

COORDENADORES

Luís Flávio Neto

Leonardo Aguirra de Andrade

Salvador Cândido Brandão Junior

IBDT / NUPEM

Tributação do Consumo



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Tributação do Consumo

COORDENADORES
Luís Flávio Neto
Leonardo Aguirra de Andrade
Salvador Cândido Brandão Junior

IBDT / NUPEM

Tributação do Consumo



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2024



© Vários autores
Todos os direitos desta edição reservados.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar
CEP 01411-001 – São Paulo – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,
Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

Conselho Deliberativo: Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, João Francisco Bianco, José Maria Arruda de Andrade, Leonardo Aguirra de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka Vieira, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maitto da Silveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de;
BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido (coords.)
T743 Tributação do consumo. – IBDT / NUPEM – São Paulo, SP:
IBDT, 2024.

240 p.; 16x23 cm.

ISBN e-PUB 978-65-86252-81-1

1. Direito Tributário 2. Direito Comparado 3. Imposto sobre Consumo 4. Imposto sobre Valor Agregado
5. Tributação Indireta 6. Progressividade 7. Brasil
I. Luís Flávio Neto II. Leonardo Aguirra de Andrade
III. Salvador Cândido Brandão Junior IV. NUPEM
V. IBDT VI. Título

DORIS 341.3964

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário: Brasil
2. Direito Comparado: Brasil
3. Imposto sobre Consumo: Brasil
4. Imposto sobre Valor Agregado: Brasil
5. Tributação Indireta: Brasil
6. Progressividade: Brasil

Revisão: Rita Sorrocha / Edição: Nelson Mitsuhashi

Sumário

Apresentação	9
--------------------	---

O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo

Caio Cezar Soares Malpighi / Luís Eduardo Schoueri / Leonardo Aguirra de Andrade / Salvador Cândido Brandão Júnior

1. Aspectos introdutórios: apresentação do presente trabalho de pesquisa desenvolvido no âmbito do Grupo de Tributação do Consumo do NUPEM/IBDT. 2. O campo de incidência idealizado para o imposto sobre o consumo e a tentativa de se tributar o consumo no Brasil. 3. Uma possível reforma na tributação do consumo no Brasil e o modelo canadense de tributação do consumo. 4. O destinatário dos bens e serviços enquanto contribuinte e o fornecedor enquanto agente arrecadador do imposto sobre o consumo. 4.1. A relação jurídica tributária a ser considerada para a instituição do imposto sobre o consumo. 4.2. Relação jurídica tributária do imposto sobre o consumo: a figura do contribuinte e a figura do agente arrecadador. 4.3. Algumas repercussões práticas da estrutura proposta neste trabalho para a relação jurídica do imposto sobre o consumo. 5. Necessidade de tratamento constitucional aos papéis exercidos pelo fornecedor e pelo destinatário dos bens e serviços tributados pelo imposto sobre o consumo. 6. Vinculação constitucional do direito de creditamento ao pagamento da contrapartida financeira pelo bem adquirido ou pelo serviço tomado. 7. Tratamento adequado aos entes imunes ou isentos presentes no decorrer da cadeia de consumo. 8. Conclusão. Bibliografia.

15

Fundamentos da Progressividade e seus Desafios por uma Perspectiva de Direito Econômico

Bruna Vieira Esteves dos Santos

1. Introdução. 2. Fundamentos jurídicos. 2.1. Princípio da igualdade no Direito Tributário brasileiro. 2.2. Princípio da capacidade contributiva e sua relação com a progressividade. 2.2.1. Conceito de utilidade marginal da renda. 2.3. A “teoria do sacrifício” e a justiça distributiva para a fixação da alíquota progressiva do imposto sobre grandes fortunas. 3. Críticas econômicas à progressividade. 3.1. Possíveis ineficiências geradas por um sistema complexo. 3.1.1. Encargos administrativos. 3.1.2. Margem ao planejamento tributário. 3.1.3. Desincentivo ao cumprimento da legislação tributária. 3.2. Possíveis ineficiências geradas por um sistema diferenciado. 3.2.1. Efeito substituição. 3.2.2. Efeito renda. 3.3. Possíveis efeitos da distri-

buição e da arrecadação, quando aplicadas à luz da progressividade. 3.3.1. Eficácia redistributiva. 4. Conclusão. Referências.

51

A Residência do Consumidor como Elemento de Conexão para o Imposto sobre o Consumo Incidente em Operações Transnacionais

Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos Santos

1. Introdução. 2. Conceito de consumo. 3. Elementos de conexão e teorias de justificação de alocação de poder de tributar. 4. A tributação internacional sobre o consumo: o princípio do destino e da origem e a escolha do constituinte brasileiro. 5. A adoção da residência do consumidor como elemento de conexão para o ISC. 6. Conclusão. Referências.

75

Imunidade Tributária sobre Exportação no Imposto sobre Valor Agregado no Brasil: Comparativos com a Desoneração da Exportação na Experiência Internacional

Gabriela Cavalcanti Bueno

1. Introdução. 2. Tributação das exportações e o princípio do destino. 3. Desoneração da exportação na União Europeia e mecanismos de pagamento do IVA. 3.1. *Reverse charge mechanism*. 3.2. *Split payment*. 4. Aplicação de aprendizados internacionais ao Brasil. 5. Conclusão. Referências.

95

Autonomia Municipal e a Reforma Tributária

Leandro Brudniewski

I. Introdução. II. A competência legislativa tributária municipal em outros países. III. A Constituição brasileira e a autonomia dos municípios. IV. O federalismo e a autonomia legislativa municipal. V. O federalismo e a autonomia financeira municipal. VI. A análise histórica da autonomia municipal. VII. Conclusão. Referências.

115

A Não Cumulatividade Aplicável ao Imposto sobre o Consumo: Reflexões à Luz do Direito Comparado

Marcos Antonio Campanatti Filho

1. Introdução. 2. Notas sobre a não cumulatividade tributária. 3. União Europeia. 3.1. Do IVA da União Europeia. 3.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na União Europeia. 4. Nova Zelândia. 4.1. Do IVA neozelandês. 4.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na Nova Zelândia. 5. Austrália. 5.1. Do IVA australiano. 5.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na Austrália. 6. Canadá. 6.1. Do IVA canadense. 6.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA no Canadá. 7. Índia. 7.1. Do IVA da Índia. 7.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA indiano. 8. China. 8.1. Do IVA chinês. 8.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na China. 9. Das premissas da proposta de Reforma Tributária do Professor Luís Eduardo Schoueri e seu cotejo com as vantagens e desvantagens de cada método. 10. Conclusões. Referências.

137

A (Necessária?) Superação da Dicotomia entre Bens e Serviços para a Incidência do Novo Imposto Único sobre o Consumo

Maria Eduarda de Toledo Chiarelli

I. Hipótese de pesquisa. I.I. Desenvolvimento. I.II. Análise de direito comparado. II. A Diretiva IVA e seu âmbito objetivo de aplicação. III. A importância de uma base alargada para a eficiência do imposto em nível do *design*. IV. A dicotomia entre bens e serviços no IVA europeu. V. A necessária(?) superação da dicotomia – um modelo de imposto único para o Brasil. V.I. As problemáticas apresentadas pela base dual de incidência do IVA europeu. V.II. As dificuldades de um conceito único. VI. A taxação das operações financeiras em Portugal através do imposto do selo. VII. Conclusão. Referências.

179

A Existência de Embasamento Dogmático Próprio do Direito Tributário para a Hipótese de Restituição de um Tributo sobre Consumo para Pessoas de Baixa Renda

Murilo Jakuk Ferreira Lopes

I. Introdução. II. Sistema atual de tributação do consumo. III. A regressividade como fenômeno econômico-jurídico. IV. Propostas de restituição do tributo e o enfrentamento da regressividade. V. Atendimento à capacidade contributiva. VI. Considerações finais. Referências.

199

O Alcance da Neutralidade Tributária na Instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Brasileiro

Tatiana Caroline de Mesquita

Introdução. 1. A neutralidade e o imposto sobre valor agregado (IVA). 1.1. Contexto doutrinário na União Europeia. 2. A neutralidade e o IVA europeu. 2.1. A jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia (CJEU). 2.2. As recentes alterações no sistema de IVA europeu (VAT action plan). 3. A tributação e a Ordem Econômica Constitucional Brasileira. 4. Considerações finais. Referências.

217

Apresentação

Tributação sobre o consumo no Brasil: uma pesquisa para uma reforma e estruturação da tributação que busque gravar a renda consumida

No ano de 2021, o professor Luís Eduardo Schoueri publicou no jornal *Valor Econômico*¹ um artigo com críticas dirigidas à tributação sobre o consumo no Brasil, realizando apontamentos sobre algumas distorções, as quais, inclusive, se mantinham no desenho de reforma tributária existente na época pela criação do IBS, pois, no lugar de se estruturar um imposto sobre o consumo, preferia-se a criação de um imposto sobre bens e serviços, onde permaneciam as discussões sobre “operações”, “bens” e “serviços”, o que abriria margem para discussões sobre conceitos de direito privado na busca por afastar algumas situações da tributação sobre o consumo.

O que se pretendia com o artigo era um chamado para a reflexão, de sorte que as discussões sobre uma reforma tributária caminhassem para a criação, verdadeiramente, de um imposto sobre o consumo. O ponto principal defendido pelo professor Luís Eduardo Schoueri foi a mudança de perspectiva em relação ao contribuinte do imposto. Se o que se pretende em uma tributação sobre o consumo é onerar a renda manifestada pelo consumidor final no consumo dessa renda, o contribuinte de direito do imposto deve ser o consumidor, e não mais o fornecedor de bens ou serviços, os quais ainda podem permanecer como sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, mas na qualidade de responsáveis por substituição.

Apenas com esta alteração, previa o artigo, seria possível eliminar a distorção existente hoje nas compras por entidades imunes, dentre elas as entidades governamentais, situações em que há tributação de IPI, ICMS – ou ISS se for serviço –, e PIS/Cofins se a operação ocorrer dentro do mercado nacional, mas a tributação estaria afastada se a operação for de importação.

Outras distorções seriam corrigidas apenas com a mudança do contribuinte para o consumidor final, dentre as quais podemos destacar: deixar de existir uma tributação objetiva, por bem ou serviço, e passar a utilizar a renda do consumidor como parâmetro de mensuração da capacidade contributiva, inclusive para fins de devolução do imposto; deixar de diferenciar a tributação por setores, ou por bens e serviços; afastar o impacto da inadimplência do consumidor, pois, por ser

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, Por um imposto sobre o consumo, *Valor Econômico*, 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 25 jan. 2024.

responsável tributário, o fornecedor pagaria o tributo apenas quando o consumidor pagasse o preço com a adição do tributo; e a responsabilidade penal do responsável (fornecedor de bens ou serviços) que recebe o preço e cobra pelo tributo do consumidor final, mas não o recolhe aos cofres públicos.

Como o propósito do artigo escrito pelo professor Luís Eduardo Schoueri era provocar a reflexão, dele, e inspirado nele, surgiu a organização de um grupo de pesquisas denominado “Tributação do Consumo” no Núcleo de Pesquisas do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado – NUPEM, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, sob a coordenação de Luís Flávio Neto, Leonardo Aguirra de Andrade e Salvador Cândido Brandão Junior.

O objetivo do grupo foi realizar pesquisa, com apoio na experiência internacional, para a estruturação da tributação sobre o consumo, investigando pontos positivos, negativos e potenciais dificuldades na implementação de um modelo de tributação, cuja incidência tenha como objeto a capacidade contributiva revelada pelo consumidor final no momento do consumo (renda consumida), tratando o consumidor como contribuinte do imposto, de modo a permitir a restituição do imposto ao consumidor de baixa renda e não onerar compras governamentais ou de entidades imunes. Um imposto com base ampla (sem diferenciação de operação, bens e serviços), plurifásico, não cumulativo e neutro, no sentido de transferir toda tributação para o consumo e atingir a renda do consumidor final.

Na busca para alcançar esse objetivo, o grupo de pesquisas foi dividido em 4 subgrupos. O subgrupo 1, sob a coordenação de Clara Gomes Moreira e Paulo Victor Vieira da Rocha, teria como centro de pesquisa a definição de consumo, tarefa que envolvia o estudo sobre a capacidade contributiva (renda consumida) e a identificação do momento e local do consumo.

O subgrupo 2, sob a coordenação de José Luis Ribeiro Brazuna e Salvador Cândido Brandão Junior, tinha como objetivo o estudo sobre o contribuinte do imposto sobre o consumo, a responsabilidade dos fornecedores na relação jurídico-tributária, mecanismos de seletividade e de restituição do imposto para a população de baixa renda, dentre outros tópicos.

O subgrupo 3, sob a coordenação de Matheus Cherulli Alcantara Viana e Leonardo Aguirra de Andrade, tinha a não cumulatividade como mote de pesquisa, aprofundando os estudos na metodologia do crédito, impactos dos benefícios fiscais, apropriação indébita e tratamento da inadimplência.

O subgrupo 4, sob a coordenação de Matheus Cherulli Alcantara Viana e Salvador Cândido Brandão Junior, tratou de pesquisar as questões federativas que poderiam estar envolvidas em uma possível reforma tributária, com discussões sobre pacto e autonomia federativa, repartição do produto da arrecadação, implementação do princípio do destino e operações interestaduais.

O grupo de pesquisas do NUPEM “Tributação do Consumo” contou com a colaboração dos seguintes pesquisadores: Adriano Ranciaro, Arthur Leite da

Cruz Pitman, Bruna Vieira Esteves dos Santos, Bruno Cesar Fettermann Nogueira, Caio Cesar Soares Malpighi, Carlos Marcelo Gouveia, Diego Washington Oliveira, Gabriela Cavalcanti Bueno, Hanna Vieira do Carmo, Leandro Brudniewski, Márcio Robson Costa, Marcos Antonio Campanatti Filho, Marcos Vicente Rita da Silva, Maria Eduarda de Toledo Chiarelli, Mariana Brandão Fantini, Murilo Jakuk Ferreira Lopes, Paulo Isaac de Almeida Reales, Pedro Júlio Sales de Araújo, Sandra Rosa Pereira, Sergio Villanova Vasconcelos, Tatiana Caroline de Mesquita, Thaís Tod Dechandt e Vinicius dos Santos Schiavon.

Os encontros foram quinzenais, na forma de debates e discussões sobre os pontos de pesquisa até então levantados, que perduraram até meados do segundo semestre de 2022 e contaram com a participação assídua de Fernando Aurélio Zilveti e Luís Eduardo Schoueri.

Durante as pesquisas, com o desenvolvimento da PEC n. 110/2019 e da PEC n. 45/2019, foram realizados alguns encontros para debates com a equipe do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP, oportunidades em que foram apresentadas as ideias, dúvidas e premissas elaboradas pelos pesquisadores do NUPEM.

É preciso salientar que muitos dos estudos realizaram também críticas ou comparações com os debates travados no Congresso Nacional no desenvolvimento das duas propostas de emendas à Constituição discriminadas acima. Por isso, o estudo trata das disposições presentes naquele momento do tempo, sob o ponto de vista teórico, independentemente de as disposições terem ou não permanecido na Emenda n. 132/2023.

Como primeiro produto do grupo das pesquisas, foi publicado na RDTA n. 53 o artigo “O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil”², escrito por Caio Cesar Soares Malpighi, Luís Eduardo Schoueri, Leonardo Aguirra de Andrade e Salvador Cândido Brandão Junior, expondo os debates e ideias alcançadas durante nos estudos e nos encontros sobre a definição do contribuinte do imposto sobre o consumo, na figura do destinatário das relações de consumo, com reflexos na não cumulatividade e nas transações envolvendo as entidades imunes, artigo novamente reproduzido nesta coletânea.

Os demais artigos reunidos nesta obra estão organizados por pesquisador ou pesquisadora redatora do artigo, em ordem alfabética.

