas ao Estado Português.

3.2.1 - A Autonomia Local e a Distribuição das Receitas Tributárias em Portugal

A Constituição da República Portuguesa a respeito do território do país, determina que o mesmo se organiza da seguinte forma:

Artigo 5.º (Território)

Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira

E nesse sentido, em relação à forma como o Estado se identifica, cabe destacar o preceito contido no:

Artigo 6.º (Estado unitário)

1. O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública.

2. Os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.

Conforme Nabais (2007), o ideal que está consolidado no artigo 6º do Texto Constitucional Português é a existência de apenas um Estado, pelo que sendo único, não admite hipótese de divisão vertical, no que concerne ao exercício da soberania. Por outro lado, esse único Estado se fortalece quando admite e respeita os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública.

Dessa forma o princípio da autonomia local se reveste de grande importância e significado, pois através dele é garantida às autarquias locais a administração autónoma territorial e também representa a descentralização territorial do Estado. Mesmo continuando sob a tutela do Estado, as autarquias mantêm órgãos próprios, voltados para atribuições correspondentes a interesses próprios e desta forma não se configuram como uma forma de atuação indireta ou meros intermediários entre o Estado e os interesses locais.

De acordo com Canotilho e Moreira (2007), o preceito constitucional que garante a autonomia local estabelece que as autarquias disponham de meios financeiros suficientes para assegurarem o cumprimento das obrigações que lhes foram legalmente atribuídas. Dessa forma não dependeriam apenas dos recursos viabilizados pelo poder central, através dos subsídios e comparticipações, sendo necessário também que as autarquias possam ter independência na gestão desses recursos, assegurando assim a sua autonomia financeira.

Através da Lei n. 73 / 2013 de 03 de setembro, denominada Lei das Finanças Locais, ficam estabelecidos os princípios fundamentais que regem a autonomia local atuando em coordenação com o poder central no plano financeiro. O referido diploma dispõe também sobre os poderes concedidos às autarquias para a efetivação de sua autonomia financeira, entre eles a utilização de receitas próprias, ordenação de despesas, bem como a gestão do seu patrimônio.

Visando atender aos objetivos deste trabalho cabe também uma análise à forma como é feita a distribuição das receitas tributárias entre o Estado Português e as Regiões autónomas da Madeira e Açores, visto que estas beneficiam de um tratamento diferenciado no que diz respeito a atribuição de receitas tributárias em função de suas características regionais.

O foco desta análise será voltado à transferência das receitas do Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA para a Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores, visto que esse é um dos pontos de interesse do estudo.

3.2.2 - A Transferência das Receitas de IVA para as Regiões Autónomas

O ordenamento jurídico da União Europeia mantém, em relação ao território de seus Estados-membros, o conceito de regiões ultraperiféricas em relação ao continente europeu. Considerando que estas partes territoriais, por se encontrarem em áreas muito remotas em relação à Europa continental e pelo fato de possuírem características geográficas especiais, como grande distanciamento ou isolamento, serem formadas por arquipélagos, possuírem pouca superfície e ainda contando com clima adverso, podem receber tratamento econômico especial no que diz respeito à criação de condições para o seu desenvolvimento.

Nesse sentido, a autonomia financeira das Regiões Autónomas de Portugal, se baseia também no princípio da solidariedade financeira segundo o qual nas palavras de Rocha (2009, p. 09) *” todos os níveis, patamares ou degraus de decisão política — Estado, Regiões e Autarquias — devem ser reciprocamente colaborantes na prossecução do bem comum, repartindo, na medida do possível, receitas e despesas e procurando auxiliar financeiramente os menos capazes, isto é, titulares de menores recursos disponíveis”*.

A busca por uma situação financeira igualitária que possa abranger a todas as regiões do território português tem amparo, entre outros diplomas legais, na Lei n. 2/2013 de 02 de Setembro de 2013, denominada Lei das Finanças Regionais, de onde se pode extrair que para as Regiões autónomas devem ser direccionadas políticas públicas voltadas a “promover a eliminação das desigualdades resultantes da situação de insularidade e de ultraperificidade e a realização da convergência económica ... com o restante território nacional e com a União Europeia” . Com a implantação de regimes redistributivos, através das leis que regem o orçamento do Estado, o alcance desse ideal torna-se amplamente possível.

As estratégias de “transferências” de meios financeiros são a forma encontrada para dar viabilidade aos regimes distributivos específicos de recursos, fazendo uso da chamada perequação, que vem a ser uma correção do modelo usual de divisão de recursos afetos aos entes públicos, onde os meios financeiros são redistribuídos em proporção inversa à capacidade financeira de cada ente envolvido.

Fazendo uma adaptação ao conceito acima apresentado, as regiões autónomas têm de ser recompensadas financeiramente, por direito, pelos custos gerados pelas condições adversas a que estão submetidas, como isolamento, insularidade, clima e relevo da região,

visto que está sob sua responsabilidade prover os serviços que visam o bem-estar de seus cidadãos (Rocha, 2009).

No que concerne especificamente ao aporte de receitas tributárias às regiões autónomas, decorrentes da arrecadação do imposto sobre o Valor acrescentado-IVA, o artigo n.28 da Lei das Finanças Regionais 73 estabelece os termos e critérios que devem ser seguidos com vistas ao alcance dos objetivos previstos na lei:

“1 - Constitui receita de cada circunscrição o IVA cobrado pelas operações nela realizadas, determinada de acordo com o regime da capitação, ajustado pelo diferencial entre as taxas regionais e as taxas nacionais do IVA.

2 - O membro do Governo responsável pela área das finanças, ouvidos os Governos Regionais, regulamenta por portaria o modo de atribuição às regiões autónomas das respetivas receitas.”

Com relação ao modo de atribuição das receitas de IVA, o mesmo se efetua através do regime da capitação, sendo que este mecanismo é um método de apuramento e atribuição da receita tributária calculado com base na percentagem de habitantes (capitação) de uma região do país em relação ao universo representativo do total da população.

Atualmente a Portaria nº 77-A/2014 de 31 de Março, é o diploma legal que regulamenta o modo de atribuição e informa os parâmetros que devem ser seguidos para a execução da distribuição das receitas de IVA. A Portaria também traz a fórmula matemática que deve ser utilizada para se calcular os montantes provisório e final, a serem transferidos às Regiões autónomas em cada exercício.

Os valores são transferidos por duodécimos, e estes por sua vez, são calculados de forma a respeitar a questão da defasagem temporal existente no apuramento da cobrança efetiva do tributo. Para o cálculo dos duodécimos provisórios, do ano a que o imposto respeita, é utilizada a seguinte fórmula, conforme o artigo 3º da Portaria 77/2014:

$$“DP= [RLIVA / (1 - [PRA / PN] \times [TMGRA / TMGN]) - RLIVA] / 12.$$

em que:

a) DP = Duodécimo provisório, correspondente às transferências a realizar no ano a que o imposto respeita (ano N);

b) RLIVA = Receita líquida de IVA, correspondente ao montante da receita de IVA inscrita no Mapa I do Orçamento do Estado para o respetivo ano (ano N);

c) PRA — População da Região Autónoma no ano N -2, de acordo com os últimos dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) à data do cálculo;

d) PN — População de todo o território nacional no ano N -2, de acordo com os últimos dados divulgados pelo INE à data do cálculo;

e) TMGRA (Taxa média global da região autónoma) = (Taxa Normal da Região Autónoma $\times$ PTN) + (Taxa Intermédia da Região Autónoma $\times$ PTI) + (Taxa Reduzida da Região Autónoma $\times$ PTR), em que:

i) PTN — Peso da taxa normal a nível nacional, em percentual;

ii) PTI — Peso da taxa intermédia a nível nacional, em percentual;

iii) PTR — Peso da taxa reduzida a nível nacional, em percentual;

f) Taxa média global nacional (TMGN) = (Taxa Normal Nacional $\times$ PTN) + (Taxa Intermédia Nacional $\times$ PTI) + (Taxa Reduzida Nacional $\times$ PTR), em que:

i) PTN — Peso da taxa normal a nível nacional, em percentual;

ii) PTI — Peso da taxa intermédia a nível nacional, em percentual;

iii) PTR — Peso da taxa reduzida a nível nacional, em percentual.

2 — Para a determinação do peso das taxas nacionais, em percentual, previstas nas alíneas e) e f) do número anterior, é utilizada a soma dos valores das bases tributáveis inscritos nos campos 1, 3 e 5 das declarações periódicas de todo o território nacional, relativas aos períodos de tributação do ano N -2”.

No apuramento final dos valores das receitas a transferir para as Regiões autónomas, o artigo 4º da Portaria nº 77/2014 traz os parâmetros a serem seguidos e também a fórmula para a execução do cálculo do montante:

“1 — No ano N+1, após o encerramento da Conta Geral do Estado pelo Governo e até ao final do mês de julho, procede -se ao apuramento final da receita de IVA a atribuir às Regiões Autónomas por referência ao ano anterior (ano N), tendo como base o valor definitivo da receita nacional líquida de IVA, correspondente ao montante definitivo da

receita de IVA do Estado no ano N, inscrita no mapa I da Conta Geral do Estado, a que se somam os valores provisórios transferidos para as Regiões Autónomas naquele último ano.

2 — O apuramento final do montante a transferir para cada uma das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira será calculado através da seguinte fórmula:

$$AF = RNLIVA \times (PRA / PN) \times (TMGRA / TMGN)$$

em que:

a) AF = Apuramento final do valor da transferência a realizar por referência ao ano a que o imposto respeita (ano N);

b) RNLIVA = Receita nacional líquida de IVA, correspondente ao montante definitivo da receita de IVA do Estado no ano N, a que se somam os valores provisórios transferidos para as Regiões Autónomas naquele ano;

c) PRA — População da Região Autónoma no ano N -2, de acordo com os últimos dados divulgados pelo INE à data do cálculo;

d) PN — População nacional no ano N -2, de acordo com os últimos dados divulgados pelo INE à data do cálculo;

e) TMGRA (Taxa média global da região autónoma) = (Taxa Normal da Região Autónoma $\times$ PTN) + (Taxa Intermédia da Região Autónoma $\times$ PTI) + (Taxa Reduzida da Região Autónoma $\times$ PTR), em que:

i) PTN — Peso da taxa normal a nível nacional, em percentual;

ii) PTI — Peso da taxa intermédia a nível nacional, em percentual;

iii) PTR — Peso da taxa reduzida a nível nacional, em percentual;

f) Taxa média global nacional (TMGN) = (Taxa Normal Nacional $\times$ PTN) + (Taxa Intermédia Nacional $\times$ PTI) + (Taxa Reduzida Nacional $\times$ PTR), em que:

i) PTN — Peso da taxa normal a nível nacional, em percentual;

ii) PTI — Peso da taxa intermédia a nível nacional, em percentual;

iii) PTR — Peso da taxa reduzida a nível nacional, em percentual.

3 — Para a determinação do peso das taxas nacionais, em percentual, previstas nas alíneas e) e f) do número anterior, é utilizada a soma dos valores das bases tributáveis inscritos nos campos 1, 3 e 5 das declarações periódicas de todo o território nacional, relativas aos períodos de tributação do ano N.

4 — O valor apurado nos termos dos números anteriores é objeto de acertos, a repartir uniformemente pelos restantes meses do ano N+1, correspondentes aos desvios positivos ou negativos obtidos entre o quantitativo referido nos nº 1 e 2 e a soma dos valores provisórios transferidos para as regiões autónomas no ano N.”

O modelo de atribuição de receitas tributárias para as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, praticado pelo Estado português tem se mostrado, ao longo do tempo, bastante eficiente no sentido de atender ao direito das Regiões Autónomas a receberem um tratamento especial nesse aspeto, visto quê as características peculiares dessas regiões demandam este tratamento específico.

Mesmo sofrendo reformulações, desde sua implementação várias foram as mudanças na legislação, as bases do referido modelo não se alteraram e o mecanismo foi sendo aprimorado durante o seu percurso. Dessa forma, a estratégia utilizada pelo Estado Português pode ser considerada vitoriosa e exemplar como solução para conflitos deste gênero, que ainda persistem em outros países.

Capítulo 4 – A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

4.1 Breve Contextualização Histórica

O modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços em vigência no Brasil atualmente é resultante de um processo histórico. Sua evolução acontece em fases bastantes distintas entre si e ao mesmo tempo vem experimentando períodos de significativos avanços, mas também tem vivido inegáveis momentos de retrocesso.

Sua consolidação e racionalização aponta para um período mais recente e tem sido diretamente influenciado por várias mudanças e alterações promovidas ao Sistema Tributário Nacional ao longo do tempo.

Passado o período de implantação e consolidação, onde vigoraram os antigos impostos cumulativos verifica-se, entretanto, que o Sistema Brasileiro de Tributação sobre o Consumo, alcançou uma nova fase, esta de maior racionalização, com o advento da reforma tributária promovida por iniciativa governamental e amparada pela Emenda Constitucional n.18 de 1965, sendo que o teor dessa Emenda Constitucional foi inserido na Constituição da República de 1967 (Nogueira,1995).

Outro fato a destacar no âmbito dessa reforma tributária, é a introdução no ordenamento jurídico nacional da técnica de tributação sobre o valor acrescentado. Com a introdução de impostos nos mesmos moldes do IVA, nomeadamente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, de competência estadual, que viria a substituir o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC e ao mesmo tempo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, com sua competência restrita ao âmbito federal que veio substituir o Imposto de Consumo - IC. O Imposto de Indústrias e Profissões foi substituído pelo Imposto Sobre Serviços – ISS, que surge com uma base de incidência mais ampliada, no entanto ainda mantendo características de imposto cumulativo.

Esta foi considerada a mais profunda reforma já realizada na história do Sistema Tributário Brasileiro, pois através dela a tributação sobre o consumo no país entra em fase de modernização e racionalização, datando também desse período a promulgação do Código Tributário Nacional - CTN.

A partir de então a imposição tributária sobre o consumo passa a ser caracterizada por impostos de natureza não cumulativa, em consonância com o modelo que estava sendo implantado na Europa, especialmente em países membros da então chamada Comunidade Econômica Europeia. Por esta iniciativa o Brasil figura como um dos países pioneiros no mundo a utilizar a técnica de tributação sobre o valor acrescentado.

Com as discussões a respeito do tema referente às receitas estatais, promovidas pela Assembleia Nacional Constituinte convocada na sequência do processo de redemocratização do país, início da década de 1980, chegou-se ao formato atual da tributação sobre o consumo, abrigado no sistema tributário brasileiro.

A estruturação do sistema de tributação sobre o consumo que surgiu após as discussões na chamada “Constituinte” consolidou a ideia de que os três Entes Federados União federal, Estados e Municípios têm competência para tributar o consumo, através de impostos próprios e geridos de forma descentralizada. Este modelo iniciado pela celebre

Emenda Constitucional n.18/65, continua mantido com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Para melhor compreensão do Sistema Brasileiro de Tributação sobre o consumo vamos descrever mais detalhadamente os três impostos mais importantes que o compõem, sendo eles o ICMS, substituto do ICM, o IPI e os ISSQN, substituto do ISS visto que, em função dos objetivos deste trabalho, esses impostos realizam dentro do sistema brasileiro, papel semelhante, em termos, ao Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA.