Bruna Vieira Esteves dos Santos tratou da progressividade da tributação e seus desafios a partir da perspectiva do direito econômico. O estudo é centrado na análise do efeito redistributivo da progressividade na tributação da renda, no

² MALPIGHI, Caio Cesar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, p. 415-451, 2023.

entanto, como a tributação sobre o consumo também incide sobre a renda, neste caso, do consumidor final, o estudo também percorre questões de seletividade e regressividade.

Bruno Cesar Fettermann Nogueira, por sua vez, investigou elementos de conexão para fins de determinação do local do consumo nas transações transnacionais. Assim, como hipótese de pesquisa, tratou da possibilidade de utilização do critério da residência do consumidor para fins de determinar o local da incidência do imposto sobre o consumo.

Gabriela Cavalcanti Bueno, em sua pesquisa, investigou o princípio do destino e a imunidade tributária aplicável ao IVA nas exportações ao exterior, analisando a experiência europeia nos modelos implementados para esse fim, como a inversão da responsabilidade do sujeito passivo para o importador (*reverse charge mechanism*) e a divisão do pagamento entre preço e tributo (*split payment*).

Leandro Brudniewski trata da autonomia federativa em uma reforma tributária que se pretenda reunir, em um só tributo, toda a tributação sobre o consumo, atualmente distribuída entre União Federal, Estados-Membros e Municípios. Nesse sentido, tendo como premissa uma reforma com alteração da Constituição da República, a pesquisa realizada teve como objetivo responder se a centralização do tributo sobre o consumo na União, com a limitação da competência legislativa municipal, viola o federalismo fiscal.

Marcos Antonio Campanatti Filho trata da não cumulatividade da tributação sobre o consumo como sistemática para atingir a renda do consumidor final, analisando como essa técnica foi configurada na União Europeia, Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Índia e China, concluindo que o método imposto sobre imposto garante neutralidade por atingir a renda do consumidor final manifestada em seus gastos.

Maria Eduarda de Toledo Chiarelli tratou da necessidade de superação ou não da dicotomia entre bens e serviços na tributação sobre o consumo, em cotejo à simplicidade, neutralidade e equidade, quando se pensar na estruturação da incidência de um imposto único sobre o consumo que grave a renda consumida pelo consumidor final.

Murilo Jakuk Lopes teve como objeto de pesquisa fornecer critérios, com base na capacidade contributiva, para estruturar os modelos de restituição do imposto sobre o consumo para as famílias ou pessoas de baixa renda.

Tatiana Caroline de Mesquita, por fim, investigou a neutralidade de um IVA estruturado em base ampla de incidência, com alíquota única e vedação de quaisquer benefícios fiscais ou tratamentos diferenciados. A análise da neutralidade passou, necessariamente, pela investigação do sentido do termo. A pesquisadora, em sua análise, tratou da neutralidade no sentido de indução de comportamento, isto é, de ausência de intervenção na economia pelo Estado, utilizando o tributo e tratamentos diferenciados como instrumento para dosar sua intervenção, percorrendo os pontos positivos e negativos dessa neutralidade.

Desde a sua criação, NUPEM tem selecionado alunas e alunos, além de especialistas do mercado, para a promoção de grupos temáticos vocacionados a desenvolver temas tributários de grande relevância para a sociedade brasileira. Toda a produção do NUPEM pode ser acessada no *website* do Mestrado do IBDT (mestrado.ibdt.org.br/nupem).

Convidamos toda a sociedade a tomar conhecimento das pesquisas ora apresentadas, bem como de outras pesquisas desenvolvidas ou em desenvolvimento no NUPEM, e contribuir para esse debate tão relevante. E fazemos votos que se mantenha viva em todos os pesquisadores que fizeram parte deste projeto a chama da indagação, da investigação, dos estudos e do debate, para que prossigam contribuindo para o desenvolvimento do direito tributário brasileiro.

Luís Flávio Neto
Leonardo Aguirra de Andrade
Salvador Cândido Brandão Junior

O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo

Consumption Tax and the Taxpayer in a Possible Paradigm Change for Indirect Taxation in Brazil: shifting the Incidence from Production to Consumption

Caio Cezar Soares Malpighi (Coautor e redator do trabalho)

Luís Eduardo Schoueri (Coautor)

Leonardo Aguirra de Andrade (Coautor)

Salvador Cândido Brandão Júnior (Coautor)

Resumo

Este artigo parte de um exercício científico-especulativo, proposto pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, para examinar a viabilidade jurídica da definição do destinatário de bens e serviços como contribuinte do imposto sobre o consumo no Brasil. Cogita-se que essa mudança de paradigma na tributação do consumo no Brasil teria como vantagem a aproximação entre as perspectivas tributária e econômica da renda consumida, assim como aprimoraria o tratamento jurídico dado ao consumidor final e aos fornecedores de bens e serviços. A partir de um exame doutrinário, jurisprudencial e de Direito Comparado, conclui-se pela viabilidade jurídica da proposta, indicando-se o caminho para como estruturá-la em nosso ordenamento jurídico.

Palavras-chave: tributação indireta, contribuinte, IBS, consumo, agente arrecadador, relação jurídica.

Abstract

This article starts from a scientific-speculative exercise, proposed by Professor Luís Eduardo Schoueri, to examine the legal viability of defining the recipient of goods and services as a taxpayer of consumption tax in Brazil. It is thought that this paradigm shift in consumer taxation in Brazil would have the advantage of bringing the tax and economic perspectives of consumed income closer together, as well as improving the legal treatment given to the final consumer and suppliers of goods and services. Based on a doctrinal, jurisprudential and comparative law examination, it is concluded that the proposal is legally viable, showing how to structure the idealized proposal in our legal system.

Keywords: indirect taxation, taxpayer, taxable person, GST, consumption, legal link.

1. Aspectos introdutórios: apresentação do presente trabalho de pesquisa desenvolvido no âmbito do Grupo de Tributação do Consumo do NUPEM/IBDT

O presente artigo científico parte da pesquisa e dos debates realizados no grupo de Tributação sobre o Consumo do Núcleo de Pesquisas do Mestrado Profissional em Direito Internacional e Comparado (NUPEM) do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), cujo mote partiu das ideias expostas no texto do Professor Luís Eduardo Schoueri, se manifestando “Por um imposto sobre o Consumo” no Brasil e que foi publicado no jornal *Valor Econômico*, no dia 6 de novembro de 2021¹.

No referido artigo, o autor tratou de encaminhar alguns pontos essenciais a serem pensados, para uma reforma constitucional tributária de modo a unificar, em âmbito nacional, a tributação sobre o consumo para medir e onerar, efetivamente, a capacidade contributiva do consumidor manifestada no dispêndio de sua renda no consumo.

Muitas das ideias aqui expostas têm como raízes, portanto, os debates realizados conjuntamente com os outros pesquisadores e professores do Grupo de Tributação do Consumo do NUPEM, incluindo, além dos autores deste relatório, Fernando Aurelio Zilveti, José Luís Brazuna, Matheus Viana e Paulo Victor Vieira da Rocha.

A tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro é complexa, com a realização de recortes jurídicos para atingir o mesmo fenômeno econômico, qual seja, a renda consumida, repartindo-os, cada qual, para uma esfera da Federação, nos impostos denominados de IPI, ICMS e ISS, selecionando, ainda, o fornecedor de produtos e o prestador de serviços como contribuintes dos impostos mencionados, onerando a fonte produtora e de circulação de bens e serviços², o que vem a causar diversas distorções, a exemplo do que ocorre nas importações, imunidades e repetições de indébito.

Ainda, a inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, como no caso do ICMS e do ISS, e a não cumulatividade da forma como atualmente desenhada, tanto no IPI quanto no ICMS, por limitar a apuração dos créditos pela adoção do critério físico, também gera distorções e gera cumulatividade ao longo da cadeia de circulação de produtos até atingir a renda do consumidor final, afastando-se da neutralidade que se pretende imprimir na tributação sobre o valor agregado³.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um Imposto Sobre o Consumo. *Valor Econômico*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 27 mar. 2023.

² Ver, por exemplo, MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Por que no Brasil se tributa a produção e não o consumo? *Revista Consultor Jurídico (Conjur)*, abril de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-24/caio-malpighi-brasil-tributa-producao>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³ Para a tributação sobre o valor agregado e a neutralidade na formação do preço, ver: DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In:

Em um primeiro momento, o Grupo de Tributação do Consumo do NUPEM concentrou atenção em testar a hipótese do enquadramento legal do consumidor final como contribuinte do imposto sobre o consumo. No entanto, as diversas situações em que as aquisições de bens e serviços são realizadas por agentes econômicos sem um destino certo, tais como o uso e consumo, o ativo imobilizado, a revenda, os insumos em novo processo produtivo etc., levaram o Grupo a ampliar o escopo da abordagem, passando a examinar não apenas o consumidor final, mas o destinatário dos bens e serviços.

Como o destinatário engloba a figura do consumidor final e, ao mesmo tempo, abarca as referidas situações de ausência de destinação certa no momento da transação, preferiu-se adotar o destinatário como contribuinte do imposto sobre o consumo. O consumidor seria, portanto, a espécie da qual o gênero é destinatário. Não haveria uma concomitância de posições jurídicas: o fornecedor é agente coletor e o destinatário é o contribuinte. Na escolha do termo “destinatário”, buscou-se evitar a ideia de que a incidência demandaria de um evento capturado de uma perspectiva exclusivamente jurídica. Até porque o consumo, de maneira ampla, contempla situações em que não há uma aquisição, e sim o uso ou o aproveitamento de uma utilidade, tais como a locação, o comodato etc.

A partir disso, foram avaliadas as potenciais vantagens e desvantagens, assim como efeitos jurídicos diretos e indiretos da mudança da figura do contribuinte, passando a qualificá-lo como o destinatário dos bens e serviços tributados, para identificar se essa alteração traz soluções para os problemas relacionados com a tributação das entidades imunes, se endereça as distorções na carga tributária aplicada ao produto nacional em relação ao produto quando importado por entidade imune e se elimina o problema da titularidade ativa para a repetição do indébito, com o enquadramento no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

Com esta hipótese, o estudo realizado no grupo de pesquisa pretende pensar numa reforma estrutural do sistema tributário nacional que venha a proporcionar uma mudança de paradigma na tributação indireta atual, para uma efetiva tributação da renda consumida.

Colaborando neste aspecto de onerar a renda consumida e pretendendo-se manter a tributação em incidência plurifásica e não cumulativa, é preciso, também, realizar ajustes na não cumulatividade para que seja suficientemente ampla ao ponto de tornar-se neutra a incidência do imposto ao longo da cadeia produtiva e permitir que apenas o último agente econômico, o consumidor final, seja a pessoa efetivamente onerada com essa tributação.

Iniciados os trabalhos, a pesquisa se propôs a analisar a evolução histórico-cultural do sistema tributário nacional, a fim de se compreender os motivos pelos quais os tributos indiretos no Brasil não foram bem sucedidos na captação da

renda consumida e a razão pela qual tais exações, por conter certa cumulatividade nas etapas de produção e comercialização, equiparam-se aos demais custos de produção e passam a depender da elasticidade das curvas de oferta e demanda. A partir daí, a pesquisa buscou soluções jurídicas estruturais para que seja possível o pleno repasse de toda incidência ao longo da cadeia produtiva, visando que apenas a renda do consumidor final seja atingida.

Além da compreensão do problema contido na legislação tributária nacional atualmente vigente, em meio ao cenário fático sobre o qual ela é aplicada, a pesquisa se inclinou a buscar soluções em modelos de outros países, notadamente o do Canadá, com base no método do Direito Comparado.

Com isso, o objetivo deste artigo é expor e relatar alguns dos mecanismos encontrados para resolver certos problemas da atual tributação sobre o consumo. Dado o fato de o objeto principal da pesquisa ser a apresentação de um modelo de imposto sobre o consumo mais eficaz que o atual, a ser instituído em *lege ferenda*, toda a pesquisa desenvolvida se pautou em uma compreensão decorrente da análise crítica da *lex lata*, brasileira e comparada, no tempo e no espaço⁴.

A eficácia da norma jurídica que tem por objetivo a tributação da renda consumida importa enquanto critério de avaliação para o presente estudo, justamente pela preocupação não apenas com o aspecto lógico-normativo do direito tributário, mas também com a sua adequação à finalidade econômica visada. Isto é, com “a sua eficácia ou efetividade, no plano do fato social”⁵.

Com este espírito, então, o presente artigo irá endereçar os seguintes pontos a serem considerados, pelo legislador constitucional e complementar, em caso de instituição de um imposto sobre o consumo: (i) o enquadramento jurídico do destinatário enquanto contribuinte do imposto; (ii) o enquadramento jurídico do fornecedor enquanto agente arrecadador; (iii) o tratamento jurídico aos entes imunes e isentos presentes no decorrer da cadeia de produção e de consumo, e (iv) a garantia da não cumulatividade plena, necessária para a captação da renda consumida pelo imposto.

2. O campo de incidência idealizado para o imposto sobre o consumo e a tentativa de se tributar o consumo no Brasil

Apesar de um aparente consenso entre juristas, economistas, empresários e cidadãos, acerca da necessidade de uma reforma tributária estrutural no Brasil, como bem salientado por José Souto Maior Borges⁶, existe uma resistência políti-

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 1976, p. 46.

⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 112-113.

⁶ BORGES, José Souto Maior. *A reforma tributária: seus modelos e sua crítica*. In: SANTI, Eurico M. D. de (coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 383-388.

ca institucional⁷ que tem impedido, nas últimas décadas, a concretização de tal anseio.

Assim, muito embora haja uma convergência técnica entre estudiosos acerca da necessidade da reforma tributária, a falta de coesão política e entre instituições colaborou para a manutenção do sistema tributário nacional, cujo modelo de tributação indireta foi desenhado na última reforma tributária realizada no Brasil, quando da Emenda à Constituição n. 18/1965, erigida sobre pressupostos políticos, fáticos e econômicos diversos do panorama atual.

Esta última reforma pretendeu estruturar o sistema tributário nacional em sua integralidade, buscando analisar os aspectos econômicos dos fatos e trazer mais racionalidade com a eliminação de uma multiplicidade de impostos que se diferenciavam apenas nas denominações jurídicas, mas que gravavam realidades econômicas idênticas⁸.

Referida reforma, que também culminou na elaboração do Código Tributário Nacional, foi bem sucedida em muitos aspectos, tanto que é a base do sistema tributário atual. No entanto, por questões políticas, ela falhou em cumprir a sua própria premissa, ao realizar uma distribuição de competências tributárias por denominações jurídicas, mesmo que alcançasse o mesmo recorte econômico, como no caso do IPI e do ICM, conforme bem observado por Antônio Roberto Sampaio Dória⁹ e admitido, anos mais tarde, pelo próprio relator da reforma, Rubens Gomes de Sousa¹⁰.

A estruturação de um sistema tributário não é uma tarefa trivial. Deixando de lado os entraves políticos, atendimento de interesses de instituições e de certos setores da economia¹¹, é preciso pensar e desenhar, juridicamente, o que tributar e como tributar, distribuindo a carga tributária dos impostos na medida da capa-

⁷ ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito GV* v. 12, n. 3, setembro/dezembro de 2016, p. 610-631. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201625>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁸ O relatório da reforma tributária traz bastante informação sobre as premissas e dificuldades no desenho constitucional do sistema tributário implementado pela EC n. 18/1965. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 163-170.

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, parte geral. 2. ed. São Paulo: RT, 1985. v. 1, p. 21-23.

¹¹ Essa dinâmica de tensão institucional decorrente do debate sobre a reforma tributária, aliás, não é um problema exclusivo do Brasil, sendo também enfrentado por outras sociedades, como se tira da frase atribuída ao Senador estadunidense Russel B. Long que, após grande período na presidência do Comitê de Finanças do Senado dos Estados Unidos da América (*Senate Finance Committee*), resumiu o processo legislativo fiscal com as seguintes palavras: “Don’t tax you, don’t tax me, tax the fellow behind the tree” (a atribuição de tal frase ao Senador estadunidense Russell B. Long foi verificada pelo *site* Quote Investigator. Disponível em: <https://quoteinvestigator.com/2014/04/04/tax-tree/>. Acesso em: 23 mar. 2023).

cidade contributiva, a qual é mensurada a partir dos vários momentos em que a renda do indivíduo se manifesta.

Isso porque, do ponto de vista econômico, quem suporta o ônus do imposto é o indivíduo, pessoa física, seja na qualidade de acionista, sendo tributado nos lucros da pessoa jurídica e na sua distribuição como dividendos (no caso do Brasil a escolha foi tributar os lucros na pessoa jurídica), seja na qualidade de trabalhador quando auferir rendimentos do trabalho, seja quando converte em patrimônio (renda poupada), seja quando consome sua renda em gastos com produtos e serviços (renda consumida)¹².

Neste sentido, conforme explica Luís Eduardo Schoueri, a capacidade contributiva que autoriza a tributação decorre da manifestação de riqueza em diferentes momentos nos quais é possível captar a renda do contribuinte: “sua percepção (i.e., renda auferida), acúmulo (i.e., renda poupada; patrimônio) ou consumo (i.e., renda consumida; tributação do consumo)”¹³.

Com isso, é preciso notar que, apesar de a tributação sobre o consumo buscar gravar a renda do consumidor no seu dispêndio, a regra de direito vigente define o fornecedor/prestador como contribuinte. Daí se explica a classificação desses impostos como “impostos indiretos”, gerando as denominações de “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”¹⁴, causando algumas distorções, como no caso da importação de bens por entidade imune, ou então na aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Também, deve-se destacar que o desenho jurídico da incidência tributária na figura do fornecedor/prestador faz com que a incidência não leve em consideração as características pessoais do consumidor, afastando-se da avaliação subjetiva da capacidade contributiva.

Ainda, necessário ter em mente que cabe ao legislador definir as regras de incidência para dosar a tributação de forma a utilizar a incidência como instrumento de política fiscal¹⁵, tanto do ponto de vista da arrecadação, quanto para implementar medidas indutoras para estimular ou desestimular certos comportamentos, como, por exemplo, os investimentos, a poupança ou até mesmo o consumo, a depender das diversas conjunturas econômicas do momento.

E isso é possível, porque, a despeito de a renda se manifestar em momentos distintos e o legislador captar juridicamente esses momentos para fins de tributa-

¹² Cf. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 507.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 23.

¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10, out. 1947, p. 52-73, p. 58-60.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10, out. 1947, p. 52-73; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 20.

ção, nota-se que, nesse fluxo circular da riqueza a partir dos salários, poupança e consumo¹⁶, haverá equivalências econômicas na tributação da renda consumida ou da renda auferida, como salienta Joseph Stiglitz¹⁷, ao lecionar, por exemplo, que um imposto sobre o valor agregado com isenção sobre os bens de capital corresponde ao imposto sobre o consumo, o qual também será equivalente à tributação uniforme sobre o rendimento do trabalho¹⁸.

Se o legislador constitucional pretender tributar o consumo de forma pluri-fásica, em todas as etapas da cadeia produtiva de um produto ou serviço, deve ter em mente que a soma de toda tributação sobre o valor acrescido nas diferentes etapas da cadeia econômica deve corresponder ao valor de uma incidência monofásica no consumo (*retail sales tax*), ressalvadas as hipóteses excepcionais em que os agentes econômicos operam em situação de prejuízo.

Nesta medida, para que um imposto sobre o valor agregado seja um imposto sobre o consumo, a não cumulatividade deve ser ampla, de modo a permitir o creditamento de toda a incidência de impostos nos produtos, ativos e serviços relacionados com a atividade econômica, de tal sorte que permita a transferência do ônus econômico do imposto até o final da cadeia produtiva para que a carga tributária da cadeia produtiva represente a mesma carga tributária da incidência monofásica no consumo¹⁹.

Com isso, pretendendo-se atingir a renda do consumidor nos dispêndios, resta claro que a atividade empresarial não deve ser onerada com tributos sobre o consumo, evitando-se qualquer restrição ao crédito do imposto. Isso não significa que a pessoa jurídica não possa ser contribuinte do imposto, pois o será quando for consumidora final. O que se quer dizer é que a atividade empresarial não pode ser atingida por esse tributo, mas, sim, o consumidor final.

Pois bem, voltando às origens históricas do paradigma atual do sistema tributário nacional, muito embora a reforma constitucional implementada pela Emenda à Constituição n. 18/1965, e o próprio o CTN tenham se inspirado na busca da realidade econômica em detrimento do formalismo, a influência positivista e formalista do pensamento jurídico que predominava na cultura jurídica brasileira a

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 49.

¹⁷ Cf. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 502-503; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 50.

¹⁸ Sobre as características de um imposto sobre o consumo, ver BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *O software como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual. Uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadorias*. São Paulo: Dialética, 2021, p. 183-194.

¹⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 13-37; TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 16, ago. 2005, p. 43-62; DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 127.

partir da década de 1960 fez com que a doutrina e a jurisprudência dos tribunais que se formaram nos anos seguintes se alicerçasse mais sobre formas jurídicas e categorias de Direito Privado do que na própria estruturação posta e na realidade econômica que se pretendia captar com a tributação²⁰.

Como exemplo das restrições à tributação sobre o consumo, não pretendida pela reforma mencionada, mas construída por interpretação ao longo do tempo, pode-se citar a dicotomia entre mercadorias e serviços²¹, bem como a necessidade de transferência de propriedade para a incidência do ICMS para atender um conceito de “circulação” que contraria a própria natureza e o desenho de incidência pensado para o imposto²². Diante desse cenário, o direito tributário passou a ficar enrijecido, necessitando de alterações legislativas e constitucionais para atender às demandas do devir social e a usura do tempo, que demonstraram que não basta apenas prezar pelas formas jurídicas, mas é preciso também se preocupar com o seu alinhamento para com a realidade social visada pela norma – no caso do Direito Tributário, mister que a atenção se centre no alinhamento da norma jurídica com a realidade econômica a ser tutelada.

Olvidando-se dessa dimensão fenomênica, a mentalidade jurídica prevalente na metade do século passado fez com que toda a técnica legislativa empregada dali para frente se desse de maneira descompassada com a realidade econômica tributada, principalmente no que diz respeito à tributação indireta sobre o consumo – que, no Brasil, se verifica, como dito, na cobrança do ISS, que incide sobre serviços de qualquer natureza; do ICMS, que incide sobre operações relacionadas com circulação de mercadorias; do IPI, que incide sobre produtos industrializados.

Na pretensão de tributar a renda consumida, os mencionados tributos têm em comum o fato de incidirem de forma indireta – ou seja, são cobrados do industrial, do comerciante ou do prestador de serviços e, idealmente, repassados indiretamente ao destinatário ou tomador²³, embutidos no valor total do preço cobrado no negócio²⁴.

²⁰ Ver GRECO, Marco Aurélio. A crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN* ano 1, n. 1, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/artigos/crise-do-formalismo-no-direito-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 27 mar. 2023.

²¹ BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *O software como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual. Uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadorias*. São Paulo: Dialética, 2021, Cap. 01 e 02.

²² Sobre o assunto da circulação, ver: NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; BRANDÃO JR., Salvador Cândido Brandão. ICMS e circulação jurídica: qual é essa tal “jurisprudência reiterada” do STF? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-20/opiniao-icms-circulacao-juridica-jurisprudencia-reiterada>. Acesso em: 27 mar. 2023.

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre Impostos de Consumo. *Revista de Direito Administrativo* v. 10. Rio de Janeiro, out. 1974, p. 59.

²⁴ Conforme assinala Brandão Machado: “Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo.” (MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 87)

De acordo com o nosso sistema tributário atualmente vigente, assim, o contribuinte do ICMS é o comerciante (art. 4º da Lei Complementar n. 87/1996), e não o destinatário da mercadoria, de quem vem, de fato, a riqueza desembolsada a ser captada naquele momento da tributação. A mesma situação ocorre no ISS, já que o contribuinte do imposto é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003). Tudo isso porque os fatos geradores estão previstos na norma jurídica de forma inadequada: referem-se ao fornecimento de bens (art. 12 da Lei Complementar n. 87/1996) ou à prestação de serviços (art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003) e não os consumidores finais, revelados ao final da cadeia de produção de um determinado produto ou serviço.

A chave encontrada pelo legislador para que o consumidor final pudesse pagar apenas o valor do tributo incidente na última etapa da cadeia de produção estaria, no caso do IPI e do ICMS, na adoção da técnica da não cumulatividade, que supostamente garantiria aos agentes econômicos presentes no meio da cadeia o creditamento do tributo incidente na etapa anterior.

No entanto, por motivos diversos, tais espécies tributárias falham em incidir sobre a renda consumida. Em tese, como dito acima, a sua finalidade seria mesmo captar a riqueza gerada pelas pessoas no momento do consumo de sua renda na aquisição, utilização ou fruição de bens e serviços. Ocorre que, da forma como atualmente estruturado, não é o fenômeno econômico “consumo” que acaba sendo alcançado no Brasil, mas, sim, a produção e a comercialização de bens ou prestação de serviços, exatamente em razão da inadequação da técnica empregada pelo legislador, com diversas restrições ao crédito, inclusive nos investimentos, como é o caso do IPI, permitindo a cumulação de tributos ao longo da cadeia econômica, cujo encargo será absorvido pela atividade empresarial ou repassado, se a demanda for perfeitamente inelástica.

As administrações tributárias, tanto da União²⁵ quanto dos estados, desde a implementação da técnica não cumulativa para o IPI e para o ICM, passaram a emitir atos normativos limitando a apuração de créditos pelo critério físico a partir da interpretação do texto constitucional quando trata da possibilidade de crédito relativo ao imposto para compensar “o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

A não cumulatividade foi, de fato, limitada ao longo dos anos no Brasil. Exemplo disso é o julgamento do Tema n. 346 da Repercussão Geral (RE n. 601.967/RS), pelo Supremo Tribunal Federal, em agosto de 2020, que denota a importante e a pertinência de se deixar claro, no texto constitucional, os limites da atuação do legislador complementar, no que tange aos principais elementos de um imposto sobre o consumo (como o fato gerador, os sujeitos da relação jurídica e, no caso, a não cumulatividade). Nesse julgamento, a Suprema Corte, por maioria de votos, fixou a tese de que:

²⁵ Ver Parecer Normativo CST n. 65/1979.

“Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte.”²⁶

Se o texto constitucional tivesse sido mais claro na disciplina do assunto, talvez o desfecho desse julgamento tivesse sido diferente.

Em síntese, foi implementada uma técnica ineficiente de não cumulatividade para a tributação do consumo, mediante os diversos óbices ao aproveitamento de crédito no decorrer no processo produtivo. Essa ineficiência decorre, por exemplo: (i) de restrições legais e administrativas impostas em desfavor da plenitude da não cumulatividade do IPI e do ICMS, com a adoção do crédito físico (apesar de no ICMS ser possível o crédito de ativo); (ii) do fato de o ISS ser um imposto cumulativo, sendo possível a prestação de serviço para um industrial ou comerciante ao longo da cadeia econômica, sem direito a crédito, o que revela a (iii) inexistência da interoperabilidade de créditos de cada imposto que permitisse, por exemplo, a utilização créditos de ICMS para deduzir do ISS devido, e vice-versa.

Para agravar a situação, há que se considerar ainda que, nas operações ou prestações de serviços que incidem IPI, ICMS e ISS, incidem, também, as contribuições do PIS e da Cofins, uma tributação direta que grava a receita auferida nestas operações, e que adiciona certa dose de complexidade por conter diversos regimes de apuração: o cumulativo, o não cumulativo e o monofásico, incrementando a carga tributária nas relações de consumo sem que, na verdade, representem tributos sobre o consumo.

Ademais, também é possível verificar outros fatores que afastam a tributação indireta da renda consumida: a tributação ocorre na origem, incidindo no local da produção/prestação, e não no destino, local de consumo, instigando a guerra fiscal entre os entes federados. Ainda, deve-se notar a existência de uma metodologia irracional de cálculo dos tributos, fazendo incidir tributo sobre tributo, tornando a apuração mais complexa e obscura, no denominado “cálculo por dentro”.

Da perspectiva da tributação dos serviços, cabe destacar a sinalização dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da superação da dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer, a partir do julgamento do Tema n. 581 da Repercussão Geral (Recurso Extraordinário n. 651.703/PR)²⁷. Além de retirar o peso da qualificação jurídica da atuação do agente econômico, a Suprema Corte acabou dando mais valor para a perspectiva econômica da uti-

²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, *Recurso Extraordinário n. 601.967/RS*, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator Ministro Alexandre de Moraes, j. 18.08.2020.

²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, *Recurso Extraordinário n. 651.703/PR*, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016.

lidade percebida pelo contratante do serviço. Esse deslocamento – da perspectiva jurídica para a perspectiva econômica – caminha ao lado da percepção do consumo enquanto evento que se materializa aos olhos de quem dele se beneficia. Essa evolução jurisprudencial, todavia, não está refletida na atual configuração jurídica do contribuinte como prestador de serviços.

Assim, fica claro que o atual sistema tributário está formatado com base em uma mentalidade jurídica que merece ser reformada e renovada, principalmente para que a tributação sobre o consumo se dê sob a perspectiva de quem consome, de forma eficiente e sem distorções.

Os problemas aqui expostos não são mera opinião, sendo evidenciados por estudos empíricos, que mostram que a atual formatação do sistema tributário nacional (centrado, em grande parte, na tributação indireta) é causadora de ineficiência arrecadatória – isto é, as relações jurídicas entre Estado e fornecedores de bens e serviços enquanto contribuintes dos impostos indiretos, é problemática. Dados que indicam a constatação aqui afirmada dizem respeito, *e.g.*, ao altíssimo grau de litigiosidade que surge das relações jurídicas tidas entre fiscos e contribuintes no Brasil, ainda mais se considerada a repartição de três impostos para três esferas da tributação, o que aumenta a complexidade na interpretação de cada legislação de cada ente e no cumprimento de obrigações acessórias, além dos conflitos e invasões de competências, não apenas do ponto de vista horizontal (estados com estados e municípios com municípios), mas também do ponto de vista vertical (entre união, estados e municípios).

Nesse sentido é a pesquisa realizada por Breno Vasconcelos, Carla Mendes Novo, Larissa Longo e Lorreine Messias que, em 2019, constataram que os valores tributários litigados entre contribuintes e entes federados superavam o patamar de R\$ 5 trilhões – equivalente a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) da época²⁸. Apenas a título de contencioso administrativo tributário, nos três níveis da federação, levantou-se um valor equivalente a 26% do PIB brasileiro²⁹.

Por fim – mas não menos importante –, do ponto de vista dos verdadeiros contribuintes – neles incluídas todas as famílias brasileiras que consomem bens e serviços³⁰ –, a reforma tributária também se faz necessária, a fim de que a tribu-

²⁸ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – ano de referência 2019. *Núcleo de tributação do Insper*. São Paulo, 2021, p. 7-12. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 27 mar. 2023.

²⁹ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – ano de referência 2019. *Núcleo de tributação do Insper*. São Paulo, 2021, p. 10. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁰ Conforme modelo econômico do fluxo circular da renda, proposto pelo economista Musgrave

tação indireta de sua renda consumida se dê de forma clara, de modo que, ao consumir, o cidadão brasileiro consiga saber exatamente quanto do montante gasto se refere ao preço do serviço/mercadoria e quanto se refere à sua obrigação de arcar com os tributos incidentes naquele consumo. Assim, afasta-se o ilusionismo fiscal³¹ e financeiro³², passando-se a estimular a cidadania fiscal³³: os cidadãos saberão o quanto estão pagando³⁴ – ao consumirem – e poderão exigir de seus representantes a contrapartida proporcional na administração da coisa pública.