4.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Apontado como o imposto emblemático da tributação sobre o consumo no Brasil, o ICMS faz parte da vida cotidiana dos cidadãos brasileiros pois suas possibilidades de incidência podem se verificar no momento que ocorrem operações econômicas das mais variadas vertentes.

Todas as pessoas, físicas ou jurídicas (pessoas singulares ou coletivas) que tomam a decisão de consumir, desde alimentos, passando por combustíveis, vestuário ou ainda serviços de telecomunicação e transporte, são chamadas a contribuir com um percentual da despesa realizada, que será posteriormente devidamente recolhido aos cofres públicos.

As origens deste imposto no Brasil datam da década de 1920 quando o tributo é instituído como instrumento de arrecadação para os Estados-membros da Federação, se constituindo ao longo do tempo na sua principal fonte de recursos próprios.

Entra em vigor localizando a imposição tributária sobre o volume de vendas, especialmente operações com mercadorias, à moda dos impostos desta classe que se faziam presentes então, nos ordenamentos jurídicos de alguns países europeus, nomeadamente a França que mantinha o antigo Imposto sobre o Volume de Negócios, com características de imposto plurifásico e cumulativo

A Constituição de 1934 permitiu a ampliação da base de incidência do imposto e este passa a alcançar também as operações com produtos agrícolas e as consignações, passando a ser denominado de Imposto sobre Vendas e Consignações -IVC.

Com reforma tributária proposta pela Emenda Constitucional - EC n. 18 de 1965 e admitida na sua integralidade pela nova Constituição Federal de 1967 o IVC passa a ser

denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias -ICM, no entanto convém apontar que a citada reforma ao Sistema Tributário Brasileiro constante da Constituição que entra em vigor em 1967, propôs efetiva mudança, não apenas relativamente à denominação dos impostos mas principalmente, quanto ao carácter desse instrumento de tributação.

Se até então o Sistema Tributário Nacional admitia um imposto plurifásico e cumulativo a tributar as operações mercantis, surge agora uma nova proposta, com uma mudança conceitual para o modo de tributar o consumo, com a introdução de uma nova característica que, em termos práticos, implica na substituição do ICM.

A importante mudança passou pela introdução da técnica de tributação sobre o valor acrescentado no Sistema Tributário Brasileiro, equiparando as medidas adotadas aos esforços de mudança relativamente à tributação sobre o consumo que estava sendo feito nos países da Comunidade Europeia.

Assimilando as características de imposto não cumulativo, possibilita também a devolução do imposto recolhido a montante e dessa forma elimina o efeito negativo da cobrança de imposto sobre imposto, o chamado “efeito cascata”.

Com as discussões sobre tributação que ocorreram por ocasião da elaboração da carta Constitucional de 1988, acontece mais uma reformulação na tributação indireta e a mesma é direcionada ao ICMS, desta vez uma mudança não muito abrangente, mas também importante, relativamente à matéria tributável. A ampliação da base de incidência do imposto, agora incluindo os serviços de telecomunicações, transporte interestaduais e intermunicipais vem junto com uma alteração na denominação do imposto, que passa a ser chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, conforme a redação do Artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL,1988)⁵² “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

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

No entanto ao garantir os princípios estruturantes para que o ICMS possa funcionar como um imposto aos moldes do IVA, a Constituição Federal também estabeleceu os casos em que não se aplica a possibilidade de devolução do valor do imposto suportado na operação anterior, conforme determinado no mesmo § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I. (...)

II. a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Cabe também chamar atenção para outra particularidade do ICMS, que é o fato de, mesmo sendo tratado na lei Maior Brasileira como um imposto não cumulativo, na prática isso não é inteiramente garantido devido ao fato de que, na apuração da base de cálculo, o próprio imposto figura como componente da base, o que afasta a neutralidade que o legislador constituinte imaginava garantir.

Tal fato decorre de alterações promovidas à legislação tributária relativa ao ICMS quando a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei Complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (BRASIL, 2001). Esse mecanismo passou a ser conhecido como cálculo “por dentro” onde o imposto como componente de sua base de cálculo incide sobre si mesmo, desvirtuando dessa forma a previsão constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Segundo Carrazza (2011), a lei Complementar, de facto, foi além daquilo que preconiza a Lei Fundamental quando estabelece que a base de cálculo do ICMS é formada pelo valor da operação mais o próprio tributo. Ao lançar mão de tal artifício, ataca

frontalmente a regra-matriz do imposto, tributando grandezas não condizentes à sua hipótese de incidência.

Conforme a Lei Complementar nº 87 de 1996 (BRASIL,1996) no que concerne à base de cálculo do ICMS, diz que a mesma é apurada a partir do valor da operação de saída de uma mercadoria de um estabelecimento comercial ou valor do serviço prestado, de transporte ou comunicação incluídos os encargos financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, os descontos concedidos sob condição e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou a sua conta e ordem, sendo cobrado em separado, observadas as características da legislação de cada Estado.

4.2.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Sujeito Passivo do Imposto, Incidência e Alíquotas

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tem como sujeito ativo os Estados-membros da Federação e o Distrito Federal, sendo que a Constituição Federal no seu Artigo 155 atribui a estes entes federativos a competência para instituir o imposto.

Como sujeitos passivos do ICMS, figuram pessoas físicas ou jurídicas (pessoas singulares ou coletivas) que realizem, de forma habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços relacionados à hipótese de incidência do mesmo, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Conforme o Artigo 4 da Lei Complementar 87/96 são também considerados sujeitos passivos do imposto qualquer pessoa física ou jurídica que, mesmo de forma não habitual, a) importe mercadorias do exterior, ainda que destinadas a consumo ou ativo permanente; b) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; c) adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas; d) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

Relativamente ao momento em que surge a obrigação tributária, fato gerador, atribuída ao sujeito passivo do imposto, encontram-se no Artigo 12 da Lei Complementar 87/96 as seguintes possibilidades:” a) o momento da saída da mercadoria do

estabelecimento do contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular; b) do fornecimento da alimentação, bebida a outras mercadorias, por qualquer estabelecimento; c) da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado de transmitente; d) do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior; e) da entrada, em território do Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização”.

No caso da prestação de serviços, o fato gerador ocorre no momento que o serviço é dado como realizado e que o mesmo esteja fora do alcance da competência tributária dos Municípios, sejam referidos à execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e estejam relacionados à geração, emissão, retransmissão, transmissão, repetição, receção ou ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Outra característica relevante do ICMS é que este imposto também se configura como um imposto seletivo ou especial. De acordo com texto Constitucional, Artigo 155, “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988).

Conforme a essencialidade do bem ou serviço ofertado ao consumidor, o imposto será agravado com alíquotas diferentes. No caso de produtos ou serviços de grande necessidade e sendo essencial ao consumo, se impõe uma alíquota menor. Quando se trata de produto supérfluo ou de luxo, a taxação se dá através de alíquota alta.

Como trata-se de um imposto de competência estadual, cabe aos Estados- membros da Federação estabelecer, através de Lei Estadual, o percentual a ser cobrado sobre o valor de cada operação relativamente à saída de mercadorias ou prestação de serviços de transportes e comunicação. A alíquota básica é de 17%, aplicada nas operações internas aos estados e, tratando-se de essencialidade, pode-se chegar a um percentual de 25% para alguns produtos. As alíquotas do ICMS também podem variar em função da aplicação do princípio da tributação no destino, no caso de operações que envolvam dois Estados diferentes, variando entre 7% e 12 % a depender da região do país e no caso de operações com origem no exterior aplica-se o percentual de 13%.

4.2.2 O ICMS nas Operações entre os Estados-membros da Federação - Interestaduais

Historicamente o processo de desenvolvimento econômico do Brasil aconteceu de forma a privilegiar algumas regiões do país, em detrimento de outras regiões que, mesmo fazendo parte do território nacional de igual forma, foram menos favorecidas pela tomada de decisões de investimentos.

Seja em relação às iniciativas do poder público, via governo central ou federal ou ainda em relação às iniciativas de alocação de recursos do setor privado, é fato inegável que algumas regiões, nomeadamente aquelas localizadas no Norte e Nordeste do país ainda se ressentem da falta de maiores investimentos e, conseqüentemente, de geração de receitas públicas suficientes para fazer frente às obrigações governamentais.

Com o intuito de promover a diminuição das diferenças de desenvolvimento entre as regiões vigora no país o mecanismo de transferência de receitas. No sentido vertical, ocorre quando o Governo Federal transfere parte dos tributos federais aos chamados Fundos de Participação de Estados e Distrito Federal - FPE e Fundo de Participação dos Municípios - FPM, sendo que estes Fundos, garantidores de receitas, estão consolidados na Constituição Federal.

No chamado sentido horizontal de transferência, vigora o regime de utilização de alíquotas com percentuais diferentes nas operações realizadas entre Estados e que são objeto de tributação pelo ICMS. Nas operações interestaduais o imposto é recolhido inicialmente no estado de origem, aplicando-se a alíquota interestadual. De posse do produto, no Estado de destino o comprador recolhe a diferença entre a alíquota praticada pelo Estado e a alíquota interestadual.

Resulta dessa estratégia o fato de que, quanto menor for a alíquota interestadual maior será o percentual destinado à arrecadação para Estado de destino. Para além disso proporciona aos estados menos desenvolvidos (consumidores) auferir receita tributária, através da utilização de alíquotas interestaduais menores, ao mesmo tempo permite também aos estados produtores (desenvolvidos economicamente), fazerem incidir a tributação sobre as operações com bens e serviços. Nesse sentido, observa-se a ocorrência de um modelo de tributação compartilhado entre os Estados envolvidos na operação, verificando-se também a aplicação parcial do princípio da tributação na origem e no destino.

No entanto, a aplicação do princípio da tributação na origem, mesmo sendo apenas uma parte da imposição, gera distorções quanto à forma de tributar o consumo nesses casos, pois o recomendável é que se aplique a tributação total no destino, quando o imposto repercute sobre consumidor final.

Nesse sentido, como o ICMS é um imposto Estadual, estes Entes Federados possuem competência garantida pela Constituição Federal para estabelecer normas e regras próprias sobre os vários aspectos que envolvem a gestão do imposto.

Alguns estados se utilizam dessas prerrogativas para embasar a implantação de políticas fiscais que têm por base a atração de investimentos privados, particularmente através da instituição de alíquotas menores de ICMS, criando os chamados regimes especiais, direcionados a algum sector produtivo específico da economia.

De certa forma estes programas de atração de investimentos deflagram numa verdadeira concorrência entre os Estados-membros da Federação, contribuindo com um processo que se convencionou chamar de guerra de incentivos fiscais ou simplesmente “guerra fiscal”.

Quando o determinado Estado oferece alíquotas menores associadas a outros incentivos, criam-se as condições para que as empresas possam para levar para o território daquele Estado seus recursos visando novos empreendimentos. Muitas vezes até desmobilizando projetos outrora instaladas em Estados vizinhos. As justificativas apresentadas pelos Estados geralmente apontam para as dificuldades advindas do isolamento geográfico, localização dos investimentos em regiões que já contam com adequada infraestrutura e a geração de emprego e renda voltados para uma parcela da população sem oportunidades.

4.3 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O formato atual do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é resultante da evolução do antigo Imposto de Consumo - IC, que durante várias décadas foi o principal instrumento utilizado pelo Estado Brasileiro, para tributar o consumo no país.

Logo após a sua introdução, na época Colonial e ainda durante o período do Império, o Imposto de Consumo incidia sobre poucos produtos, mas com o passar do tempo e em

função de alterações na legislação tributária brasileira sua base de incidência foi sendo ampliada, passando a alcançar uma variedade grande de operações relacionadas ao consumo.

Através da Emenda Constitucional n. 18/1965, o antigo Imposto de Consumo, passa a ser denominado Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e no âmbito da reforma tributária promovida no ano seguinte e embasada na Emenda Constitucional acima citada fica estabelecido que o imposto seria regido pelo princípio da não-cumulatividade.

Nota-se que a Constituição de 1967 acatou a integralidade das proposições da Emenda Constitucional n. 18, relativamente à tributação sobre o consumo e tanto o IPI como o ICMS assumem o formato de impostos modernos, baseados na tributação sobre o valor acrescentado. Nas palavras de Coelho (2015) “enfim, o princípio da não-cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla”

Por fim, a Constituição Federal de 1988 consolidou e se encontram em vigor até os dias atuais, a estrutura e os conceitos básicos referentes ao IPI, trazendo a seguinte ordenação em seu Artigo 153 “Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

Desse modo, pelo entendimento emanado da Constituição Federal, os impostos que tributam o consumo, especialmente o ICMS, devem se ater ao vínculo que os faz atuar em conjunto com o Imposto sobre Produtos Industrializados, qual seja a transferência do peso financeiro do tributo ao consumidor final, visto que o texto legal adota expressamente o princípio da não-cumulatividade.

4.3.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Sujeito Passivo do Imposto, Incidência e Alíquotas

O Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre operações cujo objeto seja produto industrializado em território nacional ou em caso de importação dos mesmos. Conforme previsto na Constituição Federal, artigo 153, IV a hipótese de incidência do IPI está claramente delineada: “Compete à União instituir impostos sobre (...) produtos industrializados”.

O conceito de industrialização, para uso aquando da apuração do imposto, é determinado pelo Artigo 46 do Código Tributário Nacional (CTN) que estabelece o seguinte: “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, um melhor entendimento acerca do que vem a ser a ação de industrialização se faz necessário, pois mesmo que a previsão legal constante do CTN traga um conceito pronto e moldado aos propósitos da imposição tributária em questão, a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nesse momento não estaria materializada.

Conforme Paulsen (2016), apenas o trabalho de industrializar, transformar a matéria primária em um produto acabado, não se constituiria na necessária existência do fato, como vem apontado na norma. “Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto “in natura”; não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes”.

Na mesma linha, Vieira (93, p. 72), busca reforçar o entendimento acerca de produto industrializado, defende que o ato de aplicar a indústria vem a ser a transformação da matéria-prima em um bem útil, qualificado pela ação humana. No entanto para o autor, o objeto da tributação não será simplesmente o ato de transformar ou industrializar, mas suas consequências económicas ou ainda um negócio jurídico firmado entre duas partes, ao menos. Nesse sentido o requisito para a aplicação do IPI é a existência de uma operação com produto industrializado em território nacional ou no exterior. Sendo um imposto de

competência da União Federal, pode-se verificar a ocorrência de sua hipótese de incidência em qualquer lugar do país.

Quanto ao fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados, este acontece no momento que o produto deixa o estabelecimento industrial. A saída do produto caracteriza a materialização da hipótese de incidência do imposto, em se tratando de operações com produtos industrializados em território nacional. No caso de produtos importados, o momento de ocorrência do fato gerador se dá quando o despacho aduaneiro é finalizado e o produto é aceito por parte do importador, através de documento que comprove a operação.