3. Uma possível reforma na tributação do consumo no Brasil e o modelo canadense de tributação do consumo

Como possíveis soluções para os problemas acima relatados estão atualmente em trâmite no Congresso Nacional a PEC n. 45/2019 e a PEC n. 110/2019. Ambas pretendem criar um tributo sobre o consumo de incidência plurifásica, sobre o valor agregado, com o fim de gravar, ao final da cadeia de produção, a renda manifestada pelo consumidor. Na PEC n. 110/2019, especificamente, pretende-se unificar as principais espécies de tributos que atualmente afetam o consumo de bens e serviços no Brasil em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) dual, nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), semelhante àquele vigente no Canadá³⁵.

Como mencionado anteriormente, quando se busca direcionar a incidência do imposto de consumo sobre a pessoa do destinatário (e, conseqüentemente, do consumidor final) se pretende, além de uma maior eficácia na captação da renda consumida, também uma maior transparência na tributação.

Neste quesito, o imposto canadense se mostra um paradigma interessante, pois, diferentemente do IVA europeu, utiliza o método de adição do imposto ao preço apenas no momento do pagamento. Assim, apesar de ambos os modelos

(MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 190).

³¹ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Cidadania fiscal *versus* ilusão fiscal. *Valor Econômico*, janeiro de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/21/cidadania-fiscal-versus-ilusao-fiscal.ghtml>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³² PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusion financiera: traducción, estudio preliminar y notas de Alvaro Rodriguez Bereijo*. Santiago de Compostela: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

³³ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira*. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: doi:10.11606/T.2.2021.tde-15082022-085421. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁴ SHERMAN, David M. Policy forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian Tax Journal* v. 57, no. 4, 2009, p. 839-856. Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁵ LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.

contarem com o cálculo do imposto por fora, o Canadá utiliza o método de *tax-extra pricing*, enquanto a maioria dos outros países que se valem do IVA adotam o método de *tax-included pricing*. Pelo modelo canadense, por exemplo, o preço de um produto é anunciado na prateleira de um supermercado sem o valor do imposto adicionado, que será calculado e exigido do consumidor apenas no caixa, no momento do pagamento³⁶.

Isso ocorre justamente pelo fato de o fornecedor ou prestador de serviços ser considerado legalmente um agente coletor do fisco canadense, que cobrará o imposto do destinatário do produto ou serviço. Assim, adicionar o imposto apenas no momento efetivo da venda evita eventuais distorções de precificação que podem ser causadas pelo método de inclusão prévia³⁷ e que não deveriam ocorrer, tendo em vista que o fornecedor não é contribuinte e não seria adequado que tratasse aquele tributo como custo, por exemplo.

É verdade que existem críticas a este excesso de transparência decorrente do valor do imposto extrapreço, como, por exemplo, a impopularidade causada pela sua alta visibilidade no momento do pagamento. De fato, com ela, o contribuinte passa a ter a noção mais clara sobre o montante de imposto que incide em seus dispêndios no consumo. É o que narra David Sherman, um dos críticos do método extrapreço no Canadá, ao lembrar do altíssimo grau de impopularidade do *Goods and Services Tax* (GST) canadense, quando da sua instituição em 1991, em meio a uma sociedade que até então estava acostumada com um modelo menos transparente de *Federal Sales Tax* (FLS)³⁸. Mas não é apenas na impopularidade política do GST canadense que se baseia a crítica do método extrapreço. Sherman também levanta um possível efeito indutor negativo que decorre de tal método: o desincentivo ao consumo³⁹.

³⁶ SHERMAN, David M. Policy forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian Tax Journal* v. 57, no. 4, 2009, p. 839-856 (852). Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁷ SHERMAN, David M. Policy forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian Tax Journal* v. 57, no. 4, 2009, p. 839-856 (853). Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁸ Veja-se o trecho de Sherman a respeito do impacto político negativo causado pelo método extrapreço do GST no Canadá: “When the GST was introduced in 1991, the CRA hoped that vendors would advertise GST-included prices in most instances. This did not happen, except in the limited cases listed above. A few stores started including the GST in prices,11 but this practice changed quickly as merchants realized that their prices would appear lower and more competitive if they excluded the GST. It was much easier to let the government take the blame for the tax than to appear to be raising prices. [...] Public hatred of the GST was a significant reason for the defeat. The lesson was clear: introducing a highly visible GST amounted to political suicide. government officials acknowledged that having the GST added to every purchase had been a mistake.” (SHERMAN, David M. Policy forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian Tax Journal* v. 57, no. 4, 2009, p. 839-856 (843). Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

³⁹ SHERMAN, David M. Policy forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian*

Nada mais natural, pois, conforme já constatou há muito o economista italiano Amilcare Puviani⁴⁰, com a sua *teoria dell'illusione finanziaria*, é muito menos desgastante, do ponto de vista político, para o Estado, o exercício pouco transparente da atividade tributante. Do mesmo modo, é muito mais suave, para o contribuinte, pagar o imposto sem perceber que está sendo tributado (de forma indireta e disfarçada de preço).

No entanto, pensando-se na função do tributo dentro de uma sociedade com bases axiológicas republicanas e democráticas, é preferível o incômodo da tributação transparente e clara do que o ilusionismo que oculta a fonte de financiamento da máquina estatal, forçando o legislador a ter prudência nas medidas fiscais a serem implementadas, na medida em que lhe causará um custo político. Em outras palavras, pensando-se do ponto de vista da Justiça Fiscal, o método extrapreço canadense nos parece um modelo interessante.

E essa *mens legis* de transparência fiscal fica clara quando se analisa o primeiro documento técnico preparado pelo Departamento de Finanças (*Department of Finance*) do Poder Legislativo canadense, sobre o papel do GST, ao sustentar que tributo sobre o consumo até então vigente (FST) era obscuro e não permitia ao contribuinte visualizar a carga tributária no consumo de bens e serviços. Por isso, a reforma tributária que estava sendo implementada tornaria o sistema tributário mais justo e um dos motivos para tanto seria o fato de que o consumidor passaria a ter a noção da carga tributária, assegurando que o contribuinte passasse a ter a consciência sobre quando e quanto estaria sendo pago de tributo⁴¹.

Nesta linha, no Canadá, a questão da transparência está diretamente atrelada ao objetivo de captar, de forma justa e eficiente, a renda gasta pelo consumidor final. Portanto, em razão da premissa que norteou a sua instituição, o modelo de GST/HST instituído no Canadá foi adotado como paradigma para a metodologia de Direito Comparado empregada no presente estudo, por ser a tributação canadense do consumo um dos modelos mais recentes de tributação em modelo IVA e que foi implementado, de forma bem-sucedida⁴², em um país com organização política federada, assim como o Brasil.

É que, pelo que se pode constatar do modelo canadense de tributação do consumo, lá são colocados em maior consonância pressupostos fáticos (econômicos) e jurídicos da incidência tributária tratada (sobre a renda consumida), quan-

Tax Journal v. 57, no. 4, 2009, p. 839-856 (845). Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁴⁰ PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusion financiera: traducción, estudio preliminar y notas de Alvaro Rodriguez Bereijo*. Santiago de Compostela: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

⁴¹ CANADA, Department of finance. *Goods and services tax: technical paper*. Ottawa: Department of finance, August 8, 1989.

⁴² BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and common markets. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 12, nov. 2013, p. 655.

do do enquadramento jurídico do contribuinte enquanto destinatário, bem como quando do enquadramento jurídico do fornecedor na qualidade de agente arrecadador. Daí o nexo que importa para a comparação realizada, pois são esses os pontos que aparentam ser relevantes para a mudança de paradigma a ser implementada no Brasil na tributação sobre o consumo e analisados no grupo de pesquisa do NUPEM.

Tendo, portanto, como referência, o GST/HST canadense, buscar-se-á identificar os principais pontos positivos para uma reforma da tributação sobre o consumo, que visem a uma simplificação e sua adequação com a realidade econômica experimentada em nossa sociedade, de modo a retirar a figura do contribuinte da pessoa do produtor/prestador, colocando-a na figura do consumidor, sobre a pessoa do destinatário.

Feitos os esclarecimentos introdutórios até aqui procedidos, para a compreensão do problema, passa-se a abordar, com mais profundidade, alguns pontos necessários para que a relação jurídica decorrente de um eventual imposto sobre o consumo se alinhe de forma justa à relação econômica decorrente do consumo da renda.

4. O destinatário dos bens e serviços enquanto contribuinte e o fornecedor enquanto agente arrecadador do imposto sobre o consumo

4.1. A relação jurídica tributária a ser considerada para a instituição do imposto sobre o consumo

A relação jurídica é elemento nuclear da experiência humana do Direito. No que diz respeito à relação jurídica tributária, Alcides Jorge Costa esclarece que ela se origina exclusivamente da lei, inexistindo anteriormente, no mundo fenomênico⁴³. Isso porque, apesar de a relação jurídica vincular contribuinte e Estado, a relação da vida antecedente da qual decorre tal obrigação tributária não se dá entre esses sujeitos, mas geralmente decorre de uma relação social distinta, realizada entre o contribuinte e um terceiro, por um vínculo de atributividade diverso (decorre de um ato de vontade e não da lei). Não obstante, essa relação social antecedente e diversa é o meio pelo qual se apresenta a capacidade contributiva a ser captada pela relação jurídica tributária subjacente. É o caso da compra e venda ou locação de um bem, cuja riqueza manifestada poderá ser captada pelo imposto sobre o consumo⁴⁴.

Veja-se, portanto, como os elementos que compõem a relação jurídica são de suma importância para o seu devido enquadramento. E sobre isso, colhe-se das lições de Miguel Reale que, *em toda* relação jurídica, estão presentes quatro elementos fundamentais: (i) um *sujeito ativo*, titular ou beneficiário principal da re-

⁴³ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 24.

⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 24.

lação; (ii) um *sujeito passivo*, que é o devedor da prestação principal; (iii) o *vínculo de atributividade*, capaz de ligar de forma objetiva o sujeito ativo e o sujeito passivo, e (iv) o *objeto*, caracterizado como a razão de ser do vínculo constituído⁴⁵.

No caso do Direito Tributário, determinados fatos socioeconômicos são tutelados pela norma jurídica tributária, em função dos valores econômico-financeiros que o Estado visa realizar⁴⁶.

Assim, é possível encontrar os quatro elementos acima mencionados, por exemplo, na relação jurídica que objetiva o pagamento do tributo pelo contribuinte que incorre no fato gerador:

- i) o sujeito ativo é o ente federado competente para exigir o tributo;
- ii) o sujeito passivo é o contribuinte, que deve satisfazer a obrigação tributária;
- iii) o vínculo de atributividade é a Lei, que estabelece a incidência do tributo em caso da ocorrência de seu fato gerador, e
- iv) o objeto é o pagamento do tributo.

Feitos esses esclarecimentos, encaminhar-se-ão, a seguir, algumas ideias para o melhor desenho de sujeição passiva na relação jurídico-tributária decorrente da relação socioeconômica do consumo, de acordo com o vínculo de atributividade a ser estabelecido pela lei tributária que venha a instituir o imposto sobre o consumo.

4.2. Relação jurídica tributária do imposto sobre o consumo: a figura do contribuinte e a figura do agente arrecadador

A relação de consumo é uma das relações socioeconômicas que manifestam riqueza por meio da circulação da renda decorrente do dispêndio para acessar bens e serviços⁴⁷ e que, portanto, é suscetível de captação por meio de imposto para o financiamento da máquina estatal.

Como já salientado, a tributação sobre os gastos dispendidos no consumo de bens ou serviços é, na realidade, a tributação da renda, neste momento específico e, conforme lições de Rubens Gomes de Sousa, se for implementado o desmembramento da incidência jurídico-tributária entre a incidência legal (prevista pela norma jurídica) e a incidência econômica (ocorrida no mundo fenomênico dos fatos), significa que a técnica necessária para a captação da renda consumida implica a tributação indireta⁴⁸.

⁴⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 213.

⁴⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 352.

⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre Impostos de Consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10. Rio de Janeiro, out. 1974, p. 58.

⁴⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre Impostos de Consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10. Rio de Janeiro, out. 1974, p. 59.

Em suma, segundo tal lógica postulada pelo referido jurista, a tributação indireta necessária à captação do consumo demandaria a existência de duas figuras: um denominado de “contribuinte de direito”, a quem a lei atribui a qualidade de contribuinte; e um denominado de “contribuinte de fato”, pessoa que não é contribuinte para fins jurídicos, pois não discriminada como tal em nenhum dispositivo normativo, mas que, no entanto, suporta economicamente o encargo financeiro da incidência tributária no ato do consumo⁴⁹.

Ocorre que tal dicotomia estabelecida entre contribuinte de direito e de fato para a tributação indireta acaba afastando a norma tributária da realidade econômica que se pretende captar.

O problema da sujeição passiva da relação jurídico-tributária decorrente da tributação indireta pode ser revelado, a título ilustrativo, por meio de uma análise crítica do art. 166 do CTN, que trata da restituição do indébito decorrente do recolhimento indevido de tributo indireto.

Um dos grandes críticos de tal dispositivo foi Brandão Machado, que revelou a desconformidade – para com relação à técnica de sujeição passiva empregada pelo Direito Tributário pátrio –, da regra que obsta o direito de restituição do sujeito passivo da obrigação tributária indireta, em caso de repasse do encargo financeiro ao destinatário⁵⁰.

Brandão Machado mostra que, de acordo com os contornos dados pelo CTN à relação jurídico-tributária, o contribuinte *de facto* (destinatário do bem ou serviço) não teria direito algum sobre a restituição do indébito tributário, de modo que o repasse do tributo recolhido indevidamente pelo contribuinte *de jure* (fornecedor ou prestador) no preço da mercadoria comercializada ou do serviço contratado jamais poderia prejudicar o direito deste último⁵¹. Afinal, pelo CTN, o contribuinte *de jure* (e não o contribuinte *de facto*) foi quem figurou como contribuinte na relação jurídico-tributária que ensejou o pagamento indevido⁵².

Nesta linha, o contribuinte de fato não paga imposto indevidamente, mas, sim, preço pela mercadoria ou serviço. Quem paga tributo é o contribuinte de direito, na medida em que, este sim, está definido no consequente normativo como contribuinte do imposto, portanto, apenas este tem legitimidade para repetir o indébito.

⁴⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre Impostos de Consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10. Rio de Janeiro, out. 1974, p. 59.

⁵⁰ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 61-106.

⁵¹ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 87.

⁵² MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 87.

Assim, investigando de forma crítica tal dicotomia para fins de repetição do indébito tributário, Brandão Machado nos revela um problema ainda maior, atinente à técnica de sujeição passiva adotada pelo sistema tributário nacional, para a tributação indireta: a ausência de vínculo entre destinatário do bem ou serviço tributado e obrigação tributária.

Isso pode ser percebido quando Brandão Machado esclarece que, pela sistemática atualmente vigente, o fornecedor é contribuinte e o destinatário é apenas um terceiro, alheio à relação jurídico-tributária que “nunca faz um pagamento indevido, pois não paga dívida inexistente”⁵³. Brandão Machado então conclui:

“Para caracterizar o enriquecimento injustificado, necessário seria que o tributo constituísse obrigação do terceiro [destinatário] e que, não sendo devido, lhe fosse indevidamente exigido pelo *solvens*. Como, porém, o tributo é de responsabilidade do *solvens* [o fornecedor], o seu único devedor, e não do terceiro, não há possibilidade lógica de ocorrer a hipótese de o terceiro pagar o indevido.”⁵⁴

Em tal constatação está a chave do problema ora investigado: no ordenamento jurídico atual, o destinatário do bem ou serviço não possui obrigação jurídico-tributária de pagar o tributo. E, deveras, parece-nos um grande problema não haver sujeição passiva do destinatário à relação jurídica prevista na estrutura normativa para a tributação do consumo, ante a falta de qualquer vínculo legal de atributividade entre o destinatário do bem ou serviço tributado e o Estado, no que diz respeito à obrigação tributária que se manifesta.

Nesse sentido, eliminando-se a dicotomia entre contribuinte de fato e de direito, para elevar o destinatário à qualidade de contribuinte, estar-se-á alinhando de forma adequada a qualificação jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária com a qualificação econômica do mesmo sujeito que consome a sua renda em produtos e serviços. Afinal, conforme Ruy Barbosa Nogueira, este sujeito é “o único devedor ou contribuinte com capacidade econômica e por isso deve e pode assumir o ônus do tributo”⁵⁵.

Com esta configuração, elimina-se a problemática interpretativa envolvendo a aplicação do art. 166 do CTN. Isso porque, se o fornecedor/prestador não cobrar o imposto destacado na nota fiscal e o tributo for indevido, não haverá a transferência do ônus econômico para o contribuinte. Por outro lado, se o contri-

⁵³ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 87.

⁵⁴ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 87.

⁵⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de cálculo é o preço. Não pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 72. São Paulo: Dialética, set. 2001, p. 173.

buinte (consumidor-destinatário) for cobrado pelo fornecedor/prestador no momento da operação e se o tributo não era devido, este poderá repetir o indébito, pois, agora, possui relação jurídica com o Estado⁵⁶.

Isso possibilitaria também uma maior efetividade na implementação de métodos de combate à regressividade na tributação do consumo, como a devolução⁵⁷ ou a isenção na cadeia final para consumidores de baixa renda, avaliando as condições pessoais do contribuinte para fazer valer o princípio constitucional da capacidade contributiva na tributação da renda consumida⁵⁸.

Conforme explica Melina Rocha Lukic, no âmbito do IVA europeu, atribui-se ao fornecedor do bem consumido a condição de sujeito passivo (*taxable person*), ao passo que, para o destinatário, atribui-se a qualidade de contribuinte (*taxpayer*)⁵⁹. Fazendo um paralelo para a instituição do imposto sobre o consumo dentro do Direito Tributário brasileiro, é possível, nos termos do CTN (i) atribuir a sujeição passiva na figura de contribuinte para o consumidor e (ii) o enquadramento do fornecedor, como sujeito passivo responsável ou como agente incumbido pelo Estado de arrecadar e recolher aos cofres públicos o imposto pago pelo contribuinte.

Nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN⁶⁰, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária é sujeito passivo desta relação jurídica na condição de contribuinte. Portanto, neste caso, o contribuinte deverá ser aquele que utiliza a sua renda para gastar na aquisição, uso ou fruição de um bem ou serviço e, em razão disso, tem a sua sujeição passiva configurada.

Por outro lado, o art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, estabelece uma segunda modalidade de sujeição passiva, que recai sobre a pessoa do *responsável*, quando expressamente indicado pela lei, mesmo que não tenha relação direta e pessoal com fato gerador, mas que possui um vínculo com este fato de modo a possibilitar o ressarcimento do tributo devido pelo contribuinte. No caso da tribu-

⁵⁶ BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *O software como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual. Uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadorias*. São Paulo: Dialética, 2021, p. 191-193.

⁵⁷ Sobre o tema, vem em: ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo. *Jota*, março de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/repensando-o-combate-a-desigualdade-na-tributacao-do-consumo-14032023>. Acesso em: 29 mar. 2023.

⁵⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre. Sérgio Antônio Fabris, 2012, p. 31.

⁵⁹ LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁶⁰ Código Tributário Nacional: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

tação sobre o consumo, ao fornecedor/prestador pode ser atribuída a qualidade de sujeito passivo em uma responsabilidade por substituição, recolhendo aos cofres públicos o tributo devido pelo contribuinte-consumidor.

Em resumo, o CTN admite duas espécies do gênero sujeição passiva: (i) a sujeição passiva do contribuinte e (ii) a sujeição passiva do responsável. A respeito dessa dicotomia que é comportada pelo mencionado art. 121, parágrafo único, do CTN, Schoueri explica ser uma decorrência da “teoria dualista da obrigação na distinção entre contribuinte e sujeito passivo”⁶¹, o que também contribui para a explicação sobre uma suposta separação entre obrigação e crédito tributário.

A respeito do tema, Alcides Jorge Costa leciona que a dualidade da sujeição passiva tributária deflui da distinção jurídica entre *dever* (*debitum*, *Schuld* ou *devoir*) e *responsabilidade* (*obligatio*, *Haftung* ou garantia)⁶². O primeiro elemento é definido, do ponto de vista do devedor, como o “dever de executar a prestação”⁶³. Já a responsabilidade decorre da garantia do credor de que a obrigação será cumprida, bem como de que a sua inadimplência será punida com a devida sanção jurídica⁶⁴.

Para fins didáticos, adotemos o exemplo dado pelo Professor Schoueri, que nos permite compreender o efeito prático desta distinção. Imaginemos uma dívida de jogo. Embora subsista juridicamente enquanto dívida, ela não poderá ser exigida coercitivamente do devedor. Há, portanto, o dever; mas não há a responsabilidade⁶⁵.

O inverso também pode ocorrer, em situações nas quais existe a responsabilidade de se garantir patrimonialmente a quitação de uma dívida originada de ato praticado por um terceiro⁶⁶. No caso da sujeição passiva do contribuinte do imposto sobre o consumo, este terá que arcar com o débito (*debitum* ou *Schuld*) e com a sua própria responsabilidade (*Haftung*).

Já, para se justificar uma eventual sujeição passiva do agente arrecadador enquanto responsável tributário (cf. art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN), em um primeiro momento, poder-se-ia crer que bastaria apenas a previsão legal que lhe atribuisse a responsabilidade (*Haftung*), sem ter incorrido de fato no débito (*Schuld*), que se originou da atividade de um terceiro (do contribuinte), pessoa que efetivamente realizou o fato gerador do imposto e lhe pagou o valor a ser recolhido aos cofres públicos.

No entanto, não é o que ocorre. Há uma grande distinção entre a figura do sujeito passivo responsável tributário e o agente arrecadador. É que, ao exercer o

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 602-605.

⁶² COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 34.

⁶³ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 34.

⁶⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 36.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 603.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 603-604.

papel de agente arrecadador, este recolhe aos cofres públicos o valor que lhe foi pago pelo contribuinte. Nesta condição, o fornecedor não responderá com seu patrimônio, diferentemente do que ocorre em casos típicos de sujeição por responsabilidade (no sentido lato). O fornecedor somente passará a responder, patrimonialmente e criminalmente, se deixar de repassar aos cofres públicos o valor coletado (é a responsabilidade no sentido estrito, que pode se dar por transferência)⁶⁷. Assim, na proposta de um imposto sobre o consumo aqui vislumbrada, o agente arrecadador não poderia ser sujeito passivo por responsabilidade, não se enquadrando na figura prevista no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

Mas se o fornecedor não é responsável tributário, indaga-se, então: qual seria o fundamento legal para sua obrigação de coletar o IBS do contribuinte e repassar o valor aos cofres públicos?

A resposta para esta pergunta que justificaria o fornecedor na capacidade de agente arrecadador do imposto pode ser investigada revisitando um debate já travado, no Brasil, quanto à natureza da fonte pagadora, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Explicando como funciona o regime de retenção na fonte, Luís Eduardo Schoueri elucida: “espera-se que a própria fonte pagadora do rendimento desconte do contribuinte o montante do imposto devido e recolha aos cofres estatais.”⁶⁸

Vale lembrar que, quanto a esse regime, há uma vertente que sustenta que a fonte pagadora seria o sujeito passivo responsável por substituição do contribuinte que auferiu a renda tributada. Encontramos tal conclusão na reconhecida doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁹.

Opondo-se a essa ideia, de que a fonte pagadora se enquadraria na hipótese de sujeição passiva de responsabilidade por substituição, Brandão Machado sustenta que, na realidade, a qualidade da fonte pagadora é tão somente de agente incumbido de “auxiliar a administração fazendária”⁷⁰.

No mesmo sentido, Schoueri acrescenta que “quando a fonte retém o valor do tributo, ela o faz por força de uma lei que a autoriza a tanto” dispensando o contribuinte de recolher o tributo, na medida em que sofre uma retenção no momento do recebimento do salário⁷¹. E arremata, com argumento que importa ao presente estudo: “Se a fonte fosse o sujeito passivo da relação tributária, então a re-

⁶⁷ MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 18/89, 1989, p. 291.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 621-622.

⁶⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no Imposto de Renda. In: Arthur M. Ferreira Neto, Rafael Nichele (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 429.

⁷⁰ MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 18/89, 1989, p. 293-294.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 623.

tenção efetuada pela fonte, no momento do pagamento [...] seria de natureza privada [e não tributária].”⁷²

Portanto, há bons argumentos para sustentar que a fonte pagadora é, em determinados casos, mero agente arrecadador do estado e não um sujeito passivo responsável que substitui o contribuinte no dever de quitar com o seu próprio patrimônio a obrigação tributária.

Neste cenário colocado para o IRRF, pode-se construir o mesmo raciocínio no imposto sobre o consumo, já que se trata, repita-se, de apenas outro momento de manifestação da mesma renda: no IRRF a relação é estabelecida no momento em que o contribuinte aufer a renda, situação em que o empregador, ao pagar a renda ao trabalhador, desconta o imposto devido por este; no imposto sobre o consumo, por sua vez, a relação é estabelecida no momento em que o contribuinte gasta a renda e que o fornecedor cobra pelo imposto devido em razão dos dispêndios realizados para ter acesso, fruir, usar ou adquirir um produto ou serviço.

Portanto, para cumprir com esse dever, de coletar e repassar o imposto aos cofres públicos, o agente arrecadador não seria responsável por uma obrigação tributária principal de dar/pagar, já que o sujeito passivo dessa obrigação é o contribuinte/destinatário. A relação jurídica da qual o fornecedor é sujeito passivo no papel de agente arrecadador é um *dever de fazer* (arrecadar o imposto e repassá-lo aos cofres públicos). Nesse sentido, é o que já prelecionava Brandão Machado, para o caso análogo aqui comentado, da fonte pagadora⁷³.

Importante mencionar, sobre este ponto, que a possibilidade de se atribuir ao fornecedor/prestador a qualidade de agente arrecadador é vislumbrada pelo nosso sistema tributário nacional, nos termos do art. 7º, § 3º, do CTN.

De modo semelhante, em modelos de IVA, como *e.g.* o da Nova Zelândia ou o do Canadá, o fornecedor de bens e serviços é tratado como pessoa inscrita (*registered person*)⁷⁴. A propósito, no que diz respeito ao imposto de consumo canadense, Melina Rocha Lukic anota⁷⁵ que a legislação chega a consignar expressamente que o imposto deve ser pago, de fato, pelo destinatário do bem ou serviço, que é contribuinte⁷⁶, para fins econômicos e de Direito.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 623.

⁷³ MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 18/89, 1989, p. 291.

⁷⁴ LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁷⁵ LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁷⁶ Veja-se a legislação canadense: Excise Tax Act, ss. 165. (1) Imposition of goods and services tax – “Subject to this Part, every recipient of a taxable supply made in Canada shall pay to Her Majesty in right of Canada tax in respect of the supply calculated at the rate of 5% on the value of the consideration for the supply.”

Por sua vez, cabe-nos notar que, na legislação canadense, o fornecedor de bens e serviços é o agente que arrecada o imposto em nome do Estado canadense⁷⁷. É o que explica David Sherman, quando afirma que: “The vendor or supplier acts as an agent of the federal government in collecting tax from the purchaser”⁷⁸. Aliás, essa figura de agente arrecadador atribuída ao fornecedor fica ainda mais clara, no Canadá, quando a legislação lhe incumbem não apenas o dever de coletar o tributo em nome do Estado, como também repassar aos cofres públicos, estabelecendo aí a possibilidade de restituição ao destinatário consumidor final, quando o valor do imposto coletado, por algum motivo, for maior do que o valor repassado aos cofres públicos⁷⁹.

⁷⁷ Neste sentido, também a legislação canadense: Excise Tax Act, ss. 221. (1) Collection of tax – “Every person who makes a taxable supply shall, as agent of Her Majesty in right of Canada, collect the tax under Division II payable by the recipient in respect of the supply.”

⁷⁸ Tradução livre: *o vendedor ou fornecedor atua como agente do governo federal na cobrança do tributo do comprador* (SHERMAN, David M. Policy Forum: tax-included pricing for HST – are we there yet? *Canadian tax journal/revue fiscale canadienne* (2009) v. 57, no. 4, p. 839-856 (853). Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.

⁷⁹ A esse respeito, podemos mencionar a nota técnica emitida pela Agência da Receita Canadense, que trata da hipótese de restituição do GST/HST canadense ao consumidor final: “General

1. A supplier is permitted to adjust, refund or credit GST/HST in two situations: where an excess amount of tax has been charged or collected; or where consideration for a supply is reduced some time after the tax has been charged or collected.

Excess tax charged or collected

ss 232(1)

2. Where a supplier has charged to, or collected from, another person an amount as or on account of tax in excess of the amount of tax collectible (referred to in this memorandum as an ‘excess amount’), the supplier may

a. adjust the amount of tax charged, where the excess amount was charged but not collected; or
b. refund or credit the excess amount of tax collected, where the excess amount was charged and collected

[...]

Reduction in consideration

ss 232(2)

5. Where a supplier has charged to, or collected from, another person tax and there has been a reduction in the consideration after the GST/HST has been charged or collected, the supplier may

a. adjust the amount of tax charged but not collected by subtracting the portion of tax that was calculated on the amount by which the consideration was reduced, where tax calculated on the consideration or part was charged but not collected; and

b. credit or refund the tax collected on the portion of the consideration or part that was reduced, where tax calculated on the consideration or part was collected.

[...]

12. There is no requirement for the supplier to refund, adjust, or credit the GST/HST charged or collected under either circumstance. It is at the discretion of the supplier whether the tax is refunded, adjusted or credited. However, it is expected that a refund, adjustment, or credit of the tax will usually be given in instances where the customer is a non-registrant.”

(Canadian Revenue Agency. Refund, adjustment, or credit of the GST/HST under Section 232 of the Excise Tax Act. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/12-2/refund-adjustment-credit-gst-hst-under-section-232-excise-tax-act.html>. Acesso em: 23 mar. 2023.

Com razão, o enquadramento legal de contribuinte dado ao destinatário do bem ou serviço pela legislação canadense, de modo a alinhar a hipótese legal de incidência tributária ao *fato gerador econômico*, pois, conforme já prelecionava Ruy Barbosa Nogueira, é axiomático, “tanto na prática como na doutrina universal, e nas leis e disposições Constitucionais dos países cultos, que o objeto da tributação, isto é, a situação, circunstância da vida ou ‘fato gerador concreto’, é sempre de natureza econômica ou seja: riqueza!”⁸⁰

No Brasil, caso se queira alinhar a incidência jurídica do imposto sobre o consumo aos pressupostos econômicos da relação de consumo a ser tributada, o arranjo normativo deverá prever duas relações jurídicas que se estabelecerão em ato contínuo, no elo da cadeia de consumo: (i) aquela que tem por objeto a obrigação tributária e é encerrada entre o destinatário do bem e Estado (representado, no ato da arrecadação, pelo fornecedor), e (ii) aquela que tem por objeto os deveres do fornecedor perante o Estado, enquanto agente arrecadador.

E, quanto a isso, não custa reforçar. Enquanto a obrigação tributária (de pagar o tributo) fica a cargo do destinatário, contribuinte do imposto; o dever do fornecedor perante o Estado será apenas de fazer (coletar e repassar).