Relativamente à identificação do sujeito ativo do IPI, o texto constitucional determina expressamente à União Federal a competência para instituição do imposto. No entanto, se a competência atribuída pela Constituição não for exercida, pode ser transferida para outra entidade de direito público se a norma expressar essa possibilidade. Ao mesmo tempo que reserva à União Federal o direito de instituir o tributo, o texto constitucional estabelece as diretrizes legislativas a serem seguidas: seletividade; não-cumulatividade; não incidência na exportação e redução aquando da aquisição de bens de capital.

Figuram como sujeitos passivos do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, conforme elaborado no Artigo 51, do Código Tributário Nacional:

“I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único - Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

Na apuração da base de cálculo do IPI, o valor total da operação econômica, que culmine com a saída do produto do estabelecimento industrial e depois de incluídos o valor do frete e demais despesas, deve ser o montante sobre o qual se aplicará a imposição. Na ocorrência de operações de reimportação, quando um produto industrializado em território nacional é exportado e posteriormente trazido ao país, será o valor que serviria de base para

o cálculo dos impostos aduaneiros, acrescido das sobretaxas cambiais, pagos pelo importador.

Quanto às alíquotas subjacentes à tributação pelo IPI, as mesmas são aplicadas observando sempre o princípio da seletividade constante no Texto Constitucional que ampara a criação do IPI. Em função da essencialidade do produto, faz-se a aplicação de uma alíquota maior ou menor, podendo o percentual escolhido sofrer variações ao longo do tempo. Nesse sentido, cabe ao IPI desempenhar também uma função extrafiscal e em conjunto com o ICMS, devem servir de instrumento no sentido de atender ao que está previsto tanto na Constituição Federal como no Código Tributário Nacional no sentido de tributar com alíquotas maiores produtos de luxo ou considerados supérfluos, e em relação a produtos considerados essenciais impor alíquotas menores.

Como as alíquotas a serem praticadas são inúmeras, face ao atendimento da característica da seletividade, são encontradas e elencadas com o percentual a incidir por produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Este diploma normativo, em sua versão atual tem sua aprovação no texto do Decreto 8.950 de 2016, (BRASIL, 2016) com amparo na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui hoje a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH).

A alíquota mais utilizada e que incide sobre um grande número de produtos é a que reflete um percentual de 30%, sendo, que entre os produtos tributados por essa alíquota média estão aqueles que não são considerados supérfluos. Finalmente, para os produtos não essenciais, como no caso de cigarros, os percentuais podem atingir até 365,63%, sendo esta a maior alíquota prevista.

4.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN ou simplesmente ISS, forma comum de identificar este imposto, foi instituído pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e, sendo que já referimos anteriormente, essa alteração ao Texto Constitucional veio a promover uma reformulação na antiga estrutura de tributação sobre o consumo em vigor no Brasil até então.

No âmbito da reforma fiscal implementada no Sistema Tributário Nacional, surge o Imposto sobre Serviços, que viria a substituir os tributos que até aquele período incidiam de

forma pouco abrangente sobre as prestações de serviços, como o Imposto de Transações, que alcançava atividades voltadas à construção civil e hotelaria, assim como o antigo Imposto de Indústria e Profissões, instituído ainda no século XIX e mantido nas mudanças promovidas posteriormente ao ordenamento jurídico e, que permitia aos municípios brasileiros auferir receita fiscal sobre atividades praticadas por comerciantes, produtores ou indústrias, desde que tais atividades tivessem carácter lucrativo.

Sua atual estruturação e sua competência atribuída aos municípios foram determinados na Emenda Constitucional n.18 de 1965, pelo Artigo 15 e parágrafo único previam que: *“... Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. (...) Parágrafo Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12º”*

A Constituição Federal de 1988 manteve as principais características do Imposto sobre Serviços e também procura estabelecer a premissa de que o ISS, imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços, não deve competir, em hipótese alguma, com o poder de tributar os serviços já definidos como de competência estadual. Também exclui do alcance do ISS a prestação de serviços destinados ao exterior, assim como reforça a delegação à lei complementar o poder de instituir as alíquotas do imposto.

A prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, conforme previsto no Artigo 155 da Constituição Federal, são objeto de tributação pelo ICMS, posto que seus fatos geradores já estavam definidos como tal. Claramente, o objetivo do legislador é evitar dessa forma a bitributação, prática esta proibida de forma expressa pela legislação tributária.

Através de leis complementares, com poder atribuído pela Constituição, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISSQN encontra sua estruturação e formas de gestão. Cabendo a esta legislação infraconstitucional a definição a respeito de local de incidência ou não incidência, fato gerador da obrigação, alíquotas mínimas (2%) e máximas (5%), possibilidades de isenção, a base de cálculo e o sujeito passivo do imposto.

Com relação àquilo que pode ser definido como serviço, tal conceito não foi estabelecido pelo legislador constituinte e desta forma, foi estabelecida pela Lei Complementar n° 116 /2003 (BRASIL, 2003) uma listagem ou “lista de serviços” sobre os quais pode incidir o imposto. Constituída por cerca de duzentos e trinta tipos de serviços

que podem ser objetos de tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

No atual sistema de tributação sobre o consumo vigente no ordenamento jurídico brasileiro o Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza – ISSQN, difere conceitualmente de seus pares (ICMS e IPI) que também incidem sobre as operações de consumo, pois configura-se como um imposto cumulativo, não favorecendo a possibilidade de restituição do imposto pago ao longo da cadeia de elaboração do serviço a ser prestado.

Com relação à cumulatividade, Gomes (2006) demonstra que esta pode acontecer quando uma empresa prestadora de serviços “vende” seus serviços para outra empresa, também prestadora de serviços. A empresa tomadora do serviço, ao não ter a possibilidade de devolução do valor pago a título de ISS, ato contínuo, inclui aquele valor ao custo do serviço que coloca à disposição dos consumidores. Desta forma sobre o consumidor final recairá o custo de imposto calculado sobre imposto.

4.4.1 Fato Gerador, Sujeito Ativo e Sujeito Passivo do Imposto, Incidência e Alíquotas

Os municípios brasileiros receberam a prerrogativa, via Constituição Federal, para instituir e arrecadar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Desta forma, os municípios são seus sujeitos ativos, detendo também a competência para fixação de alíquotas e estabelecer quem seria elegível para isenção. Nesses casos a lei municipal regulamentar do ISS, deve obedecer sempre os critérios estabelecidos na Lei Complementar, com abrangência federal.

Com relação ao sujeito passivo, este será o prestador de serviços, conforme prevê o artigo 5º da Lei Complementar 116/2003, trazendo nesse caso uma abrangência maior do universo de profissionais autônomos ou empresas prestadoras de serviços, em face do surgimento de novos segmentos profissionais, especialmente na área de novas tecnologias.

Também é facultado ao município a possibilidade de transferir a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, desde que esta esteja ligada ao fato gerador da obrigação. Desta forma a municipalidade pode garantir o recebimento do tributo, é o que permite o artigo 6º da Lei Complementar 116, dessa forma... “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito

tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respetiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.”

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incide sobre a prestação de qualquer espécie de serviços, excluído aqueles que constam elencados para o alcance do ICMS. Note-se que a imposição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não é direcionada ao serviço enquanto uma atividade humana, mas para a sua prestação, enquanto realização como atividade econômica.

Quanto ao fato gerador do ISSQN, este se configura com a efetiva prestação do serviço a uma terceira pessoa, não sendo objeto de tributação o serviço realizado para si próprio e não esteja no alcance da tributação do ICMS. Para além disso, devem fazer parte da lista de serviços, expressa em Lei Complementar e serem prestados a título oneroso.

Quanto à base de cálculo do imposto, esta vem a ser formada pelo valor recebido pelo prestador do serviço, ao fim da execução do mesmo. As alíquotas utilizadas para calcular o montante a se recolhido ao Município, variam em função do local da prestação, ainda que o percentual máximo seja 5%, limite fixado na Lei Complementar 116/2003, regimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

CAPÍTULO 5 - PROPOSTAS DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Através da Constituição Federal de 1988, deu-se a implantação efetiva do atual Sistema Tributário Brasileiro e, com o passar dos anos, várias tentativas de reformulação desse modelo foram apresentadas à sociedade e discutidas no fórum adequado para a aprovação de qualquer alteração que se pretenda fazer ao ordenamento jurídico, o Congresso Nacional (Parlamento), formado pelas duas casas legislativas em âmbito federal, a Câmara dos deputados e o Senado Federal.

As propostas de mudança na legislação tributária que pretendam ter alcance a todo o território nacional tem de ser necessariamente aprovadas pelo conjunto das duas casas legislativas, através de um rito que envolve análises, discussões e votações que representem a vontade consensual dos representantes da sociedade.

Como as propostas de mudança são amplas, visto que envolvem os três Entes Federados nacionais União federal, Estados e Municípios é necessário que se promovam alterações ao texto Constitucional e nos últimos vinte anos temos assistido as chamadas “Reformas tributárias” serem continuamente formatadas e apresentadas ao Congresso Nacional através das Propostas de Emenda Constitucional – PEC, que vem a ser o instrumento legal para o encaminhamento dessas reformas.

Segundo Nobre (2019), ao direcionar a atenção para o entendimento de “reforma” aplicado no contexto da tributação, fica clara a intenção de refazer, alterar o modo, corrigir distorções surgidas no decurso do tempo e que provocaram um certo distanciamento das diretrizes e bases propostas inicialmente. Nesse sentido a utilização do termo reforma é aplicável quando se propõe um aprimoramento ao sistema de tributação em busca da obtenção de melhores resultados.

Concernente aos objetivos deste estudo, vamos apresentar brevemente as propostas de reforma tributária naquilo que tratam da tributação sobre bens e serviços, que estão tramitando atualmente no Congresso Nacional. Escolhemos para esse fim, analisar as propostas mais importantes e que já cumpriram alguns requisitos de tramitação, visto que já foram objeto de discussão nas “Comissões”, grupos formados por parlamentares, legalmente constituídos, para prover o andamento dos trabalhos no sentido técnico e que também são responsáveis pela elaboração do texto final da proposta que será apresentado à votação em plenário.

Desta forma, vamos analisar a Proposta de Emenda Constitucional - PEC n. 110, que tramita no Senado Federal e também a Proposta de Emenda Constitucional-PEC n. 45, atualmente em tramitação na Câmara Federal. Possivelmente ao final do processo de análise e se porventura vierem a ser objeto de votação em plenário, as propostas devem ser unificadas, pois têm ênfase no mesmo assunto: a reforma do Sistema Brasileiro de Tributação sobre o Consumo.

5.1 - A Proposta de Emenda Constitucional Nº110 – PEC 110

Apresentada ao parlamento no mês Agosto de 2017, esta proposta de reforma tributária tem seu alcance maior voltado à tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços. No entanto são também feitas algumas sugestões quanto à tributação da base renda e também à base patrimônio. Seu mentor e principal articulador pela sua aprovação é o economista e ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly, que exerceu mandato parlamentar pelo Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB. Atualmente a chamada PEC 110 encontra-se em tramitação no Senado Federal. O texto integral da proposta (Hauly, 2017), consta nos anexos deste estudo e neste capítulo vamos analisar os seus principais aspetos.

Conforme as palavras do autor da proposta o que se pretende fazer é uma verdadeira reengenharia ao sistema de tributação sobre o consumo, que vigora atualmente no Brasil. Esta reforma estaria embasada em um grande avanço tecnológico aplicado à gestão tributária do país e também teria obrigatoriamente caracter solidário e fraterno.

O principal objetivo a ser alcançado seria tornar o sistema de tributação sobre o consumo de bens e serviços mais simples e também mais racional, colaborando para a construção de uma economia com crescimento contínuo ao longo do tempo.

Neste sentido, a proposta de reforma sugere a substituição de nove tributos, impostos e contribuições, existentes no atual ordenamento tributário e que incidem sobre a base consumo, por apenas dois impostos sendo um Imposto geral, o qual seria denominado Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e um Imposto seletivo.

Importante observar que os tributos elegíveis para serem substituídos são tributos que fazem parte da competência dos três Entes Federados União, Estados e Municípios. Os impostos e contribuições atualmente em vigor, que seriam substituídos são:

Competência da União Federal: IPI (Imposto sobre produtos industrializados, IOF (Imposto sobre operações financeiras), PIS (Programa de integração social), COFINS (Contribuição para o financiamento da seguridade social, PASEP (Programa de formação do Patrimônio do Servidor público), CIDE (Contribuição de intervenção no domínio econômico), SALÁRIO EDUCAÇÃO (Contribuição para financiamento da educação básica pública).

Competência dos Estados: ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços)

Competência dos municípios: ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza).

O novo Imposto sobre bens e serviços – IBS seguiria o modelo do IVA europeu, tributando o valor acrescentado, com base firmada nos princípios da tributação no destino, da neutralidade e da não-cumulatividade, garantindo o crédito pago nas operações anteriores da cadeia de produção de um bem ou serviço. O tributo tem como base de incidência todas as operações com bens e serviços, aí incluídas aquelas que hoje não são alcançadas pelos tributos atualmente em vigor, tais como exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e ainda os serviços de locação de bens.

O imposto geral sobre o consumo a ser instituído em caso de aprovação do modelo proposto na PEC 110, seria um imposto de competência dos Estados-membros da Federação, ainda que instituído pelo Congresso Nacional, no âmbito da reforma tributária.

A alíquota do Imposto sobre bens e serviços IBS, seria determinada por Lei Complementar, sendo esta uma alíquota padrão, a ser seguida por todos os Estados. No entanto poderão ser criadas alíquotas diferenciadas, reduzidas ou até mesmo alíquotas com valor zero, para determinados tipos de bens ou serviços, nomeadamente nos casos de produtos essenciais, mas estas devem ser aplicadas obrigatoriamente a todo o território nacional.

Com relação às isenções e benefícios fiscais a proposta de reforma prevê que sejam concedidos através de lei complementar a setores que praticam operações com alimentos, medicamentos, transporte coletivo de passageiros, bens do ativo imobilizado e também ao setor educacional.

Outro ponto importante da proposta diz respeito à partilha dos recursos arrecadados, visto que qualquer alteração no formato que é praticado atualmente gera grandes desconfiças, pois os Entes Federados temem a perda de receita e torna-se necessário promover discussões sobre a viabilidade da mudança. Segundo Luiz Carlos Hauly, idealizador da PEC 110 (Hauly, 2017) um dos maiores desafios desta proposta de reforma tributária é garantir que nenhum Ente Federado venha a ter alguma perda de receita por conta da implementação da nova estrutura tributária e também assegurar o efetivo compartilhamento de receitas entre as esferas governamentais, Federal, Estadual e Municipal.

Conforme consta na proposta da PEC 110 o produto da arrecadação do novo imposto será compartilhado entre os três Entes Federados segundo o método previsto no texto que promoverá a alteração ao modelo atual. Nesse sentido, o montante de recursos que caberá a cada Ente Federado, será calculado através das regras previstas para a aplicação dos percentuais sobre o total arrecadado e consequente atribuição de uma cota-parte da receita bruta arrecadada com o imposto.