Por fim, do ponto de vista criminal, é preciso acrescentar que a falta de entrega desses valores aos cofres públicos implicará a incidência do tipo penal de apropriação indébita tributária previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, justamente por não recolher o valor de tributo *descontado* ou *cobrado*, “na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”, seja no caso de definir o fornecedor/prestador como responsável por substituição, seja se defini-lo, como se propõe, como agente coletor.

Para uma fácil visualização, abaixo elencamos os elementos que deverão compor as relações jurídico-tributárias decorrentes do imposto sobre o consumo:

Relação jurídico-tributária de pagar o imposto (contributiva):

- i) Sujeito ativo: Fisco (representado pelo fornecedor do bem).
- ii) Sujeito passivo: destinatário do bem ou serviço tributado (contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do CTN).
- iii) Objeto: pagar o imposto (cujo montante será entregue ao fornecedor/prestador por ter sido adicionado ao valor do produto ou serviço – cálculo por fora).
- iv) Vínculo de atributividade: norma jurídica positivada.

Relação jurídica de coletar e repassar (colaborativa):

- i) Sujeito ativo: Fisco.
- ii) Sujeito passivo: fornecedor do bem ou serviço.

⁸⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de cálculo é o preço. Não pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 72. São Paulo: Dialética, setembro 2001, p. 171.

iii) Objeto: cobrar o imposto incidente na relação de consumo e recolher aos cofres públicos (*dever de fazer*).

iv) Vínculo de atributividade: norma jurídica positivada.

Portanto, a relação jurídica entre o destinatário do produto ou serviço e o Estado surge por restar definido como contribuinte do imposto sobre o consumo no momento do dispêndio de sua renda. Nestas transações, nasce a obrigação tributária, cujo objeto será entregue ao fornecedor/prestador por este cobrado como elemento adicional do preço do produto ou serviço, destacadamente na nota fiscal.

O fornecedor/prestador, por sua vez, tem o dever de destacar o imposto para cobrar do contribuinte o valor correspondente ao montante devido a título de imposto sobre o consumo e repassar esse numerário aos cofres públicos.

4.3. Algumas repercussões práticas da estrutura proposta neste trabalho para a relação jurídica do imposto sobre o consumo

Com esta configuração dos sujeitos da relação jurídico-tributária, é possível afirmar que os problemas apontados no início serão solucionados, como o ponto da repetição indébita acima apontado. Ainda, sendo o destinatário o contribuinte do imposto, resolve-se o problema da incidência do ICMS na aquisição de mercadorias por entidade imune.

Assim, atualmente, se uma autarquia, ente político ou qualquer outra entidade imune adquire uma mercadoria no território nacional, como no ICMS o contribuinte é o fornecedor do produto, haverá a incidência do imposto e o ônus econômico do tributo é suportado pela entidade imune consumidora.

Para que uma entidade imune não seja tributada nessas operações de aquisição de mercadorias, basta realizar uma operação de importação do mesmo produto, hipótese em que será definida em lei como contribuinte do ICMS-importação e, nesta toada, não ser atingida pela tributação.

Ao definir o destinatário como contribuinte, a entidade imune que dispense seus recursos para o consumo de bens e serviços fornecidos no território nacional também não será atingida pela tributação, seja porque pode se ressarcir do tributo que incidiu na operação, seja porque pode optar por um regime de não incidência, conforme será tratado abaixo.

Outro ponto a se destacar é a não cumulatividade. Na medida em que a configuração do imposto sobre o consumo que se propõe instituir é plurifásico e não cumulativo, permitindo-se a translação do imposto, etapa por etapa, em razão da escrituração de créditos e débitos até atingir a renda do consumidor final, como forma de se tributar apenas o valor agregado em cada operação/prestação, é preciso desenhar, também, a operacionalização do crédito nesta perspectiva de que o destinatário é sempre o contribuinte e o fornecedor/prestador é mero agente arrecadador do tributo.

Obviamente, para que não restem dúvidas, é preciso esclarecer que cada destinatário intermediário da cadeia econômica será tratado como contribuinte do imposto, permitindo-se a apuração de crédito na proporção de todo imposto que incide em todas as “entradas” de produtos e serviços relacionados com a atividade econômica, para deduzir do imposto devido em cada operação/prestação, de modo que esse encargo seja transferido até o destinatário final da cadeia, o consumidor final, único sujeito que deve suportar o ônus econômico do tributo.

E quando se refere à possibilidade de creditamento sobre todo o imposto que incidiu nos produtos e serviços relacionados com a atividade econômica, quer se referir ao critério financeiro de apuração de créditos, permitindo-se o crédito não apenas aos bens ou serviços fisicamente relacionados com os bens fornecidos ou serviços prestados, mas, sim, sobre todos os bens e serviços necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial, em um paralelo às despesas necessárias para fins de imposto sobre a renda, aí incluído energia elétrica (inclusive do setor administrativo), material de uso e consumo, *marketing* e publicidade etc. Isso porque a atividade econômica como um todo não pode ser onerada por imposto sobre o consumo. A não ser, claro, se a pessoa empresarial for consumidora final, já que neste caso significa dizer que o produto ou serviço consumido não está relacionado com sua atividade empresarial, sendo, portanto, contribuinte do imposto.

Para o aperfeiçoamento da técnica da não cumulatividade, nestes termos, propõe-se que o momento do surgimento do direito ao crédito do imposto corresponda ao momento em que o destinatário realiza o pagamento da contraprestação pelo bem ou serviço ao respectivo fornecedor ou prestador.

Vale dizer que, nessa proposta, o crédito do imposto a que terá direito um destinatário de uma operação com bens ou prestação de serviços independe do efetivo recolhimento do imposto sobre o consumo aos cofres públicos pelo fornecedor do bem ou serviço, pois o crédito decorre do adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte-destinatário, ao liquidar a sua obrigação perante o fornecedor mediante entrega de contraprestação no valor destacado em nota fiscal. Noutras palavras, o tributo se considera recolhido para fins de crédito na apuração não cumulativa quando o fornecedor recebe do contribuinte o montante equivalente ao tributo devido.

Portanto, da perspectiva do titular do crédito (destinatário do bem ou serviço), pouco importa se o fornecedor da etapa anterior é um grande ou pequeno fornecedor, ou se ele é bom ou mau pagador de impostos. Isso porque o direito ao crédito independe da liquidação da obrigação do agente arrecadador de efetuar o repasse aos cofres públicos do valor destacado em nota fiscal e cobrado do destinatário do bem ou serviço (e se não repassar, haverá persecução penal).

Por fim, apesar de o *princípio do destino* não ser objeto do presente artigo, a sua adoção se torna de rigor, na medida em que o destinatário figurará como contribuinte da relação jurídico-tributária. Assim, deslocar-se-á o aspecto territo-

rial da incidência tributária, do local da produção (origem) para o local do efetivo consumo da renda (destino)⁸¹.

5. Necessidade de tratamento constitucional aos papéis exercidos pelo fornecedor e pelo destinatário dos bens e serviços tributados pelo imposto sobre o consumo

Como se sabe, no Brasil, o art. 146, inciso III, da Constituição Federal (CF), delega competência *ratione materiae* à Lei Complementar para estabelecer os elementos mínimos da relação jurídico-tributária, sendo o CTN o veículo utilizado pelo legislador nacional para tanto. Nele encontramos as definições gerais de todos os elementos que encerram a relação jurídico-tributária: obrigação tributária (art. 113), fato gerador da obrigação tributária (art. 114), sujeição ativa (art. 119) e sujeição passiva (art. 121).

Dentro dessa sistematização, também existem outras Leis Complementares editadas para estabelecer nomeadamente os elementos de relações jurídicas necessárias para o recolhimento de determinadas espécies tributárias atualmente incidentes sobre o consumo, a exemplo da Lei Complementar n. 116/2003, que trata dos elementos para a incidência do ISS, e da Lei Complementar n. 87/1996, que trata do ICMS.

Para que se corrija as distorções verificadas na tributação indireta brasileira, a distinção entre o enquadramento legal do contribuinte e do agente arrecadador deve ser disciplinada em plano constitucional para implementar uma reforma estrutural da tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro.

Diante das distorções na tributação sobre o consumo geradas pela própria doutrina e jurisprudência, distanciando-se das premissas da reforma implementada pela Emenda à Constituição n. 18/1965, os debates realizados no âmbito do NUPEM/IBDT revelam a necessidade de que a norma constitucional a ser instituída seja inequívoca, definindo que contribuinte será o destinatário e que incidirá de forma ampla em todas as etapas da cadeia de produção, mediante uma técnica de não cumulatividade plena, que transfira o ônus financeiro da carga tributária ao consumidor final, fazendo com que este sujeito seja o contribuinte final do imposto, para fins de incidência jurídica e econômica⁸², por ser o último destinatário do ciclo econômico do bem ou do serviço.

Uma mudança de paradigma na definição do contribuinte dos atos de consumo, superando um modelo vigente no Brasil há pelo menos 50 anos, exige uma

⁸¹ LISBOA, Marcos; MENDES, Marco; GOBETTI, Sérgio Wulff; VASCONCELOS, Breno. Sete mitos sobre a Reforma Tributária. *Jota*, abril de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/sete-mitos-sobre-a-reforma-tributaria-02042021>. Acesso em: 23 mar. 2023.

⁸² LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.

norma com a maior estatura normativa possível, a fim de evitar que, por meio de lei complementar, seja distorcida a estrutura proposta.

Considera-se aqui o risco de existir um esforço político de se manter a estrutura atual (em que o contribuinte é fornecedor de bens e serviços), uma vez que ela permite uma indução de comportamentos a partir de desonerações destinadas a agentes intermediários nas cadeias produtivas. Eis aqui mais uma razão para se proteger a nova estrutura normativa no plano constitucional. Por seu turno, a norma constitucional também deve fixar o papel dos fornecedores de bens ou serviços tributados pelo imposto, na qualidade de sujeitos responsáveis pela cobrança do tributo devido pelo destinatário para seu posterior recolhimento aos cofres públicos. Por essa razão, os fornecedores de bens e serviços aqui tratados não poderão ser considerados contribuintes do imposto sobre o consumo, principalmente diante da não cumulatividade plena, que lhes garantirá o crédito do imposto incidente na operação anterior para deduzir do imposto devido em cada etapa da cadeia econômica.

Estes aspectos irão evidenciar o reconhecimento da tributação do consumo como sendo de fato uma tributação sobre a renda consumida. Tal redesenho certamente proverá uma maior coerência à unicidade do Sistema Tributário Nacional.

Veja-se, portanto, que a correta delimitação das figuras do contribuinte e do agente que coleta e repassa o imposto é ponto essencial para a segura e eficaz formalização das relações jurídicas decorrentes do imposto sobre o consumo.

Não se desconhece a previsão contida no art. 146 da Constituição Federal ao atribuir à Lei Complementar a tarefa de definir os fatos geradores e contribuintes dos impostos. No entanto, deve o constituinte derivado trazer os parâmetros mínimos e objetivos para esta conceituação infraconstitucional, principalmente tendo em vista o histórico doutrinário e legislativo brasileiro que sempre considerou o fornecedor como contribuinte do tributo indireto e cujas distorções causadas pelo afastamento da incidência jurídica da incidência econômica são objeto da reforma na tributação sobre o consumo pretendida por este estudo.

Assim, reputa-se necessário o tratamento constitucional da questão aqui suscitada.

6. Vinculação constitucional do direito de creditamento ao pagamento da contrapartida financeira pelo bem adquirido ou pelo serviço tomado

Por fim, como já adiantado anteriormente, mostra-se recomendável, para fins de eficácia do modelo proposto, que o direito ao crédito pelo destinatário fique condicionado ao pagamento da contrapartida pelo bem recebido ou pelo serviço tomado.

A despeito de ser o contribuinte do imposto, o pagamento da contrapartida (com o imposto calculado por fora) será a única obrigação do destinatário na relação jurídico-tributária e, uma vez adimplida tal obrigação, o crédito do imposto

deve ser garantido a ele, independentemente do efetivo recolhimento do imposto pelo fornecedor (arrecadador), por se tratar de questão em relação à qual o destinatário não tem controle.

Assim como no ICMS, em países que tributam o consumo pelo modelo de IVA, o direito aos créditos de entradas (*input tax credit*) dos sujeitos localizados no meio da cadeia de produção é vinculado aos valores pagos ou a pagar pelo bem ou serviço adquirido. Ou seja, diferentemente do que o presente estudo propõe, outros ordenamentos jurídicos não exigem que a contrapartida tenha sido paga ao fornecedor, mas apenas que ela seja devida, a exemplo do que ocorre com o GST canadense⁸³ e no próprio ICMS.

Assim, enquanto no Canadá, por exemplo, se exige apenas que a contrapartida pelo bem ou serviço adquirido seja devida (e não necessariamente já tenha sido quitada) pelo destinatário, para que esse possa se apropriar do crédito de entrada; no modelo aqui proposto, não basta apenas que a contraprestação seja devida, mas é essencial que ela já tenha sido efetivamente liquidada pelo pagamento, para que se possa garantir o creditamento pelo destinatário, na medida em que o agente arrecadador, isto é, o fornecedor de bens ou prestador de serviços, não pode se sujeitar a recolher o tributo com recursos do seu próprio patrimônio.

E neste sentido, por ser mero agente coletor do imposto, o fornecedor/prestador não pode ser compelido ao recolhimento do imposto devido pelo destinatário se este, contribuinte da relação tributária, não pagar o preço, tampouco o imposto destacado, devidos na operação ou prestação de serviços entabulada.

Tais considerações são de suma importância, diante de propostas como as de alguns economistas brasileiros e entes fazendários, de se vincular o direito ao creditamento pelo destinatário ao efetivo recolhimento do imposto coletado pelo fornecedor, a fim de se evitar um buraco na arrecadação, na hipótese de o fornecedor não repassar o tributo coletado aos cofres públicos e o destinatário se creditar do valor pago ao fornecedor. Ao se tentar evitar esse tipo de situação, condicionando o direito ao crédito ao efetivo recolhimento do imposto para o Estado, criam-se, pois, obstáculos para uma efetiva técnica de não cumulatividade, gerando litigiosidade e ineficiência, a exemplo da discussão que tanto gera contencioso, no âmbito do ICMS, envolvendo a glosa de créditos decorrentes da escrituração de notas fiscais tidas como inidôneas em razão da situação irregular do fornecedor do bem tributado⁸⁴.

⁸³ CANADIAN REVENUE AGENCY. Input tax credits. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/complete-file-input-tax-credit.html#wh_t_npt_tx_crd_t. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁸⁴ Sobre o contencioso tributário administrativo gerado no Estado de São Paulo com relação à glosa de créditos de entrada decorrentes da escrituração de notas fiscais inidôneas, é interessante a

Acrescenta-se que, pela proposta aqui apresentada, o problema do risco arrecadatório acima mencionado fica dirimido, quando a legislação confere ao fornecedor a condição de “agente arrecadador”, garantindo-se uma maior coercitividade ao dever jurídico de tal agente, de repassar aos cofres públicos o tributo coletado do destinatário, de modo a desestimular a apropriação indébita tributária por parte do fornecedor, o que configuraria crime contra a ordem tributária⁸⁵.

Enfim, condicionar o direito ao crédito do destinatário ao efetivo pagamento da contrapartida ao fornecedor tende a reduzir o contencioso tributário sobre a matéria dos créditos em cadeia de consumo, na qual se aplica o princípio da não cumulatividade.

Por outro lado, essa medida tende a reorganizar as relações privadas relativas ao prazo de pagamento de fornecedores, uma vez que, como proposto, o direito ao crédito somente surgirá quando do pagamento da contraprestação pelo destinatário do bem ou serviço ao respectivo fornecedor. Em outras palavras, prazos de pagamento muito alongados ou mesmo parcelamentos das contraprestações teriam o efeito da postergação do momento de nascimento do direito ao crédito, o que nos parece estar alinhado, em termos de coerência, com a intenção de sincronizar as relações econômicas envolvidas.