Está previsto também a implementação de um cronograma a ser seguido, visando a efetiva implantação do novo modelo de partilha, com um período estabelecido para quinze anos, sendo que nos primeiros cinco anos se dará a transição do sistema de cobrança de tributos e a partir do sexto ano até o décimo quinto se dará a transição do modelo de partilha das receitas.

Em relação ao sistema de cobrança dos tributos, o primeiro ano de implantação será considerado como um período de testes, com o intuito de verificar o potencial de arrecadação do novo tributo. Para esse fim, será cobrada uma contribuição, cuja alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS será de 1% sendo este percentual cobrado sobre a base tributável do novo imposto, com a possibilidade de abatimento desse valor das contribuições à previdência.

Ao mesmo tempo será apurada uma média das arrecadações dos três últimos anos dos tributos que são cobrados atualmente e que será dividida entre os entes federativos. A partir do sexto ano passa a vigorar de forma progressiva o princípio do destino, no percentual de um décimo por ano e no período previsto de dez anos restará substituída a partilha baseada nas arrecadações anteriores.

Nesse sentido cabe destacar a criação de dois fundos financeiros com objetivo de reduzir e amenizar a diferença da receita per capita existente entre Estados e também entre municípios, evidenciada na forma de atribuição de receita praticada atualmente, onde vale principalmente o montante de ICMS gerado em cada município, que recebe de volta apenas uma parcela dessa receita.

Na proposta apresentada seria introduzido o critério populacional, para a partilha dos recursos arrecadados, onde cada Ente Federado transfere parte de receita própria arrecadada e recebe de volta transferências obrigatórias de receita, sendo o produto dessa equação dividido pelo quantitativo da população.

Quanto ao imposto seletivo a ser criado, o projeto prevê um tributo com características de imposto monofásico e também que seja direcionado a promover os efeitos da extrafiscalidade, relativamente ao consumo de bens e serviços no campo das comunicações, combustíveis e lubrificantes, produtos oriundos do tabaco, energia elétrica, bebidas alcoólicas e veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos novos. A arrecadação e fiscalização do imposto seria centralizada na União Federal e sua receita seria dividida com os Estados e o Distrito Federal.

Por fim resta destacar também as importantes sugestões constantes na proposta, acerca da tributação voltadas à base renda e à base patrimônio. Nesse caso o Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doações- ITCMD, imposto que hoje é de competência dos Estados, passaria aos cuidados da União Federal com o objetivo de dar a significância efetiva e necessária a este tributo, aos moldes do que ocorre nos países membros da OCDE.

Conforme a proposta, os grandes patrimônios podem abranger vários municípios e seria mais lógico uma tributação com alcance nacional. A fiscalização deste imposto seria feita em consonância com o Imposto de Renda- IR, ficando arrecadação ao encargo da Receita Federal e a receitas auferida seriam integralmente repassadas aos municípios.

Ainda na esfera da tributação sobre o patrimônio, a Proposta de Emenda Constitucional propõe, para aprimorar a gestão, a fiscalização e a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana -IPTU e do Imposto sobre a Transmissão de Bens e Direitos *intervivos* – ITBI, a criação de mecanismos, através de lei Complementar Federal, para garantir a atualização periódica da sua base de cálculo e a definição de alíquotas mínimas, evitando assim os danos causados pela omissão do legislador local, situação verificada atualmente.

No âmbito da tributação sobre a renda, esta permanecerá na competência da União Federal e para seus principais tributos, Imposto de Renda Pessoa Física- IRPF incidente sobre o rendimento das pessoas físicas (singulares) e Imposto de Renda Pessoa Jurídicas- IRPJ incidente sobre o rendimento das empresas, a alteração proposta visa incorporar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL à base de incidência do IRPJ, com previsão de ampliação de suas alíquotas, através de Lei Ordinária.

Há também a sugestão de tributar, através do Imposto de Renda, as verbas indenizatórias, de cunho trabalhista, que superem o gasto que as originou. Desta forma, segundo o texto da reforma proposta ocorrerá o fortalecimento da tributação direta, tornando

mais fácil o alcance da redistribuição de renda no país e facilitando, por consequência, a promoção de maior justiça social.

5.2 - A Proposta de Emenda Constitucional Nº 45 – PEC 45

Surgiu em resultado de cinco anos de estudos e pesquisas de um grupo de especialistas da área de tributação, reunidos sob a liderança do economista Bernard Appy, fundador do Centro de Cidadania Fiscal-CCIF. Este centro de estudos deu suporte teórico a esta Proposta de Emenda Constitucional – PEC, e tem por objetivo principal promover uma reformulação profunda e consistente ao sistema de tributação sobre o consumo de bens e serviços, que vigora atualmente no país.

O projeto se encontra em tramitação na Câmara dos deputados, uma das instâncias do parlamento brasileiro e já foi objeto de discussões e análise pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara. A titularidade da proposta ficou ao encargo do deputado federal Baleia Rossi, que exerce mandato parlamentar pelo Movimento Democrático Brasileiro – MDB.

Após os estudos e análises realizadas, o quadro que se apresenta a respeito da tributação indireta no ordenamento jurídico brasileiro, segundo nota técnica do CCiF, configura uma situação que ao longo do tempo produziu distorções que “impactam negativamente a produtividade, o investimento e o ambiente de negócios do país” (Appy, Santi, Coelho, Machado, & Canado, 2018).

Diante da constatação a respeito das dificuldades e problemas gerados pelo atual modelo a proposta apresentada sugere “... reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) por um imposto, do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios. O modelo seria complementado por um imposto seletivo, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas.” (Appy, Santi, Coelho, Machado, & Canado, 2018).

Em relação ao novo imposto geral sobre o consumo a ser criado, este pretende ser um imposto pensado aos moldes do IVA utilizado nos países europeus. Sua implantação ocorrerá como produto da substituição dos cinco impostos abaixo elencados e que

atualmente estão esfera de competência dos três Entes Federativos, sendo assim distribuídos:

Competência da União: Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), Programa de integração social (PIS).

Competência do Estados: Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Competência dos municípios: Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Nesse sentido, a Proposta de Emenda Constitucional da PEC 45, estabelece a competência do novo imposto na esfera da União Federal, dessa forma o tributo seria um imposto único e de alcance a todo o território nacional e seria instituído através de lei Complementar Federal, que definiria os parâmetros para a operacionalização do novo imposto, exceto para a definição do conjunto de alíquotas que formaria a alíquota total do imposto.

Quanto ao fato gerador do tributo, este ocorreria nas operações a custo oneroso envolvendo bens tangíveis e intangíveis, incluindo as locações, licenciamentos e cessão de direitos, bem como as prestações de serviços. Em sua base de cálculo não seria incluído o montante do próprio imposto, visto que este objetiva tributar o valor acrescentado e tem como um dos seus fundamentos o princípio da neutralidade.

Serão considerados como sujeitos passivos do Imposto sobre Bens e Serviços- IBS todas as pessoas físicas e jurídicas que realizem operações com bens e serviços, na forma como caracterizadas na definição do fato gerador da obrigação tributária. No entanto a proposta deixa margem para que determinados sujeitos passivos, especialmente pequenos empreendedores, incluídos em determinadas faixas de faturamento anual, o cadastramento como sujeito passivo do imposto possa ser facultativo.

Para a apuração do imposto seria utilizado o método de débito e crédito, pelo qual cabe ao contribuinte recolher periodicamente o valor apurado como sendo a diferença entre o imposto lançado nas vendas e o imposto que teve pagar ao fazer suas compras. Desta forma todos os bens e serviços utilizados na produção empresarial podem gerar crédito financeiro. Sendo vedada a geração de crédito aos bens adquiridos para uso individual dos sócios e não incorporados a atividade produtora.

A alíquota do Imposto sobre bens e serviços deve ser uniforme, com o mesmo percentual tanto para operações com mercadorias, como para prestações de serviços. Eliminando assim a classificação dos bens e serviços em inúmeras categorias e evitando distorções e contencioso judicial na aplicação da tributação.

Ao recomendar a adoção de uma alíquota uniforme, a proposta atua em linha com esta característica que é comum aos tipos de IVA já adotados em muitos países nas últimas décadas. Com relação ao percentual a ser utilizado, cada Ente Federado poderia fixar uma parcela da alíquota total do imposto. Esta alíquota total, formada pelo conjunto de sub-alíquotas, seria aplicada de forma padronizada às operações com bens e serviços em cada estado ou município ou ainda nas operações destinadas a estes entes federativos.

Para a questão das isenções e regimes especiais, a recomendação do grupo que desenvolveu o texto da PEC 45 é de que deve haver o mínimo de isenções e também que se evite a criação de regimes especiais que venham a ficar fora do alcance do imposto. No entanto o texto considera a possibilidade de devolução do imposto cobrado aos consumidores comprovadamente de baixa renda, cadastrados em programas de assistência social.

Com relação ao prazo de transição para o novo modelo de tributação pelo IBS, este prevê um período de dez anos, sendo que nos dois primeiros anos seria instituída uma alíquota de 2% e seria considerado como período de testes com vista a medir o potencial de arrecadação do novo imposto. Nos oito anos seguintes, os atuais impostos vigentes sobre o consumo seriam substituídos gradativamente, em percentuais iguais a cada ano.

Quanto à transição para a nova partilha de recursos, a proposta prevê um período mais longo, estimado para cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados e os Municípios terão a garantia de receber valores equivalentes à redução de suas receitas próprias, em virtude da extinção dos tributos de sua competência, valores provenientes do aumento ou diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e ainda valores referentes à oscilação na arrecadação.

Após esse período inicial, caberia a cada Estado e aos Municípios as mesmas transferências praticadas até o vigésimo ano, mas ao mesmo tempo, entraria em vigor um mecanismo de redução gradual, à proporção de um trinta/avos ao ano. Nessa fase da

transição também entraria em vigor o regime de atribuição de receita com base no princípio do destino.

Conforme consta na proposta, o novo modelo de tributação sobre o consumo se completaria com a criação de um Imposto Seletivo Federal. A sugestão constante na proposta do CCIF é atribuir a este imposto caráter extrafiscal ou ainda regulatório, sendo um imposto monofásico, atuando apenas na fase de produção ou na importação e incidindo sobre a aquisição de determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de provocar a diminuição do seu uso ou consumo. O projeto não especifica quais seriam estes produtos ou serviços, cabendo à lei ordinária a tarefa de definir os parâmetros para a cobrança do imposto.

Por fim, na visão dos autores desta Proposta de Emenda Constitucional, o texto contém elementos que, se implantados, podem promover a aproximação do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, aos modelos já implementados em muitos países e que essas aspirando aprimorar o sistema como já vem sendo defendido por especialistas há várias décadas.

Capítulo 6 – O MODELO ADEQUADO DE DIVISÃO DE RECEITAS

Estudo Comparativo entre o Modelo de Divisão de Receitas de Impostos sobre o Consumo no Brasil e o Regime da Capitação.

O propósito principal deste estudo é efetuar uma análise comparativa entre o atual formato de arrecadação e divisão dos tributos sobre o consumo utilizado pelos Estados Brasileiros e o modelo de partilha de receitas tributárias utilizado em Portugal, aplicado às Regiões Autónomas da Madeira e Açores, onde o principal fator considerado na divisão de recursos é o quantitativo populacional (método da capitação), detalhado no Cap. 4 desta Dissertação.

Considerando que um dos principais obstáculos à implementação de uma reforma no modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, reside no argumento apresentado pelos

Estados mais desenvolvidos, de que na hipótese de mudança para um novo modelo estes Estados viriam a perder receitas e não lhes são apresentadas as garantias de que o nível de recursos com contam hoje seria mantido ou ainda incrementado, assim sendo, torna-se necessário analisar a experiência de países que já superaram essa discussão.

Nesse sentido, o modelo de partilha de receitas aplicado às Regiões Autónomas da Madeira e Açores, pode ser tomado como exemplo, visto que proporciona um aporte de receitas justo e democrático a estas regiões, valendo-se do quantitativo populacional como parâmetro para a apuração e atribuição de receitas oriundas da arrecadação tributária, no conjunto do orçamento do Estado Português.

Atualmente o Sistema Tributário Brasileiro prevê que os Estados-membros da Federação, juntamente com os municípios, efetuem a tributação sobre a base consumo, mantendo em sua posse a totalidade dos valores arrecadados sobre as operações com bens e serviços.

Os principais impostos utilizados para tal fim, são o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de competência dos Estados, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos Municípios. A soma dos valores arrecadados com esses dois impostos representa a principal fonte de receita destes entes federativos.

Considerando que o Brasil ainda convive com diferentes níveis de desenvolvimento entre as regiões, as chamadas desigualdades regionais, tanto no sentido social quanto no sentido econômico, os reflexos desse modelo de desenvolvimento se fazem notar na baixa capacidade de investimento por parte do Setor Público, para o cumprimento de suas obrigações previstas na Constituição.

Na hipótese de mudança do atual modelo para um sistema onde a arrecadação fosse centralizada na União Federal e esta providenciasse a posterior partilha dos valores arrecadados, levando em conta, principalmente o tamanho da população de cada Estado, o produto da arrecadação total de todos os Estados seria dividido pelo total da população do País. Encontrado o valor médio por pessoa, este valor “per capita” seria multiplicado pela população do Estado. O resultado desta equação seria o valor a ser recebido por cada Estado.

Inicialmente será feita uma comparação utilizando o atual formato de arrecadação, onde os Estados são responsáveis pela arrecadação dos tributos e um modelo onde a arrecadação seria centralizada na União Federal, com posterior partilha dos recursos com base no quantitativo populacional.

Para a realização deste estudo o intervalo de tempo escolhido compreende os exercícios fiscais de 2019 e 2020. Inicialmente elencamos os valores arrecadados nos anos de 2019 e 2020, por cada um dos Estados-membros da Federação e ao mesmo tempo apuramos o valor total arrecadado no conjunto dos 27 Estados. Os cálculos serão efetuados primeiramente com os dados do ano de 2019, visto que os valores sobre a arrecadação e população já foram consolidados pelos Institutos oficiais de pesquisa.

Para os cálculos relativos ao ano de 2020 serão utilizados os valores de arrecadação do exercício próprio, já consolidados e serão utilizados os dados da população do ano de 2019, visto que os dados consolidados para este período ainda não estão disponíveis para consulta pública. Este fator pode configurar uma limitação ao estudo. No entanto, os resultados obtidos atendem ao objetivo proposto, não obstante a sua subsequente atualização quando os dados oficiais sobre a população forem divulgados. Vejamos então em termos de valores:

Tabela 1. Valores arrecadados com Impostos sobre o consumo no conjunto dos 27 Estados Brasileiros nos anos de 2019 e 2020 e total da população de cada Estado.

Estado	Arrecadação		População
	2019	2020	
Acre	1.413.047.877	1.374.477.190	894.470
Alagoas	4.207.569.358	4.368.864.099	3.351.543
Amapá	944.821.040	1.015.615.591	861.773
Amazonas	10.039.289.959	10.807.269.434	4.207.714
Bahia	24.717.852.212	24.978.684.972	14.930.634
Ceará	13.151.857.595	13.228.678.047	9.187.103
Distrito Federal	8.181.619.122	8.680.628.690	3.055.149
Espírito Santo	11.451.867.108	12.001.997.178	4.064.052
Goiás	17.125.875.111	17.921.681.146	7.113.540
Maranhão	7.883.486.037	8.170.481.410	7.114.598
Mato Grosso	13.365.994.567	15.334.820.379	3.526.220
Mato Grosso do Sul	10.048.253.139	11.094.691.295	2.809.394
Minas Gerais	51.945.190.597	52.460.606.146	21.292.666
Pará	12.202.357.223	13.837.365.868	8.690.745
Paraíba	5.904.253.112	6.108.081.767	4.039.277
Paraná	31.502.726.802	31.518.256.974	11.516.840
Pernambuco	17.938.842.230	17.673.104.783	9.616.621
Piauí	4.488.649.195	4.730.377.049	3.281.480
Rio de Janeiro	37.015.298.605	39.054.403.184	17.366.189
Rio Grande do Norte	5.724.568.140	5.832.086.561	3.534.165
Rio Grande do Sul	35.742.812.912	36.207.896.916	11.422.973
Rondônia	4.013.195.252	4.376.621.281	1.796.460
Roraima	1.117.103.856	1.239.989.996	631.181
Santa Catarina	23.276.424.579	23.095.263.428	7.252.502
São Paulo	149.774.384.426	149.823.076.790	46.289.333
Sergipe	3.547.720.517	3.526.178.265	2.318.822
Tocantins	3.019.910.480	3.295.009.100	1.590.248
Total	509.744.971.051	521.756.207.539	211.755.692

1. Fonte de dados sobre a arrecadação dos Estados: Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Ministério da Economia, Brasil 2021.

2. Fonte de dados sobre a população: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE (27 de agosto de 2020). «Estimativa Populacional 2020».

3. Valores em reais para o item arrecadação.

4. Valores em número de pessoas para o item população

Para a realização da comparação dos valores que seriam atribuídos a cada um dos Estados envolvidos, primeiramente calcula-se o valor médio a ser atribuído por pessoa, onde:

$\text{VMP} = \text{VTA} / \text{PTP}$
--

VMP: Valor médio por pessoa

VTA: Valor total da arrecadação

PTP: População total do país

Desta forma, fazendo o cálculo utilizando os dados do ano de 2019, constantes na Tabela 1, temos:

VTA 2019 = R\$ 509.744.971.051 e **PTP** = 211.755.692 pessoas

VMP = 509.744.971.051 / 211.755.692

VMP = R\$ 2.407,23

Para **2020**, temos:

VTA 2020 = R\$ 521.756.207.539 e **PTP** = 211.755.692 pessoas

VMP = 521.756.207.539 / 211.755.692

VMP = R\$ 2.463,95

1

Tabela 2. Quadro comparativo entre os dois modelos de partilha no ano de 2019.

Estado	População	Receita				
		Modelo atual	Modelo Proposto			
			Valor médio pessoa	Valor	Variação	
					Valor	%
Acre	894.470	1.413.047.877	2.407,23	2.153.196.355	740.148.478	34,37%
Alagoas	3.351.543	4.207.569.358		8.067.939.867	3.860.370.509	47,85%
Amapá	861.773	944.821.040		2.074.487.107	1.129.666.067	54,46%
Amazonas	4.207.714	10.039.289.959		10.128.941.663	89.651.704	0,89%
Bahia	14.930.634	24.717.852.212		35.941.492.407	11.223.640.195	31,23%
Ceará	9.187.103	13.151.857.595		22.115.483.690	8.963.626.095	40,53%
Distrito Federal	3.055.149	8.181.619.122		7.354.450.895	-827.168.227	-11,25%
Espírito Santo	4.064.052	11.451.867.108		9.783.113.972	-1.668.753.136	-17,06%
Goiás	7.113.540	17.125.875.111		17.123.937.530	-1.937.581	-0,01%
Maranhão	7.114.598	7.883.486.037		17.126.484.381	9.242.998.344	53,97%
Mato Grosso	3.526.220	13.365.994.567		8.488.427.843	-4.877.566.724	-57,46%
Mato Grosso do Sul	2.809.394	10.048.253.139		6.762.861.719	-3.285.391.420	-48,58%
Minas Gerais	21.292.666	51.945.190.597		51.256.376.210	-688.814.387	-1,34%
Pará	8.690.745	12.202.357.223		20.920.635.080	8.718.277.857	41,67%
Paraíba	4.039.277	5.904.253.112		9.723.474.812	3.819.221.700	39,28%
Paraná	11.516.840	31.502.726.802		27.723.699.972	-3.779.026.830	-13,63%
Pernambuco	9.616.621	17.938.842.230		23.149.432.948	5.210.590.718	22,51%
Piauí	3.281.480	4.488.649.195		7.899.282.007	3.410.632.812	43,18%
Rio de Janeiro	17.366.189	37.015.298.605		41.804.437.111	4.789.138.506	11,46%
Rio Grande do Norte	3.534.165	5.724.568.140		8.507.553.297	2.782.985.157	32,71%
Rio Grande do Sul	11.422.973	35.742.812.912		27.497.740.373	-8.245.072.539	-29,98%
Rondônia	1.796.460	4.013.195.252		4.324.495.092	311.299.840	7,20%
Roraima	631.181	1.117.103.856		1.519.398.782	402.294.926	26,48%
Santa Catarina	7.252.502	23.276.424.579		17.458.451.233	-5.817.973.346	-33,32%
São Paulo	46.289.333	149.774.384.426		111.429.140.285	-38.345.244.141	-34,41%
Sergipe	2.318.822	3.547.720.517		5.581.941.350	2.034.220.833	36,44%
Tocantins	1.590.248	3.019.910.480		3.828.095.071	808.184.591	21,11%
Total	211.755.692	509.744.971.051		509.744.971.051	521.756.207.539	

2

Tabela 3. Quadro comparativo entre os dois modelos de partilha no ano de 2020.

Estado	População	Receita				
		Modelo atual	Modelo Proposto			
			Valor médio pessoa	Valor	Variação	
					Valor	%
Acre	894.470	1.374.477.190	2.463,95	2.203.932.610	829.455.420	37,64%
Alagoas	3.351.543	4.368.864.099		8.258.046.566	3.889.182.467	47,10%
Amapá	861.773	1.015.615.591		2.123.368.718	1.107.753.127	52,17%
Amazonas	4.207.714	10.807.269.434		10.367.612.215	-439.657.219	-4,24%
Bahia	14.930.634	24.978.684.972		36.788.389.953	11.809.704.981	32,10%
Ceará	9.187.103	13.228.678.047		22.636.595.854	9.407.917.807	41,56%
Distrito Federal	3.055.149	8.680.628.690		7.527.745.491	-1.152.883.199	-15,32%
Espírito Santo	4.064.052	12.001.997.178		10.013.635.708	-1.988.361.470	-19,86%
Goiás	7.113.540	17.921.681.146		17.527.432.758	-394.248.388	-2,25%
Maranhão	7.114.598	8.170.481.410		17.530.039.621	9.359.558.211	53,39%
Mato Grosso	3.526.220	15.334.820.379		8.688.442.595	-6.646.377.784	-76,50%
Mato Grosso do Sul	2.809.394	11.094.691.295		6.922.216.565	-4.172.474.730	-60,28%
Minas Gerais	21.292.666	52.460.606.146		52.464.141.840	3.535.694	0,01%
Pará	8.690.745	13.837.365.868		21.413.592.754	7.576.226.886	35,38%
Paraíba	4.039.277	6.108.081.767		9.952.591.257	3.844.509.490	38,63%
Paraná	11.516.840	31.518.256.974		28.376.959.809	-3.141.297.165	-11,07%
Pernambuco	9.616.621	17.673.104.783		23.694.908.292	6.021.803.509	25,41%
Piauí	3.281.480	4.730.377.049		8.085.414.582	3.355.037.533	41,49%
Rio de Janeiro	17.366.189	39.054.403.184		42.789.484.554	3.735.081.370	8,73%
Rio Grande do Norte	3.534.165	5.832.086.561		8.708.018.707	2.875.932.146	33,03%
Rio Grande do Sul	11.422.973	36.207.896.916		28.145.675.873	-8.062.221.043	-28,64%
Rondônia	1.796.460	4.376.621.281		4.426.394.151	49.772.870	1,12%
Roraima	631.181	1.239.989.996		1.555.200.721	315.210.725	20,27%
Santa Catarina	7.252.502	23.095.263.428		17.869.828.683	-5.225.434.745	-29,24%
São Paulo	46.289.333	149.823.076.790		114.054.770.417	-35.768.306.373	-31,36%
Sergipe	2.318.822	3.526.178.265		5.713.469.901	2.187.291.636	38,28%
Tocantins	1.590.248	3.295.009.100		3.918.297.344	623.288.244	15,91%
Total	211.755.692	521.756.207.539		521.756.207.539	521.756.207.539	

Análise dos resultados

Tendo em consideração a variação da receita com este modelo proposto e relativamente ao ano de 2019:

Tabela 4. Quadro comparativo entre os dois modelos e a variação apurada em 2019.

Estado	População	Receita		Variação	
		Modelo Atual	Modelo Proposto	Valor	%
Mato Grosso	3 526 220	13 365 994 567	8 488 427 843	-4 877 566 724	-57,46%
Mato Grosso do Sul	2 809 394	10 048 253 139	6 762 861 719	-3 285 391 420	-48,58%
São Paulo	46 289 333	149 774 384 426	111 429 140 285	-38 345 244 141	-34,41%
Santa Catarina	7 252 502	23 276 424 579	17 458 451 233	-5 817 973 346	-33,32%
Rio Grande do Sul	11 422 973	35 742 812 912	27 497 740 373	-8 245 072 539	-29,98%
Espírito Santo	4 064 052	11 451 867 108	9 783 113 972	-1 668 753 136	-17,06%
Paraná	11 516 840	31 502 726 802	27 723 699 972	-3 779 026 830	-13,63%
Distrito Federal	3 055 149	8 181 619 122	7 354 450 895	-827 168 227	-11,25%
Minas Gerais	21 292 666	51 945 190 597	51 256 376 210	-688 814 387	-1,34%
Goiás	7 113 540	17 125 875 111	17 123 937 530	-1 937 581	-0,01%
Amazonas	4 207 714	10 039 289 959	10 128 941 663	89 651 704	0,89%
Rondônia	1 796 460	4 013 195 252	4 324 495 092	311 299 840	7,20%
Rio de Janeiro	17 366 189	37 015 298 605	41 804 437 111	4 789 138 506	11,46%
Tocantins	1 590 248	3 019 910 480	3 828 095 071	808 184 591	21,11%
Pernambuco	9 616 621	17 938 842 230	23 149 432 948	5 210 590 718	22,51%
Roraima	631 181	1 117 103 856	1 519 398 782	402 294 926	26,48%
Bahia	14 930 634	24 717 852 212	35 941 492 407	11 223 640 195	31,23%
Rio Grande do Norte	3 534 165	5 724 568 140	8 507 553 297	2 782 985 157	32,71%
Acre	894 470	1 413 047 877	2 153 196 355	740 148 478	34,37%
Sergipe	2 318 822	3 547 720 517	5 581 941 350	2 034 220 833	36,44%
Paraíba	4 039 277	5 904 253 112	9 723 474 812	3 819 221 700	39,28%
Ceará	9 187 103	13 151 857 595	22 115 483 690	8 963 626 095	40,53%
Pará	8 690 745	12 202 357 223	20 920 635 080	8 718 277 857	41,67%
Piauí	3 281 480	4 488 649 195	7 899 282 007	3 410 632 812	43,18%
Alagoas	3 351 543	4 207 569 358	8 067 939 867	3 860 370 509	47,85%
Maranhão	7 114 598	7 883 486 037	17 126 484 381	9 242 998 344	53,97%
Amapá	861 773	944 821 040	2 074 487 107	1 129 666 067	54,46%

Em 2020, apresentam-se as seguintes variações:

Tabela 5. Quadro comparativo entre os dois modelos e a variação apurada em 2020.

Estado	População	Receita		Variação	
		Modelo Atual	Modelo Proposto	Valor	%
Mato Grosso	3 526 220	15 334 820 379	8 688 442 595	-6 646 377 784	-76,50%
Mato Grosso do Sul	2 809 394	11 094 691 295	6 922 216 565	-4 172 474 730	-60,28%
São Paulo	46 289 333	149 823 076 790	114 054 770 417	-35 768 306 373	-31,36%
Santa Catarina	7 252 502	23 095 263 428	17 869 828 683	-5 225 434 745	-29,24%
Rio Grande do Sul	11 422 973	36 207 896 916	28 145 675 873	-8 062 221 043	-28,64%
Espírito Santo	4 064 052	12 001 997 178	10 013 635 708	-1 988 361 470	-19,86%
Distrito Federal	3 055 149	8 680 628 690	7 527 745 491	-1 152 883 199	-15,32%
Paraná	11 516 840	31 518 256 974	28 376 959 809	-3 141 297 165	-11,07%
Amazonas	4 207 714	10 807 269 434	10 367 612 215	-439 657 219	-4,24%
Goiás	7 113 540	17 921 681 146	17 527 432 758	-394 248 388	-2,25%
Minas Gerais	21 292 666	52 460 606 146	52 464 141 840	3 535 694	0,01%
Rondônia	1 796 460	4 376 621 281	4 426 394 151	49 772 870	1,12%
Rio de Janeiro	17 366 189	39 054 403 184	42 789 484 554	3 735 081 370	8,73%
Tocantins	1 590 248	3 295 009 100	3 918 297 344	623 288 244	15,91%
Roraima	631 181	1 239 989 996	1 555 200 721	315 210 725	20,27%
Pernambuco	9 616 621	17 673 104 783	23 694 908 292	6 021 803 509	25,41%
Bahia	14 930 634	24 978 684 972	36 788 389 953	11 809 704 981	32,10%
Rio Grande do Norte	3 534 165	5 832 086 561	8 708 018 707	2 875 932 146	33,03%
Pará	8 690 745	13 837 365 868	21 413 592 754	7 576 226 886	35,38%
Acre	894 470	1 374 477 190	2 203 932 610	829 455 420	37,64%
Sergipe	2 318 822	3 526 178 265	5 713 469 901	2 187 291 636	38,28%
Paraíba	4 039 277	6 108 081 767	9 952 591 257	3 844 509 490	38,63%
Piauí	3 281 480	4 730 377 049	8 085 414 582	3 355 037 533	41,49%
Ceará	9 187 103	13 228 678 047	22 636 595 854	9 407 917 807	41,56%
Alagoas	3 351 543	4 368 864 099	8 258 046 566	3 889 182 467	47,10%
Amapá	861 773	1 015 615 591	2 123 368 718	1 107 753 127	52,17%
Maranhão	7 114 598	8 170 481 410	17 530 039 621	9 359 558 211	53,39%

Ao verificarmos os dados resultantes desta primeira comparação, é possível perceber a diferença no volume de receitas arrecadadas pelos Estados localizados em regiões economicamente mais desenvolvidas e mais populosas, como destacado na Tabela 1.

Estados com maior contingente populacional e localizados na região mais desenvolvidas do País, são os que apresentam um nível de arrecadação mais elevado. Verifica-se também que o nível de arrecadação se mantém constante nos anos de 2019 e 2020.

Esta constatação pode ser atribuída ao fato de que uma população maior apresentará uma elevada demanda por bens e serviços, gerando por sua vez, arrecadação de impostos sobre o consumo, proporcional ao seu tamanho.

Em Estados com menor contingente populacional os valores arrecadados são consideravelmente menores em comparação aos Estados com maior população. Localizados em regiões consideradas menos desenvolvidas economicamente, estes Estados apresentam baixa arrecadação de impostos sobre o consumo, principalmente por contarem com população menor e com baixa capacidade de consumo (Tabela 1).

Diante da possibilidade de mudança no modelo de partilha e atribuição de recursos, onde o quantitativo populacional exerce papel central, Estados localizados nas regiões menos desenvolvidas e com menor número de habitantes, seriam diretamente beneficiados no sentido de receberem mais recursos (Tabelas 2 e 3).

Esta constatação pode ser verificada quando apuramos o VMP - Valor Médio por Pessoa no conjunto dos 27 Estados, na ordem de R\$ 2.407,23 para o ano de 2019 e o multiplicamos pela população, verifica-se o aumento de receitas a serem distribuídas a esses Estados, em função da população menor. Replicando o cálculo para o ano de 2020 onde o VPM – Valor Médio por Pessoa fica na ordem de R\$ 2.463,95 a situação de maior atribuição de receitas a esses Estados se mantém (Tabelas 2 e 3).

Quando analisamos a base de dados, como um todo, conforme Planilha em anexo, verifica-se também que 9 Estados perderiam receita, 16 Estados seriam beneficiados com um aumento nos valores recebidos e 2 Estados ficam com o nível de receita no atual patamar.

Entre os Estados que teriam redução de receita na hipótese de adoção de um novo modelo, está São Paulo. Nesse caso específico a utilização do VPM provocaria redução significativa de receita, mesmo contando com um contingente populacional na ordem de 21,86 % da população total. Ainda se tratando, de Estados com grande contingente populacional, os estados de Rio de Janeiro e Minas Gerais, seriam beneficiados com aumento de receita ao contrário de São Paulo, demonstrando que, para Estados com grande produção econômica e grande população, o padrão encontrado para Estados menores não é verificado.

Como já referido na introdução deste estudo, diante da possibilidade de sofrerem redução no seu quantitativo de receitas, estes Estados naturalmente se colocariam contrários

à adoção de um novo formato de partilha dos recursos arrecadados sobre o consumo, visto que estes tributos representam a sua maior fonte de recursos.

Os Estados que seriam beneficiados pelo modelo de distribuição de receitas com base no quantitativo populacional seriam os Estados localizados nas Regiões Norte e Nordeste, que historicamente são regiões menos desenvolvidas economicamente e que por sua vez possuem menor arrecadação tributária, justificando assim a adoção de um novo modelo de partilha de recursos (Tabela 5).

No conjunto de dados reunidos na Tabela 1, é também possível verificar a relação entre o valor dos impostos sobre o consumo pagos individualmente e o volume de receitas tributárias arrecadadas. Para uma melhor análise desse índice se faz necessário observar também o fator produção de bens e serviços, visto que fica demonstrada a relação entre esses três fatores.

Conforme relatório divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, (IBGE, 2021) nos Estados localizados na região Sudeste, relativamente ao Ano de 2018, a produção de novos bens e serviços finais, alcança valores superiores que evidenciam o distanciamento econômico existente entre as regiões do país ou ainda entre Estados componentes de uma mesma região.

Mesmo em alguns Estados com grande produção de bens e serviços, como Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás, mas que contam com um contingente populacional pequeno em relação a Estados como São Paulo e Minas Gerais, por exemplo, o valor arrecadado com os impostos sobre o consumo é elevado. Essa constatação explica-se quando apuramos o Índice de Imposto per Capita, conforme Planilha no Apêndice, onde:

Índice de Imposto per Capta = Total arrecadado no exercício/número de habitantes. (Tabela inserida no apêndice da Dissertação)

Considerando a atribuição de um Valor Médio por Pessoa apurado no conjunto dos 27 Estados, na ordem de R\$ 2.407,23, ano de 2019 e na hipótese de adoção de um novo modelo de partilha de recursos baseado no quantitativo populacional, este valor médio tornaria uniforme a forma de divisão visto que, a cada habitante de cada Estado caberia um valor igual. No entanto a apuração do Índice do Imposto per Capita, demonstra que o fator da produção econômica influencia claramente a capacidade dos Estados de promover o seu desenvolvimento.

Nos Estados onde o Índice de Imposto per Capita ultrapassa o valor de R\$ 2.440,00 haveria perda de receita se um novo modelo de partilha fosse implementado com base apenas no quantitativo populacional, pois atualmente podem contar com um grande volume de recursos próprios gerados pela sua grande produção econômica, que por sua vez também é influenciada pelo grande contingente populacional. Nesses Estados o Índice de imposto per Capita sempre vai ultrapassar o Valor Médio por Pessoa.

Nesse sentido, a produção em larga escala de novos bens e serviços, observada nos Estados considerados mais desenvolvidos influencia diretamente a arrecadação dos tributos indiretos, visto que tem sua imposição localizada na base consumo.

No entanto cabe destacar que a mera adoção de um modelo de distribuição de receitas tributárias que tenha como principal componente o fator populacional, ou seja o número de habitantes de determinado território, não seria a única possibilidade de solução para promover um desenvolvimento mais igualitário entre as regiões do país. Inicialmente haveria resistência natural dos Estados que teriam menos recursos a receber, mesmo que o modelo promovesse uma maior fonte de recursos para o maior número de Estados.

Diante do fato de que nenhum Ente Federado aceitaria a possibilidade de lidar com menos recursos orçamentários, seria imperativo a criação de um mecanismo de compensação de perdas ou de complementação de valores repassados a esses Estados que seriam prejudicados visto que não se pode vislumbrar uma diminuição das obrigações a que estão submetidos para com os seus cidadãos.

Vale ressaltar que tais mecanismos de transferência de recursos já existem e seu pleno funcionamento é garantido pela Constituição. O Fundo de Participação do Estados – FPE e o Fundo Participação dos Municípios - FPM, são estratégias que garantem a transferência de recursos de forma vertical, da União Federal para Estados e Municípios.

Na hipótese de implantação de um novo modelo de partilha de receitas tributárias, seria necessária a adoção de uma estratégia de aporte de recursos no sentido de dar segurança aos Estados e Municípios que, na fase inicial poderiam sofrer perda de receita. Tal estratégia de garantia de recursos, deveria efetivar-se já na fase de implantação, devendo ser mantida até a estabilização do novo sistema, desta forma os Entes federados teriam a confiança necessária para aderirem ao novo sistema.

Importante lembrar que a Constituição Federal, ao mesmo tempo que delegou aos Estados-membros da Federação a competência para tributar e gerir os tributos sobre a base consumo, tornando estes tributos a mais importante fonte de renda desses Entes Federados, também os coloca como agentes promotores de políticas públicas que visam promover o bem-estar da população.

Refira-se também que este estudo é feito com base no valor da receita atualmente cobrada por cada Estado, cujas regras não são uniformes a todos eles o que, visto na perspectiva de um imposto geral do consumo onde as regras seriam uniformizadas, a receita arrecadada seria necessariamente diferente o que poderia colmatar as diferenças que resultam do presente estudo.

Capítulo 7 - DESAFIOS E POSSIBILIDADES DE IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL

Como já demonstrado ao longo deste estudo, a tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, adquiriu ao longo do tempo características muito particulares e complexas, que provocaram o distanciamento do modelo brasileiro daqueles praticados na maioria dos países com sistema econômico organizado, nomeadamente de países da União europeia.

Estão presentes como características identificadoras do modelo brasileiro, entre outras, a regressividade, divisão da base tributável, excessivo número de leis e normas reguladoras, além da existência de regimes especiais que provocam alto grau de renúncia fiscal gerando elevado nível de discussão, no âmbito judicial, das questões inerentes à tributação, o chamado contencioso tributário.

Algumas consequências mais visíveis, provocadas por esse modelo e já fartamente demonstradas, são um alto custo de adequação e conformidade, diminuição da competitividade dos produtos nacionais frente aos importados, alto percentual da carga tributária a ser suportada pelos contribuintes.

Todos esses fatores, em conjunto com fatores secundários, mas também importantes, atribuem à economia brasileira características de um ambiente hostil à livre concorrência e ao

surgimento de novos investimentos a partir do setor privado, em nível satisfatório e por fim prejudica sobremaneira o próprio crescimento econômico do país.

Com relação, especificamente, aos tributos que são utilizados como instrumentos da tributação indireta, no modelo brasileiro estes também contribuem para que o sistema seja considerado altamente complexo. Na esfera de competência da União Federal, coexistem impostos e contribuições, alguns cumulativos, outros monofásicos e não cumulativos; um leque variado de tributos a incidir sobre a mesma base.

No caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), este permite ao produtor acesso ao crédito do imposto pago na operação anterior enquanto impostos como PIS/COFINS tem a natureza de impostos cumulativos e ainda podem incidir sobre o mesmo fato gerador, configurando dupla tributação.

Quando analisamos os outros entes da Federação, verifica-se como caso exemplar e significativo o ICMS, tributo de competência dos Estados Federados, que analisamos no capítulo quatro deste estudo. Este tributo foi idealizado como um imposto do tipo IVA, incidindo sobre o valor acrescentado e dessa forma garantindo a sua neutralidade em relação à cadeia de produção.

No entanto, como resultado de interpretações oriundas de disputas jurídicas, a base de cálculo do imposto passou a incorporar o próprio imposto, distorcendo o carácter neutro da imposição e transformando-a em imposto cumulativo em alguns casos e, ainda que admita a possibilidade do crédito do imposto, este se aplica apenas como crédito físico e não financeiro, ou seja transformou-se em um IVA parcial.

Na esfera dos municípios, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, configura-se meramente como um imposto monofásico e cumulativo, pois como demonstrado no capítulo dedicado à análise deste tributo, o mesmo não admite a devolução do imposto pago a montante.

Outra questão importante quando analisamos a tributação indireta e o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil, é o facto de que este sistema é também um subsistema componente do Sistema Tributário Nacional, que por sua vez contempla também a tributação sobre a base renda e a base propriedade ou património. Verificamos que a participação da tributação indireta, quando incluem os tributos que incidem sobre salários, chega

aproximadamente a 70% e corresponde à maior parcela da grandeza econômica que representa a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte nacional.

Nesse sentido, os impostos diretos, incidentes sobre a base renda e base patrimônio, compostos de características como alíquotas progressivas, representam apenas 20%, aproximadamente, da carga tributária. Sabe-se que nos países desenvolvidos a participação dos impostos que recaem diretamente sobre a renda dos contribuintes pode se aproximar a 70%.

Diante do quadro atual acerca do Sistema tributário brasileiro, onde a tributação indireta ocupa o lugar central, mesmo sabendo-se que pelos efeitos da sua natureza regressiva, onde as famílias com renda menor comprometem grande parcela da renda ao consumir, fica claramente visível que o país se encontra caminhando em sentido inverso ao percurso das sociedades mais desenvolvidas.

Tal sistema tributário, na forma como se configura atualmente, mostra-se altamente prejudicial ao desenvolvimento da atividade econômica, quando impõe grandes dificuldades de adequação e conformidade às empresas e também aos contribuintes.

As bases desse sistema, que hoje é tido como um sistema extremamente complexo, prejudicial à economia e que não respeita um dos mais importantes princípios das finanças públicas, qual seja o basilar princípio da equidade, são identificadas na reforma tributária contemplada pela Constituição Federal de 1966. As proposições desta reforma, ao mesmo tempo que introduziu no sistema tributário brasileiro a tributação sobre a valor acrescentado também assegurou aos três entes federativos competência para tributar a base consumo.

Dessa forma, a tributação sobre consumo de bens e serviços, teve afastada a possibilidade de ser executada a partir de um imposto geral, com arrecadação centralizada e abrangência a todo o território nacional, dividindo a base de incidência sobre o consumo entre União federal (Impostos sobre a produção), Estados (Impostos sobre as vendas de mercadorias) e Municípios (Impostos sobre serviços).

O que poderia ser um sistema com um imposto aos moldes do IVA, como seu principal instrumento, visto que esta modalidade já naquela época se consolidava como um imposto de sucesso na Europa, se transformou no sistema que vigora no país atualmente, com todos os seus defeitos e distorções que provoca, e que não apresenta qualidades que justifiquem sua manutenção.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o formato de tributação sobre o consumo implementado pela Constituição anterior foi mantido, com mínimas alterações, que não chegaram a influenciar o sistema como um todo.

A principal justificativa para a estruturação da Sistema Tributário Nacional se viabilizar nesses moldes, vem do fato de que o Estado brasileiro foi idealizado e consolidado como uma Federação de Estados-membros e que havia a premente necessidade de resgate e fortalecimento das bases federalistas.

Nesse sentido buscava-se promover a descentralização administrativa e fiscal, através do livre exercício das competências que foram atribuídas aos componentes do pacto federativo brasileiro, União Federal, Estados e Municípios. No entanto seria necessário assegurar a geração de receitas tributárias próprias no sentido de garantir a sua autonomia política, administrativa e financeira em relação ao poder central.

Entretanto, o Texto Constitucional mantém dispositivos que estabelecem um alto grau de dependência dos Estados e Municípios relativamente à União Federal, tornando as relações muito complexas, mas também obrigando os Entes Federativos a atuarem de forma cooperada, para o alcance das responsabilidades distribuídas pela própria Constituição.

O modelo em si não pode ser modificado visto que se encontra entre as cláusulas pétreas da Constituição Federal ou seja o modelo federativo do Estado Brasileiro só pode ser alterado ou modificado como resultado de uma ampla discussão e através de reforma da Constituição do país.

No que diz respeito à reformulação da tributação sobre o consumo, a percepção é que, para uma implementação efetiva de um novo modelo, baseado em um imposto único, incidente sobre o valor acrescentado, não cumulativo, ou seja, neutro, e que seja aplicado no local de destino, se faz necessária uma discussão abrangente sobre as vantagens e também desvantagens consequentes do federalismo.

Desta forma, dificilmente uma reforma da tributação indireta alcançará êxito, sem uma reformulação do modelo federativo sob o posto de vista das competências e atribuições dos Entes Federados, em vista da conformidade e da interação existente entre os dois mecanismos.

Seria necessário reposicionar as competências tributárias dos Entes Federados, além de garantir um adequado sistema de transferências e de partilha de recursos, permitindo

assim o financiamento das obrigações e responsabilidades que são exigidas dos Entes Federados.

Nesse sentido a implantação de um Imposto geral sobre o consumo no sistema tributário nacional poderia colaborar de fato, para que as várias distorções verificadas na tributação indireta na forma como está organizada hoje, pudessem ser superadas ou até mesmo eliminadas.

Um imposto sobre o valor acrescentado, com uma alíquota única a todo o território nacional e junto com as conhecidas características de modelos de IVA, já em pleno uso nos países da União Europeia, teria o efeito imediato de inibir a chamada “guerra fiscal”, existente entre os Estados e também entre municípios, bastante prejudicial ao equilíbrio orçamentário entre as regiões do país.

Tentativas de reforma tributária foram feitas anteriormente e não obtiveram sucesso, visto que os Entes Federados não admitem a possibilidade de perda de receita e também não abrem mão da possibilidade de exercerem suas competências tributárias garantidas pela Constituição Federal. Tal assunto sempre foi um entrave no caminho das reformas e com a falta de um amplo consenso a respeito, as propostas não lograram êxito.

Diante do exposto fica evidente a importância e urgência da reformulação da tributação sobre o consumo e a adoção de um imposto aos moldes dos IVA, mas também se faz necessário que a discussão sobre o assunto seja abrangente e possa envolver os Estados, Municípios e a União Federal no sentido de garantir que a distribuição de recursos seja suficiente, face aos encargos sob sua responsabilidade e ainda que possam ter segurança quanto às melhorias que venham a auferir, tanto no período de transição, quanto no longo prazo.

A adoção do IVA no Brasil, com tributação no destino, também abriria a possibilidade da implantação de um novo formato para a partilha de recursos oriundos dessa nova forma de arrecadação, garantindo às regiões menos desenvolvidas um aporte maior de recursos, seja através da partilha da receita de IVA ou através do fortalecimento dos Fundos de desenvolvimento, já em uso atualmente.

Nesse sentido, o modelo de partilha e atribuição de receitas vigente em Portugal e que contempla as Regiões Autónomas da Madeira e Açores, o chamado “regime da capitação” e

que leva em conta o quantitativo populacional e as características peculiares dessas regiões, poderia receber olhar especial e mais abrangente, no âmbito da reforma tributária brasileira.

Esse mecanismo de repartição de receita tem demonstrado ser eficiente e democrático na sua proposta de garantia orçamentária às regiões autónomas. Importante notar que o mecanismo de atribuição de receitas que leva em consideração o critério do número de habitantes de determinada região, não invalida outras formas de partilha e complementação orçamentária, podendo também ser objeto de aperfeiçoamento, restando consolidado no ordenamento jurídico Português.

Considerando ainda que entre os países que fazem parte do bloco económico europeu coexistem exemplos de Estados unitários e também de Estados Federados e todos praticam a tributação sobre o valor acrescentado com um IVA central como ferramenta estruturante da tributação sobre o consumo.

Verifica-se que esse modelo ao ser introduzido nos ordenamentos dos Países membros, permite que a estratégia de harmonização tributária possa render os benefícios esperados na área fiscal aos países componentes do bloco e por fim refletindo no fortalecimento económico dos Países-membros.

Por outro lado, a desejada simplificação do sistema de tributação sobre o consumo e a busca pela harmonização tributária no país através da implantação do IVA implica que Estados e Municípios abram mão de suas principais fontes de arrecadação e também, em certa parte, da autonomia que possuem atualmente, ficando na dependência dos repasses oriundos da União Federal.

Essas questões apontadas, apresentam-se como impasses a serem resolvidos, no âmbito de uma discussão mais aprofundada, visando proporcionar garantias aos Entes Federados envolvidos no processo, que suas receitas serão preservadas e que a mudança para o novo modelo de tributação sobre o consumo vai proporcionar melhorias sustentáveis ao longo do tempo.

No entanto, se os conflitos quanto ao financiamento dos encargos que recaem sobre os entes federados, através da correção dos desequilíbrios relativamente ao aporte de receitas, necessárias para o enfrentamento das demandas sociais, forem objeto de consenso quanto à sua superação, estará criado um ambiente favorável para a implantação de um novo modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços no país.

Com a adoção de um imposto único incidente o valor adicionado, aos moldes do IVA comum aos países da União Europeia, seria possível resgatar o pioneirismo do Brasil no campo da tributação sobre o valor adicionado, corrigindo os equívocos e reposicionando a política fiscal de modo que esta possa contribuir para o crescimento económico e desenvolvimento do país.

CONCLUSÃO

O modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços, atualmente em vigor no ordenamento jurídico brasileiro, apresenta-se como um subsistema integrante do Sistema Tributário Nacional, sendo formado por um conjunto de impostos e contribuições, com variadas características. Cada um destes tributos incidem de forma particular e específica sobre a base tributável consumo, que por sua vez caracteriza-se por ser uma base fragmentada e com tendência a se tornar cada vez mais reduzida.

Atribui-se a implantação desse modelo ao fato primordial de o Estado Brasileiro ter se consolidado como uma Federação, formada pela união indissolúvel de Estados e Municípios, consolidada sobre o princípio da autonomia administrativa e financeira, entre outros princípios republicanos e democráticos.

Procurando fortalecer os princípios norteadores deste assim denominado “pacto federativo”, as mais recentes Cartas Constitucionais brasileiras atribuíram aos Entes Federados, competências diversas, entre elas a de instituir tributos com vista ao provimento das receitas fiscais necessárias para o atendimento de suas obrigações para com a sociedade, compromissos estes também atribuídos pela Constituição.

Dessa forma, em relação à tributação indireta, tanto a União Federal como Estados e Municípios podem exercê-la, cada um destes entes federados tributa separadamente o consumo, na esfera de sua competência.

O objetivo principal que foi delineado para este estudo, seria analisar a forma como é efetuada a tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil e ao mesmo tempo fazer uma análise comparativa desse modelo com o sistema de tributação sobre o consumo utilizado nos países da União europeia.

Em paralelo ao primeiro objetivo, também foi proposta uma reflexão sobre as possibilidades de reformulação do atual sistema no sentido de estabelecer conexão com o modelo adotado nos países europeus, nomeadamente nos países da União Europeia, visto que esses países adotam o Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA, como um dos fundamentos do seu sistema de tributação sobre o consumo, o qual por sua vez, já foi adotado por um grande número de países, de todos os continentes.

Em conformidade com a metodologia proposta foram efetuadas pesquisas sobre a temática da tributação sobre o consumo e suas múltiplas abrangências, visando atender aos objetivos do estudo. Foi dada ênfase à análise documental promovida a artigos científicos e livros técnicos publicados tanto no Brasil como em Portugal, além de publicações variadas sobre assuntos fiscais, acessíveis através da rede mundial de computadores.

Com relação ao primeiro objetivo proposto, o estudo revela que o Sistema Tributário Nacional foi um dos primeiros do mundo a assimilar o método de tributação sobre o valor acrescentado, com base no princípio da neutralidade e não- cumulatividade.

Em sintonia com os países europeus, pioneiros do IVA na segunda metade do século passado, o Brasil substituiu seus antigos impostos cumulativos sobre vendas, sem no entanto adotar um imposto geral e centralizado. Com o passar do tempo, seu sistema tributário não conseguiu atingir a plenitude na aplicação desses princípios e dessa forma também não obteve os benefícios que poderiam ser proporcionados por essa estratégia.

Nesse sentido, a tributação sobre o consumo atingiu nos dias atuais, um ponto de grande complexidade e ineficiência, provocando distorções em todo o sistema econômico. Caminhando no sentido oposto aos sistemas tributários mais modernos, o modelo brasileiro dividiu a base de incidência entre os entes federados e dessa forma efetivou-se através de uma profusão de leis e regulamentos que impõem às empresas enormes custos de adequação e conformidade, com consequências para a produtividade e competitividade.

A necessidade de reformulação do sistema atual é consensual a todos os segmentos envolvidos na discussão das questões que envolvem o sistema tributário brasileiro, especialmente a tributação indireta. A adoção de um imposto geral sobre o consumo aos moldes do IVA, comum nos países da União Europeia, se apresenta como uma solução que já não pode mais esperar para sua implantação. Os benefícios seriam imediatos, com a eliminação dos problemas causados pelo sistema atual.

O estudo também aponta que a pretendida reformulação do atual modelo de tributação sobre o consumo, demonstra ser uma tarefa bastante complexa, desafiadora e inadiável, mas, ao mesmo tempo, perfeitamente possível de ser alcançada. No entanto é necessário que se apresente com clareza à sociedade, em todos os seus segmentos, que as mudanças podem de fato trazer melhorias efetivas e sustentadas, tanto no período de transição, quanto no longo prazo, superando dessa forma as desconfianças naturais dos Entes Federados, quanto à perda de receitas.

Essas negociações devem, obrigatoriamente, envolver discussões acerca de um novo pacto federativo, ou ainda sobre o tipo de federalismo que se pretende ter para o país. Um entendimento sobre a nova forma de distribuição de receitas, que envolvam necessariamente as áreas governamentais que elaboram as políticas sociais, também terá de ser buscado e superado, no sentido de que sempre caberá aos Estados e Municípios a resposta às demandas sociais, visto que se encontram mais próximos dos cidadãos.

Desta forma, não basta apenas apresentar o caminho para resolver as questões da cumulatividade dos impostos incidentes sobre a produção e que prejudicam o produto nacional ou ainda como eliminar os conflitos fiscais entre os Estados.

Mas será de maior importância, na busca pela aprovação de reformas que alcancem não apenas a tributação indireta, mas também, posteriormente, sobre a renda e sobre o patrimônio, que as partes envolvidas estejam conscientes, de que por este caminho, seria possível resgatar o crescimento econômico equilibrado e com justiça social.

Tendo por base as constatações feitas ao longo deste estudo, verifica-se que a temática da tributação sobre o consumo, mostra-se como uma área do conhecimento ainda com muitos caminhos a serem explorados e que não se esgota em poucos estudos.

Como sugestão de investigações futuras, seria interessante acompanhar as propostas de reforma tributária, que hoje se encontram em tramitação no Parlamento brasileiro e a partir daquilo que aprovado, acompanhar sua implementação e o consequente processo de transição para o novo modelo.

Também como sugestão para trabalhos que podem ser desenvolvidos, seria a elaboração de um estudo considerando os quantitativos de receita gerados pelo sistema de atribuição de receitas às regiões autónomas de Portugal, regime de capitação, em comparação com o novo modelo de partilha e atribuição de receitas aos Entes Federados a ser implantado com a reforma tributária brasileira.

Bibliografia

- Amaro, L. (2010). *Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Saraiva: São Paulo.
- Appy, B. (2017, 25 de setembro) Reforma Tributária. [texto colocado no Blog da Associação Comercial do Paraná] em <https://acpr.com.br/noticias/bernard-appy-fala-sobre-reforma-tributaria-na-acpr/>. Acedido em 29 de janeiro de 2021.
- Appy, B., Santi E., Coelho, I., Machado, N., & Canado, V. R. (2018). Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCI_F_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acedido a 20 de outubro de 2020.
- Arlindo, C. (1999) *O IVA na União Europeia - As Dificuldades do Processo de Harmonização*. In: Balthazar, U. C. (Coord.), *Reforma Tributária e Mercosul* (1ª ed. pp. 225). Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey.
- Artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988. (2003). (32ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Autoridade Fiscal e Aduaneira [AT]. (2016-2019). *Estatísticas IVA*. <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/IVA/Pages/default.aspx>. Acedido em 23 de fevereiro de 2021.
- Baleeiro, A. (2013). *Direito Tributário Brasileiro*. (Ed. rev.) Rio de Janeiro: Forense.
- Basto, J. G. X. (1991) A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade Económica Europeia. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 361(2), 56-57.
- Basto, J. G. X. (1996). Tendência de evolução dos sistemas fiscais na União Europeia, com especial referência ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). In: *Temas de integração* (1ª ed. n.2, pp.20). Lisboa: Almedina.
- Campet, C. (1971). Elementos de una teoría general de la imposición de las ventas. In: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. I.E.F. Ministério de Hacienda. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre.
- Canotilho, J. J. G., & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada* (4ª ed., vol. I, pp.234). Coimbra: Coimbra Editora.
- Carrazza, R. A. (2011). *ICMS* (15ª ed.) São Paulo: Malheiros.
- Coelho, S. C. N. (2011, 7 de julho). Neutralidade Fiscal e Desenvolvimento Económico: O equívoco dos incentivos fiscais. In: XI Congresso Brasileiro de Direito. Acedido em 18 de dezembro de 2020 em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/neutralidade-fiscal-incentivos-fiscais>.
- Coelho, S. C. N. (2015). *Curso de direito tributário brasileiro* (14ª ed., pp. 482). Rio de Janeiro: Forense.

- Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988. (2003). (32a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Correa, A. (1981). Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (3º ed.) Lisboa: APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas.
- Correa, A. (1999). O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização. In: *Reforma Tributária e Mercosul*. Balthazar, U. C. (coord.). Belo Horizonte: Editora Del Rey.
- Costa, A. J. (1978). ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária.
- Decreto-Lei n. 8.950, de 29 de dezembro de 2016. aprova a tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados – tipi. Acedido em 07 de janeiro de 2021 em <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=8950&ano=2016&ato=e77cXQE5EeZpWT0f1>.
- Directiva 67/227/CEE, do Parlamento Europeu e do Conselho (1967). *Harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31967L0227>. Acedido em 23 de abril de 2021.
- Directiva 77/388/CEE do Conselho (1977). *Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme*. http://publications.europa.eu/resource/cellar/05859071-b553-42cb-b9f8-160d687f9946.0010.02/DOC_2. Acedido em 08 de janeiro de 2021.
- Due, J. F. (1974). Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento (C. Perret Trad.). São Paulo: Editora Perspectiva,
- Emenda Constitucional, n. 18, de 1 de Dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário e dá outras providências. Acedido em 19 de março de 2021 em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-norma-pl.html>.
- Emenda Constitucional, n. 33, de 11 dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Acedido em 27 de março de 2021 em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm.
- Endeavor Brasil. (2019) Relatório de pesquisa Endeavor Brasil. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. Perroni, J., & Thiago M. (Coord.) (n. 02, 56 p.). Acedido em 20 de novembro de 2020 em <https://endeavor.org.br/>
- Gassen, V., D'Araújo, P. J. S., & Paulino, S. R. F. (2013). Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*, 34(66), 213-234.
- Gomes, F. L. (2006). Manual do IVA nas Comunidades Européias. *Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL* (1º ed.). Curitiba: Editora Juruá.

Gouveia, E. P. (1976). *O Imposto sobre o Valor Agregado*. São Paulo: José Bushatsky.

Haully, L. C. (2017). Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária. Acedido em 12 de fevereiro de 2021 em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-haully>.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2020). Produto Interno Bruto (PIB). Rio de Janeiro: IBGE. Acedido em 18 de outubro de 2021 em <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>.

Jobim, E. S. L. (2019). A tributação sobre o consumo na experiência Europeia, a tributação das exportações no Brasil: O tratamento dado ao ICMS e o IPI. *Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT*, Belo Horizonte, 17(100), 147-188.

La Feria, R., & Krever, R. (2013). Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In Feria, R. (coord.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* (pp. 3-36). Wolters Kluwer. Acedido em 02 de dezembro de 2020 em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2273111.

Lauré, M. (1971). *Estúdio constructivo: projeto de um impuesto único sobre el valor añadido*. In: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. I.E.F. Ministério de Hacienda. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre.

Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Acedido em 15 de dezembro de 2020 em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm.

Lei Complementar n.116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Acedido em 29 de outubro de 2020 em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm.

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 46. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Acedido em 14 de novembro de 2020 em <https://presrepublica.iusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>.

Lei Orgânica n. 2, de 2 de setembro de 2013. Aprova a Lei das Finanças das Regiões Autônomas. Diário da República n.º 168/2013, Série I de 2013-09-02. Acedido em 21 de janeiro de 2021 em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/73415885/202102140513/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?LegislacaoConsolidadaWARdrefrontofficeportletrp=indice>.

Lustosa, P. R. B. & Santos, A. (1998). *Proposta de um modelo de DVA - Demonstração do Valor Adicionado - adequado ao novo desenho institucional e mercantil do setor elétrico brasileiro*. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisa Econômica.

- Menezes, J. P. C. B. (2013). Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu) *Revista Gestão & Tecnologia*, Pedro Leopoldo, 13(2), p. 145-166.
- Nabais, J. C. (2007). A Autonomia Financeira das Autarquias Locais. Coimbra: Almedina.
- Náufel, J. (1998). Novo Dicionário Jurídico Brasileiro (8º ed.). São Paulo: Cone Editora.
- Nobre, Simone Cruz. (2019). As propostas de reforma sob o viés do sistema tributário adequado. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 142(27). Acedido em 11 de junho de 2021 em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/205/118>.
- Nogueira, R.B. (1995). Curso de direito tributário (14ª edição). São Paulo: Saraiva.
- Nunes, P. (1982). Dicionário de Tecnologia Jurídica (v. I, A-F, 11º ed.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- Oliveira, F. A. & Biasoto G. (2015). A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. *Texto para Discussão*. Instituto de Economia/Unicamp, Campinas, 260, 1-32.
- Oscar, P. S. J. Vocabulário Jurídico. 23º edição. Revista e atualizada por: Slaibi Filho, N., & Carvalho, G. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- OCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2008). Tax And Economic Growth Economics Department Working Paper No.620. Acedido em 27 de abril de 2021 em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf>.
- Paulsen, L. (2012). Impostos Federais, Estaduais e Municipais (7ª ed.). Porto Alegre: Livraria do advogado.
- Paulsen, L. & Melo, J. E. S. (2009). Impostos Federais, Estaduais e Municipais (5ª ed.). Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- Portaria n.º 77-B/2014 de 01 de abril. Fixa o valor das taxas de segurança a cobrar nos aeroportos da rede ANA, S.A., e nos restantes aeródromos e aeroportos. Diário da República n.º 64/2014, 1º Suplemento, Série I. Acedido em 21 de fevereiro de 2021 em <https://dre.pt/home/-/dre/25344049/details/maximized>.
- Rios, M. J. (2017). A tributação do consumo na União Europeia. *Direito Izabela Hendrix*, 19(19), 1-22.
- Rocha, J. F. (2009). As finanças das regiões autónomas numa perspectiva jurídica (aproximação ao direito financeiro regional). Minho: CEJUR. Acedido em 18 de março de 2021 em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/26413/1/15%20-%20DFin%20regional.pdf>.
- Sainz, R. C. (1971). Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido. In: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. I.E.F. Ministério de Hacienda. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre.

- Samuelson, A. P. & Nordhaus, W. D. (2012) *Economia*, (trad.). Portugal: McGraw Hill.
- Santi, E. M. D., Campedelli, L. R., & Santos, S. O. P. Guerra e falta de interesses são obstáculos da reforma tributária. *Conjur*. Acedido em 11 de novembro de 2020 em <https://www.conjur.com.br/2015-mai-05/guerra-fiscal-falta-interesse-dificultam-reforma-tributaria>.
- Schoueri, L. E. (2015). *Direito Tributário* (5. Ed). São Paulo: Saraiva.
- Shoup, C. (1971). Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional. In: *El impuesto sobre el valor añadido. Primer impuesto Europeo*. I.E.F. Ministério de Hacienda. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre.
- SILVA, P. (2004). *Vocabulário Jurídico* (Rev. Slaibi-Filho, N. & Gomes, P. P.V., 26ª ed). Rio de Janeiro: Forense.
- Silva, R. S. B. & Gassen, V. (2011) Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. *Revista Brasileira de Direito*, 7(2), 167-199.
- Teodorovicz, J. (2009) *Integração econômica e tributação sobre o consumo sob a perspectiva da sustentabilidade – aspectos científicos e políticos*. Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, para obtenção do grau de mestre, orientado por Roberto Catalano Botelho Ferraz, Curitiba. Acedido em 04 de abril de 2021 em http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/P_PR_9110833dc9151305adb90264ec282605.
- Teodorovicz, J. (2017). *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Torres, H. (2018). Comentário ao artigo 155, II. In: Canotilho, J. J. G., Mendes, G. F., Sarlet, I. W., & Streck, L. L. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil* (2ª ed., pp. 1882-1834). São Paulo: Saraiva/Almedina.
- Tratado de Roma, de 25 de Março de 1957. Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia. Acedido em 30 de outubro de 2020 em <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>.
- Vasques, S. (2005). Origem e Finalidade dos Impostos Especiais de Consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, 3(17). Acedido em 14 de janeiro de 2021 em http://www.bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico.
- Vasques, S. (2012). A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, 10(60). Acedido em 23 de janeiro de 2021 em http://www.bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico.
- Vasques, S. (2016). *O Imposto sobre o valor agregado*. Lisboa: Almedina, 2016.
- Vieira, J. R. V. (1993) *IPI - A Regra-Matriz de Incidência*. Texto e Contexto. Curitiba: Juruá.

APÊNDICES

Tabela 6. Quadros de apuração do Indicador do Imposto per capita do ano 2019.

	População		Modelo atual		Indicador Imposto per capita	Modelo capacitação		Variação	
Roraima	631.181	0,30%	1.117.103.856	0,22%	1.770	1.519.398.782	0,30%	402.294.926	0,08%
Amapá	861.773	0,41%	944.821.040	0,19%	1.096	2.074.487.107	0,41%	1.129.666.067	0,22%
Acre	894.470	0,42%	1.413.047.877	0,28%	1.580	2.153.196.355	0,42%	740.148.478	0,15%
Tocantins	1.590.248	0,75%	3.019.910.480	0,59%	1.899	3.828.095.071	0,75%	808.184.591	0,16%
Rondônia	1.796.460	0,85%	4.013.195.252	0,79%	2.234	4.324.495.092	0,85%	311.299.840	0,06%
Sergipe	2.318.822	1,10%	3.547.720.517	0,70%	1.530	5.581.941.350	1,10%	2.034.220.833	0,40%
Mato Grosso do Sul	2.809.394	1,33%	10.048.253.139	1,97%	3.577	6.762.861.719	1,33%	-3.285.391.420	-0,64%
Distrito Federal	3.055.149	1,44%	8.181.619.122	1,61%	2.678	7.354.450.895	1,44%	-827.168.227	-0,16%
Piauí	3.281.480	1,55%	4.488.649.195	0,88%	1.368	7.899.282.007	1,55%	3.410.632.812	0,67%
Alagoas	3.351.543	1,58%	4.207.569.358	0,83%	1.255	8.067.939.867	1,58%	3.860.370.509	0,76%
Mato Grosso	3.526.220	1,67%	13.365.994.567	2,62%	3.790	8.488.427.843	1,67%	-4.877.566.724	-0,96%
Rio Grande do Norte	3.534.165	1,67%	5.724.568.140	1,12%	1.620	8.507.553.297	1,67%	2.782.985.157	0,55%
Paraíba	4.039.277	1,91%	5.904.253.112	1,16%	1.462	9.723.474.812	1,91%	3.819.221.700	0,75%
Espírito Santo	4.064.052	1,92%	11.451.867.108	2,25%	2.818	9.783.113.972	1,92%	-1.668.753.136	-0,33%
Amazonas	4.207.714	1,99%	10.039.289.959	1,97%	2.386	10.128.941.663	1,99%	89.651.704	0,02%
Goiás	7.113.540	3,36%	17.125.875.111	3,36%	2.408	17.123.937.530	3,36%	-1.937.581	0,00%
Maranhão	7.114.598	3,36%	7.883.486.037	1,55%	1.108	17.126.484.381	3,36%	9.242.998.344	1,81%
Santa Catarina	7.252.502	3,42%	23.276.424.579	4,57%	3.209	17.458.451.233	3,42%	-5.817.973.346	-1,14%
Pará	8.690.745	4,10%	12.202.357.223	2,39%	1.404	20.920.635.080	4,10%	8.718.277.857	1,71%
Ceará	9.187.103	4,34%	13.151.857.595	2,58%	1.432	22.115.483.690	4,34%	8.963.626.095	1,76%
Pernambuco	9.616.621	4,54%	17.938.842.230	3,52%	1.865	23.149.432.948	4,54%	5.210.590.718	1,02%
Rio Grande do Sul	11.422.973	5,39%	35.742.812.912	7,01%	3.129	27.497.740.373	5,39%	-8.245.072.539	-1,62%
Paraná	11.516.840	5,44%	31.502.726.802	6,18%	2.735	27.723.699.972	5,44%	-3.779.026.830	-0,74%
Bahia	14.930.634	7,05%	24.717.852.212	4,85%	1.656	35.941.492.407	7,05%	11.223.640.195	2,20%
Rio de Janeiro	17.366.189	8,20%	37.015.298.605	7,26%	2.131	41.804.437.111	8,20%	4.789.138.506	0,94%
Minas Gerais	21.292.666	10,06%	51.945.190.597	10,19%	2.440	51.256.376.210	10,06%	-688.814.387	-0,14%
São Paulo	46.289.333	21,86%	149.774.384.426	29,38%	3.236	111.429.140.285	21,86%	-38.345.244.141	-7,52%
Total	211.755.692	100%	509.744.971.051	100%		509.744.971.051	100%	0	0,00%

	População		Modelo atual		Modelo capacitação		Variação	
Roraima	631.181	0,30%	1.117.103.856	0,22%	1.519.398.782	0,30%	402.294.926	0,08%
Amapá	861.773	0,41%	944.821.040	0,19%	2.074.487.107	0,41%	1.129.666.067	0,22%
Acre	894.470	0,42%	1.413.047.877	0,28%	2.153.196.355	0,42%	740.148.478	0,15%
Tocantins	1.590.248	0,75%	3.019.910.480	0,59%	3.828.095.071	0,75%	808.184.591	0,16%
Rondônia	1.796.460	0,85%	4.013.195.252	0,79%	4.324.495.092	0,85%	311.299.840	0,06%
Sergipe	2.318.822	1,10%	3.547.720.517	0,70%	5.581.941.350	1,10%	2.034.220.833	0,40%
Piauí	3.281.480	1,55%	4.488.649.195	0,88%	7.899.282.007	1,55%	3.410.632.812	0,67%
Alagoas	3.351.543	1,58%	4.207.569.358	0,83%	8.067.939.867	1,58%	3.860.370.509	0,76%
Rio Grande do Norte	3.534.165	1,67%	5.724.568.140	1,12%	8.507.553.297	1,67%	2.782.985.157	0,55%
Paraíba	4.039.277	1,91%	5.904.253.112	1,16%	9.723.474.812	1,91%	3.819.221.700	0,75%
Amazonas	4.207.714	1,99%	10.039.289.959	1,97%	10.128.941.663	1,99%	89.651.704	0,02%
Goiás	7.113.540	3,36%	17.125.875.111	3,36%	17.123.937.530	3,36%	-1.937.581	0,00%
Maranhão	7.114.598	3,36%	7.883.486.037	1,55%	17.126.484.381	3,36%	9.242.998.344	1,81%
Pará	8.690.745	4,10%	12.202.357.223	2,39%	20.920.635.080	4,10%	8.718.277.857	1,71%
Ceará	9.187.103	4,34%	13.151.857.595	2,58%	22.115.483.690	4,34%	8.963.626.095	1,76%
Pernambuco	9.616.621	4,54%	17.938.842.230	3,52%	23.149.432.948	4,54%	5.210.590.718	1,02%
Bahia	14.930.634	7,05%	24.717.852.212	4,85%	35.941.492.407	7,05%	11.223.640.195	2,20%
Rio de Janeiro	17.366.189	8,20%	37.015.298.605	7,26%	41.804.437.111	8,20%	4.789.138.506	0,94%
Total	211.755.692	100%	509.744.971.051	100%	509.744.971.051	100%	0	0,00%

	População		Modelo atual		Modelo capacitação		Variação	
Roraima	631.181	0,30%	1.117.103.856	0,22%	1.519.398.782	0,30%	402.294.926	0,08%
Amapá	861.773	0,41%	944.821.040	0,19%	2.074.487.107	0,41%	1.129.666.067	0,22%
Mato Grosso do Sul	2.809.394	1,33%	10.048.253.139	1,97%	6.762.861.719	1,33%	-3.285.391.420	-0,64%
Distrito Federal	3.055.149	1,44%	8.181.619.122	1,61%	7.354.450.895	1,44%	-827.168.227	-0,16%
Mato Grosso	3.526.220	1,67%	13.365.994.567	2,62%	8.488.427.843	1,67%	-4.877.566.724	-0,96%
Espírito Santo	4.064.052	1,92%	11.451.867.108	2,25%	9.783.113.972	1,92%	-1.668.753.136	-0,33%
Santa Catarina	7.252.502	3,42%	23.276.424.579	4,57%	17.458.451.233	3,42%	-5.817.973.346	-1,14%
Rio Grande do Sul	11.422.973	5,39%	35.742.812.912	7,01%	27.497.740.373	5,39%	-8.245.072.539	-1,62%
Paraná	11.516.840	5,44%	31.502.726.802	6,18%	27.723.699.972	5,44%	-3.779.026.830	-0,74%
Minas Gerais	21.292.666	10,06%	51.945.190.597	10,19%	51.256.376.210	10,06%	-688.814.387	-0,14%
São Paulo	46.289.333	21,86%	149.774.384.426	29,38%	111.429.140.285	21,86%	-38.345.244.141	-7,52%
Total	211.755.692	100%	509.744.971.051	100%	509.744.971.051	100%	0	0,00%

ANEXOS

1. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019 (PEC da Reforma Tributária):

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>

2. Proposta de Emenda Constitucional N.º, DE 2019 (Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências):

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ywn9k78qs6mp1ojp3tuurc6c223760385.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019