7. Tratamento adequado aos entes imunes ou isentos presentes no decorrer da cadeia de consumo

Diante da consideração da incidência tributária do ponto de vista do destinatário enquanto contribuinte (critério subjetivo de aferição de capacidade contributiva), os debates realizados no âmbito do NUPEM/IBDT levaram à conclusão de que, para o ente imune ou isento que figure como destinatário no meio de uma cadeia de consumo e que, portanto, realizará operações subsequentes, deverá aplicar normalmente o método da não cumulatividade, garantindo ao ente o crédito de entrada (como se tributado fosse) e exigindo-lhe a cobrança do impos-

pesquisa empírica realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV/Direito), no âmbito do Grupo de Pesquisa do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) – NEF/FGV: Observatório do TIT: Recebimento de mercadoria com documento fiscal inidôneo. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-recebimento-de-mercadoria-com-documento-fiscal-inidoneo-02042020>. Acesso em: 27 mar. 2023.

⁸⁵ Remetemo-nos ao texto de Luís Eduardo Schoueri: “Ao mesmo tempo, se o fornecedor recebeu o preço e não recolheu o tributo, não se fala em inadimplência, mas vera apropriação indébita, com suas consequências penais (como vale hoje para o IPI). Parece solução melhor que a apresentada nas propostas em circulação, que condicionam o crédito ao efetivo recolhimento. Afinal, o risco criminal parece suficiente para desestimular o não recolhimento do tributo cobrado.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um Imposto sobre o Consumo. *Valor Econômico*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 27 mar. 2023)

to devido pelo destinatário na operação/prestação subsequente, na qualidade de agente arrecadador. Isso porque, em verdade, a entidade imune inserida no meio da cadeia produtiva não é contribuinte do imposto, tendo em vista que haverá operações ou prestações futuras com destino a um consumidor final.

Importante repetir, portanto, que neste cenário, a entidade imune desenvolve atividade empresarial, atividade que não estará sujeita ao imposto sobre o consumo.

Assim, por exemplo, um hospital imune terá afastado o imposto no momento da aquisição de bens ou serviços, por meio do crédito de entrada, utilizando-o para compensar o imposto exigido no momento da prestação dos seus serviços para um consumidor-destinatário. Neste caso, a sistemática da não cumulatividade será o bastante para afastar a tributação deste sujeito imune, quando da entrada de bens ou serviços, neutralizando os efeitos tributários neste elo da cadeia, já que é o próximo destinatário quem suportará o encargo econômico.

De outra banda, a obrigação do ente imune de arrecadar e recolher o imposto sobre a operação subsequente destinada ao consumidor final decorrerá do seu dever de agente arrecadador, atribuição esta que não poderá ser obstada pela sua imunidade subjetiva. A capacidade contributiva, aí, decorrerá da renda consumida pelo destinatário do serviço hospitalar, que, em regra, será tributado normalmente na qualidade de contribuinte por ser consumidor.

Para que esse desenho seja possível, será necessária alteração na redação do art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, aperfeiçoando-se, ainda, os §§ 3º e 4º⁸⁶, para deixar claro que as prestações de serviços nas relações de consumo realizadas por entidade imune não afastarão a tributação sobre o consumo por dois motivos: (i) a atividade desempenhada pela entidade imune é uma atividade empresarial (ou seja, seus gastos não são renda consumida); (ii) o contribuinte do imposto não é a entidade, mas, sim, o destinatário. E nos casos em que a entidade imune for destinatária do serviço, deve-se permitir a incidência, com a correspondente apura-

⁸⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...]

§ 3º As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

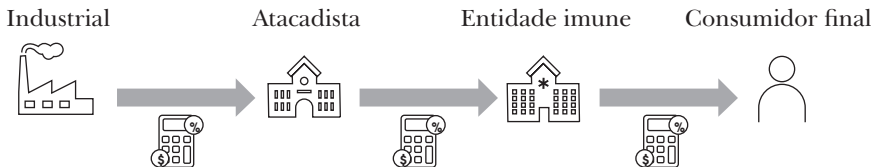
§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

ção de crédito, neutralizando a tributação e respeitando a imunidade, visto que a entidade não será a consumidora final do serviço.

Por outro lado, se a entidade imune ou isenta não realizar tantas operações subsequentes tributadas quanto realizar aquisição de bens ou serviços (fato que obstaria a utilização dos seus créditos de entrada), deverá ser garantido a ela o direito de restituição administrativa, em dinheiro, do imposto incidente sobre seus gastos. Em outras palavras, os entes imunes somente perceberão os efeitos da desoneração se eles forem os consumidores finais.

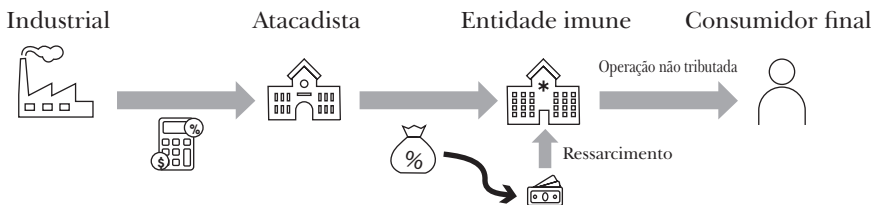
Nota-se, assim, que neste último caso a entidade imune será, em grande parte, consumidora de bens e serviços. Com isso, alternativamente, para as entidades imunes ou isentas que não realizarem qualquer operação subsequentemente tributada, dever-se-á garantir a elas o direito de pleitear registro especial, perante a administração tributária, que venha afastar a tributação no momento da aquisição de bens ou serviços pelo ente imune ou isento. Para que fique claro, ilustra-se a seguir as três hipóteses abordadas acima:

Fluxograma 1 – Direito ao crédito de entrada da entidade imune ou isenta que realiza operações tributadas subsequentes:



Elaborado pelos autores

Fluxograma 2 – Direito ao ressarcimento da entidade imune ou isenta que não realiza tantas operações subsequentes tributadas:



Elaborado pelos autores

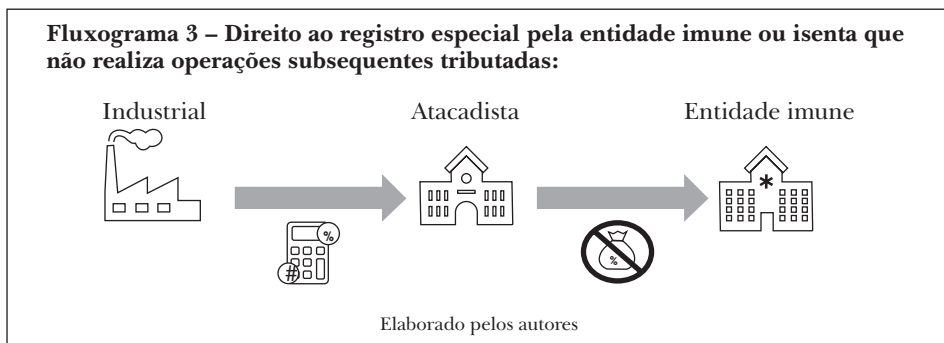


Figura 1 – Fluxogramas
Fonte: Figuras elaboradas pelos autores

8. Conclusão

Conforme se verificou ao longo deste trabalho, para se instituir, no Brasil, um tributo que, de fato, incida sobre o fenômeno econômico da renda consumida, é necessária uma quebra de paradigma na tributação indireta pátria. Para tanto, é essencial que se retire da figura do contribuinte a pessoa do produtor/prestador, colocando-a mais próxima do consumidor, sobre a pessoa do destinatário (afinal, como visto, todo consumidor final é um destinatário de bens e serviços); isso, por meio de uma técnica de não cumulatividade plena no decorrer da cadeia de produção e com base na cobrança do imposto no destino da operação, fatores esses que farão com que a incidência tributária se desloque para onde realmente se manifesta a riqueza a ser tributada: a renda gasta pelo consumidor final, na aquisição de bens ou na contratação de serviços.

Tal objetivo poderá ser alcançado, de forma efetiva, mediante uma reforma estrutural do sistema tributário nacional, alterando-se, primeiramente, o texto constitucional e, na mesma esteira, a legislação complementar (em âmbito nacional), a fim de se instituir novas bases para um tributo sobre o consumo no Brasil. Uma mudança de paradigma como esta exige uma modificação no plano constitucional.

Bibliografia

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo. *Jota*, março de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/repensando-o-combate-a-desigualdade-na-tributacao-do-consumo-14032023>. Acesso em: 29 mar. 2023.
- BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 12, nov. 2013.
- BORGES, José Souto Maior. A Reforma Tributária: seus modelos e sua crítica. In:

- SANTI, Eurico M. D. de (coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *O software como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual. Uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadorias*. São Paulo: Dialética, 2021.
- CANADA, Department of finance. *Goods and services tax: technical paper*. Ottawa: Department of finance, August 8, 1989.
- CANADIAN REVENUE AGENCY. Input tax credits, março de 2023. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/complete-file-input-tax-credit.html#wht_npt_tx_crdt. Acesso em: 23 mar. 2023.
- CANADIAN REVENUE AGENCY . Refund, *Adjustment, or Credit of the GST/HST under Section 232 of the Excise Tax Act*, março de 2023. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/12-2/refund-adjustment-credit-gst-hst-under-section-232-excise-tax-act.html>.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira*. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- GRECO, Marco Aurélio. A crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN* ano 1 número 1, jan./jun. 2011.
- LISBOA, Marcos; MENDES, Marco; GOBETTI, Sérgio Wulff; VASCONCELOS, Breno. Sete mitos sobre a Reforma Tributária. *Jota*, 2021.
- LUKIC, Melina Rocha. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Consultor Jurídico (Conjur)*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 18/89, 1989.
- MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

- MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Por que no Brasil se tributa a produção e não o consumo? *Consultor Jurídico (Conjur)*, abr. 2022.
- MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Cidadania fiscal *versus* ilusão fiscal. *Valor Econômico*, jan. 2021.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma Tributária Nacional* v. 17. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1966.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 1976.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de cálculo é o preço. Não pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 72. São Paulo: Dialética, set./2001.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A substituição tributária no imposto de renda. In: Arthur M. Ferreira Neto, Rafael Nichele (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010.
- PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusion financiera: traducción, estudio preliminar y notas de Alvaro Rodriguez Bereijo*. Santiago de Compostela: Instituto de Estudios Fiscales. 1972.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um Imposto Sobre o Consumo. *Valor Econômico*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- SHERMAN, David M. Policy Forum: Tax-Included Pricing for HST – are we there yet? *Canadian Tax Journal* v. 57, n. 4, 2009. Disponível em: <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2009ctj/09ctj4-policy.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10, out. 1947.
- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, parte geral. 2. ed. São Paulo: RT, 1985. v. 1.
- STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000.

- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 601.967/RS*, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator Ministro Alexandre de Moraes, j. 18.08.2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 651.703/PR*, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre. Sérgio Antônio Fabris, 2012.
- TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 16, ago. 2005.
- VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Núcleo de Tributação do Insper*. São Paulo, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 23 mar. 2023.
- ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito GV* v. 12, n. 3, setembro/dezembro de 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201625>. Acesso em: 27 mar. 2023.

Fundamentos da Progressividade e seus Desafios por uma Perspectiva de Direito Econômico

Fundamentals of Progressivity and Its Challenges from an Economic Law Perspective

Bruna Vieira Esteves dos Santos

Resumo

A progressividade tem diversas aplicações no ordenamento jurídico, o que permite que se apresente de maneiras diversas e sempre de acordo com objetivo de sua aplicação. Sendo assim, quando se pensa no enfoque econômico do referido tema, tem-se por parâmetro de sua aplicação sua face geométrica, a qual se volta para uma perspectiva diretamente proporcional, naquilo referente aos cálculos relacionados às cargas fiscais e respeitando a diferenciação de alíquotas. O presente artigo se delimitará a estudar os preceitos jurídicos da progressividade em sua face geométrica, ou seja, nos tributos cujas cargas fiscais aumentam conforme a base de cálculo aumenta, devido à diferenciação de alíquota. Consequentemente, o estudo será boa parte dirigido aos tributos incidentes sobre a renda.

Palavras-chave: progressividade, tributação, renda, capacidade, arrecadação.

Abstract

Progressivity has several applications in the legal system, which allows it to be presented in different ways and always according to the objective of its application. When one thinks of the economic focus of this subject, the parameter of its application is its geometric face, which turns to a directly proportional perspective regarding the calculations related to the tax burden and respecting the differentiation of rates. The present article will be limited to studying the legal precepts of progressivity in its geometric face, i.e., in taxes whose tax burden increases as the tax base increases due to the differentiation of tax rates. Consequently, the study will be primarily directed to taxes levied on income.

Keywords: progressivity, taxation, income, capacity, collection.

1. Introdução

A progressividade na tributação é instituto antigo, provindo da época colonial dos Estados Unidos como uma decorrência do *faculty tax*. Em princípio foi empregada para gerar um suplemento dos impostos sobre o patrimônio, entretanto, com o passar dos anos, chegou a ser introduzido aos tributos incidentes sobre a renda. Nesse princípio a progressividade era utilizada para esforços de guerra e desenvolvimento de políticas expansionistas estadunidenses, todavia, quando da expansão de seu conceito para a região europeia, deixando de ser algo

exclusivamente norte-americano, foi introduzida com os objetivos de financiamento de políticas econômico-sociais¹, redistribuição de renda, e na equidade do escalonamento da obrigação arrecadatória dos Estados Nacionais.

Percebe-se, assim, que desde seu princípio a progressividade é introduzida nos ordenamentos jurídicos com diversas finalidades, bem por isso a literatura deste instituto se desenvolveu de maneira complexa, havendo em seu bojo diversas correntes jurídicas que justifiquem sua aplicação, ou que a achem injustificada.

Daí a necessidade deste estudo, que tem como desígnio, em um primeiro momento, identificar qual o fundamento jurídico que melhor esclarece a aplicação deste instituto no ordenamento jurídico brasileiro. Porém, mais do que isso, procurará, no segundo momento, identificar as consequências e desafios econômicos que envolvem a matéria.

Nessa toada, para um maior esclarecimento de sua aplicação, a progressividade se apresenta de maneira diversa, dependendo de sua aplicação. Segundo Fernando Aurélio Zilveti, a progressividade é dividida em progressão simples e progressão graduada². A diferença entre as duas é que na progressão simples a alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributária, enquanto a graduada é aplicada entre um limite inferior e superior da base de cálculo de cada parcela a ser paga, sendo o resultado da soma de todas as parcelas o total de imposto devido.

Ainda dentro das referidas divisões, Aliomar Baleeiro³ entende que a progressão recebe subclassificações, as quais são responsáveis por buscar delimitar a atuação prática da progressividade na tributação, buscando-se graduar os tributos. Por esta razão, o autor mencionado estabelece três tipos de classificação; são elas: progressão aritmética, progressão geométrica e progressão regressiva.

A progressão aritmética⁴ é identificada em tributos incidentes sobre o consumo. Nela a distribuição de diferentes alíquotas segue a essencialidade do produto comercializado, tendo no imposto sobre produtos industrializados (IPI) seu maior expoente. A segunda espécie, a progressividade geométrica, caracteriza-se por incidir de maneira crescente no objeto alvo de tributação, de acordo com o seu valor, sendo justamente o que ocorre no imposto de renda (IR), o qual tem sua carga tributária variável de acordo com a renda de quem se busca tributar. Já a

¹ *Share the wealth program*, por exemplo, desenvolvido por Franklin D. Roosevelt, foi responsável pela busca do redirecionamento da arrecadação tributária, por meio de uma redistribuição de renda decorrente de uma pesada tributação.

² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 168-187.

³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machad. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 563 e 606.

⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 168.

progressão regressiva é observada também em tributos indiretos, caracterizada dessa maneira, segundo o autor, pois “retiram do total das despesas das famílias modestas fração proporcionalmente maior que de pessoas mais abonadas”⁵.

A partir dessas referências, cumpre salientar que o presente artigo se delimitará a estudar os preceitos jurídicos da progressividade em sua face geométrica, ou seja, nos tributos cujas cargas fiscais aumentam conforme a base de cálculo aumenta, devido a diferenciação de alíquota. Consequentemente, o estudo será boa parte dirigido aos tributos incidentes sobre a renda.

2. Fundamentos jurídicos

Dentre os princípios jurídicos que fundamentam a progressividade, pode-se dizer que a capacidade contributiva e a igualdade são alguns dos principais, justamente pois, quase que intuitivamente, é possível deduzir que a progressividade é instituída sob a justificativa de onerar aqueles que detêm maiores cabedais (capacidade contributiva) para possibilitar a redistribuição de renda (igualdade). Este ponto do trabalho visa analisar se existe fundamento jurídico para as concepções e justificativas da progressividade.

A capacidade contributiva e a igualdade são princípios que guardam íntima relação. Uma vez que se aceita a ideia de que todos devem ser tributados de maneira igualitária, como decorrência do princípio da isonomia (todos são iguais perante a lei), deve-se procurar entender o que significa “ser igual” em matéria tributária.

Nesse ponto, ressalta-se que a igualdade não se confunde com a identidade, ou seja, o que deve ser tratado igual não necessariamente deve ser idêntico; a igualdade, para ser determinada, depende de uma referência⁶.

O princípio da capacidade contributiva determina que a tributação deve recair sobre aqueles que demonstram envergadura econômica. Bem por isso que o princípio da capacidade contributiva deve ser lido no sentido concomitante com a igualdade de tributação, pois esta só existe quando se levam em consideração as diferenças de capacidade econômica dos contribuintes. Deste raciocínio que se deduz que não existe prejuízo à igualdade quando se isenta de tributação sobre a renda uma parcela de contribuintes menos favorecida, considerando não ser justo cobrar impostos daqueles que possuem poucos recursos para a própria subsistência – ou seja, não têm capacidade contributiva.

Assim, se, por um lado, a generalidade e a obrigatoriedade da tributação são decorrência do princípio da isonomia, por outro, o respeito ao mínimo existen-

⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 169.

⁶ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1987, p. 519.

cial e à capacidade de contribuir com as despesas estatais também é sua consequência.

A compreensão da igualdade em matéria tributária se mostra importante na medida em que muitas constituições pelo mundo estabelecem a capacidade contributiva como critério para a justa tributação. Entretanto, o conceito de justiça é, em si, vago. Não se consegue compreender *a priori* o conteúdo do justo tributário, pois a justiça não é uma norma, mas se concretiza através de princípios e regras. A doutrina alemã tem criticado decisões do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha que adotam a igualdade como um critério para definir aquilo que é justo.

Segundo Klaus Tipke, a definição de igualdade não se remonta à justiça. Afirma o autor que dentro do conteúdo da justiça existem vários elementos e, dentre eles, o tratamento de igualdade; quando se define igualdade como um critério de justo, cai-se novamente no conceito de justiça, num círculo vicioso⁷.

É assertiva a colocação do autor, pois deve-se colocar a justiça tributária e a igualdade em dois planos distintos: valor e princípio, respectivamente. Os princípios dão concretude aos valores, que são abstratos, pois representam a conduta que deve ser adotada. É assim que o princípio da capacidade contributiva, ao lado dos princípios da distribuição de renda e da solidariedade do grupo, leva à concretização da justiça tributária⁸.

Demonstrado que a capacidade contributiva e a igualdade são princípios que se relacionam, estando dentro do conceito de justiça tributária, passa-se a analisar a relação destes com a progressividade.

2.1. Princípio da igualdade no Direito Tributário brasileiro

Valcir Gassen entende que o conceito de Sistema Tributário Nacional, interpretado como uma forma de regular as atividades tributárias através das normas, traz uma limitação para a relação entre o contribuinte e o tributante⁹.

Essa limitação pode ser identificada a partir do momento em que se compreende que a tributação é um dos escopos da existência do Estado e pode ser tida como um instrumento de transferência e melhor distribuição de parte da riqueza produzida, pelos contribuintes, para a aplicação em políticas públicas voltadas para a redução da desigualdade entre os indivíduos. Referido aspecto distributivo nada mais é do que a igualdade aplicada à política de tributação.

⁷ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1987, p. 519.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo, 1998, p. 185.

⁹ Gassen traz uma limitação para a tributação e afasta, ou desconsidera, fatos correlacionados e totalmente ligados a tributação.

Posto isto, a concepção da progressividade tem um paralelismo direto com o discernimento tributário clássico entre impostos (i) fixos, (ii) proporcionais e (iii) progressivos.

O primeiro tipo de imposto são os impostos fixos, que têm seu valor definido em lei¹⁰ e não possuem correlação com a riqueza-alvo da tributação.

Já o segundo tipo, os impostos proporcionais¹¹, possui valor definido pela junção da base de cálculo e alíquota, sendo a primeira relacionada ao valor previamente estabelecido, de forma abstrata, na lei tributária; enquanto a última, que se caracteriza como a unidade definidora para o valor devido à Fiscalização, é calculada por meio do percentual da quantia prevista no ordenamento.

Por fim, o terceiro tipo de imposto são os impostos progressivos, diferentes dos impostos proporcionais, a partir do momento em que se preocupam em tributar de acordo com a riqueza do contribuinte, conforme entendimento de Ricardo Lobo Torres: “progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo”¹².

A progressividade se caracteriza como um instrumento tributário que permite ao Estado aumentar as alíquotas de acordo com o crescimento da base de cálculo relacionada à capacidade contributiva de cada ente pagante e tributável. Não obstante, proferido conceito pode ser aplicado com outras finalidades que não sejam a de arrecadação monetária, dado que pode ser aplicada, por exemplo, como um estímulo à função social da propriedade, através do imposto predial e territorial urbano (IPTU); melhor dizendo, a utilização do imóvel urbano pode ter um conceito social, a partir do uso do imposto progressivo como uma forma de incentivar o uso correto da propriedade, por meio da diminuição gradativa do imposto, conforme a construção passa a ser utilizada de forma adequada¹³.

Em relação ao IR, o princípio da progressividade é uma norma cogente que estabelece a ampliação da carga tributária pelo acréscimo da alíquota cabível, de acordo com a admissibilidade contributiva de cada pessoa física ou jurídica. Assim, no sistema tributário brasileiro, as alíquotas aplicadas se intensificam de acordo com a base de cálculo adotada e são fixadas em percentuais variáveis, sempre seguindo o montante a ser tributado pelo Fisco.

¹⁰ Pode ser estabelecido, de forma invariável, nas leis municipais, as quais não estabelecem para o imposto uma base de cálculo ou uma alíquota, pois o tributo é cobrado independentemente do preço cobrado pelo serviço prestado.

¹¹ O montante devido nos impostos proporcionais é sempre equivalentemente igual, independentemente da capacidade contributiva de cada contribuinte. Uma vez que a alíquota aplicada é invariável, assinalando que a igualdade proporcional é derivada do valor concreto da base de cálculo do montante a pagar, em decorrência de seu aumento ou diminuição ser equipolente à riqueza alvo de tributação.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 83.

¹³ VALÉRIO, Vanessa Hamessi. Imposto predial e territorial urbano: progressividade e função social da propriedade. *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 4, n. 1, p. 91-113, jan./abr. 2009.

Devido à necessidade de se prezar pela igualdade e equilíbrio de tributação, o IR, pela legislação atual vigente, possui quatro tipos de categorias de contribuintes, os quais são divididos nos seguintes percentuais: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%¹⁴; tais alíquotas variam em conformidade ao rendimento líquido apurado pela Receita Federal, em um período determinado. Para Roque Antônio Carraza, há uma necessidade elevada em se aperfeiçoar o sistema, através do aumento do número de categorias aplicadas para que a progressividade realmente se aplique e possibilite certas deduções para aqueles que possuem rendimentos¹⁵.

De modo geral, a doutrina tributária brasileira defende a aplicação do princípio da progressividade, tendo em Misabel Derzi um de seus expoentes ao afirmar que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”. Também é pacífico que aos impostos reais cabe a aplicação da progressividade extrafiscal, como defendido por Aliomar Baleeiro¹⁶.

Por outro lado, existem teóricos que acreditam ser a progressividade tributária responsável por desestimular a declaração efetiva da renda, já que, quanto mais se ganha, mais se é tributado. Isto afasta os investimentos e desestimula a aplicação de capital, devido à alta tributação sobre o lucro, a renda e o patrimônio, como defendido por Ives Gandra da Silva Martins¹⁷.

Apesar disso, não se deve desconsiderar que o princípio da progressividade é uma constante nos impostos, devido ao fato de ser uma das bases constitucionais para o cumprimento do princípio da isonomia, já que somente a proporcionalidade não é capaz de atingir os objetivos de igualdade tributária, reduzindo a desigualdade e se buscando uma sociedade mais equitativa.

2.2. Princípio da capacidade contributiva e sua relação com a progressividade

Demonstrado que a capacidade contributiva e a igualdade são princípios que se relacionam, estando dentro do conceito de justiça tributária, passa-se a analisar a relação destes com a progressividade.

¹⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Simulação de alíquota efetiva. *IRPF 2021*, 2021. Disponível em: <http://www26.receita.fazenda.gov.br/irpfsimulaliq/private/pages/simuladoraliquota.jsf>. Acesso em: 15 nov. 2021.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 109-110.

¹⁶ “Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre a coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção a pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal” (BALEIRO apud TOLENTINO, Luis Fernando Simões. *A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional n. 29*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4163>. Acesso em: 6 nov. 2021).

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17-25.

2.2.1. Conceito de utilidade marginal da renda

Um grande debate que vem se fazendo presente na seara tributária diz respeito aos fundamentos do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Aqueles que possuem opiniões amparadas por pressupostos positivistas defendem ideias ligadas à economia para fundamentar a capacidade contributiva, as teorias do sacrifício e do benefício. A partir da chamada virada kantiana, iniciada durante o século passado e que tornou possível a reaproximação entre ética e direito, passou-se a buscar a justificativa da capacidade contributiva e da progressividade em ideias de solidariedade ou fraternidade e benefício¹⁸.

Segundo a teoria do benefício, os tributos devem ser cobrados como uma contrapartida dos serviços prestados pelo Estado ao cidadão; não apenas serviços como de segurança, saúde e cultura, mas também a própria atividade estatal de proteção aos direitos e manutenção da ordem.

Ou seja, deve-se contribuir com a despesa pública em virtude do benefício que se obtém da existência do Estado. Entretanto, a teoria do benefício encontra incompatibilidade com a própria ideia de imposto, isto é, de tributo que é devido de modo totalmente desvinculado de qualquer contraprestação estatal. Seus defensores não lograram êxito na diferenciação entre causa primeira e causa última, sendo a causa última a manutenção da máquina estatal e a causa primeira, a capacidade contributiva¹⁹.

Da mesma forma, não devem proceder as teorias de que a progressividade encontra fundamentação no princípio do Estado social, uma vez que a implementação de políticas públicas é a causa última do imposto de renda, mas a sua cobrança em alíquotas progressivas está relacionada à capacidade contributiva. Por certo, a progressividade também não se justifica com a teoria do benefício, pois não é maior o benefício que aquele contribuinte mais abastado tem dos serviços públicos do que o benefício que um contribuinte de baixa renda – e que muitas vezes depende da prestação estatal para cuidar da educação e saúde de seus filhos – obtém de escolas e hospitais públicos. Além disso, na teoria do benefício, a progressividade indicaria o aumento do benefício de modo mais do que proporcional em relação à renda auferida²⁰. Adotar a teoria do benefício para justificar a progressividade levaria, necessariamente, a admitir que o benefício obtido seria tão maior quanto fosse a capacidade econômica do contribuinte, sendo que, na dura realidade brasileira de alta desigualdade social, vê-se justamente o contrário.

A teoria do sacrifício, radicada por Jean Jacques Rousseau, está inserida nas ideias utilitaristas de justa tributação. Ricardo Lobo Torres afirma que, ao menos

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 186.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 191.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 357-358.

em parte, a “justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva”²¹. Isso significa que o sistema tributário, para dar concretude à justiça distributiva, adota princípios específicos dessa concepção utilitarista de justiça. Um desses princípios específicos é o da capacidade contributiva. Na teoria do benefício, a justa tributação deve observar a capacidade contributiva do indivíduo, de modo que a exação represente um sacrifício igual para todos. A grande dificuldade dessa ideia é quantificar o benefício que cada contribuinte pode auferir para cada unidade de renda obtida.

O filósofo e economista britânico John Stuart Mill desenvolveu, no século XIX, a teoria da utilidade marginal do capital, propondo que, quanto maior a renda auferida, menor a sua utilidade marginal. Entretanto, o conceito de utilidade marginal tal como proposto pelo ilustre londrino é subjetivo, variando de acordo com o indivíduo detentor da renda – característica que demonstra a impraticabilidade da teoria para fins de cobrança de tributos²².

Alguns autores, como José Maurício Conti, defendem que a progressividade é a forma que mais se aproxima do modelo ideal de tributação segundo a capacidade contributiva²³. Já outros autores, em contrapartida, advertem para a possibilidade de, quando levada às últimas consequências, a teoria do benefício gerar uma tributação excessiva dos mais ricos, reduzindo-os à condição dos mais pobres²⁴.

A progressividade pode ser utilizada como forma de atingir o justo tributário, naquilo que se entende como justiça distributiva e considerando, especialmente, o princípio da capacidade contributiva. Porém, essa não é a única forma de dar concretude ao valor da justiça tributária, pois os tributos proporcionais também são capazes de atingir esse fim, vez que resultam na exigência de valor conforme a capacidade contributiva de cada um. Dessa forma, não se pode dizer que a progressividade é necessariamente uma decorrência do princípio da capacidade contributiva.

2.3. A “teoria do sacrifício” e a justiça distributiva para a fixação da alíquota progressiva do imposto sobre grandes fortunas

O Projeto de Lei Complementar n. 444/2017, que prevê a instituição do denominado imposto sobre grandes fortunas (IGF), conforme o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, foi desarquivado pela Câmara dos Deputados em 8 de março de 2019, o que demonstra a importância do tema.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 185.

²² POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, n. 21, p. 365-366, 2007.

²³ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 98.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 358.

O art. 4º do PLP n. 444/2017 prevê que: (i) o fato gerador do IGF seria a titularidade de fortuna (conjunto de bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte) em montante superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e (ii) o imposto seria calculado conforme a soma de cada resultante obtida pela aplicação das alíquotas específicas previstas sobre a parcela do patrimônio correspondente na tabela transcrita abaixo.

Tabela 1

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 5.000.000,00	Isento
de 5.000.000,01 a 7.000.000,00	1%
de 7.000.000,01 a 15.000.000,00	2%
de 15.000.000,01 a 25.000.000,00	3%
de 25.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

Junto a isso o art. 153, § 2º, I e VII, da Constituição Federal, o legislador expressamente instituiu a previsão de aplicação de alíquota progressiva para o IR e o IGF.

Existe similaridade entre o IGF e o IR, vez que o primeiro imposto incide sobre o total do patrimônio do contribuinte, e é reservado àqueles que possuem como patrimônio um valor muito acima da renda média anual de uma pessoa física, no caso R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), enquanto o segundo incide sobre a renda auferida por este contribuinte.

Ademais, tradicionalmente, a progressividade foi justificada e amparada na “teoria do sacrifício”, explicada pelo pensamento utilitarista, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Desta forma, quanto maior a capacidade contributiva do agente, maior o *quantum* da contribuição às despesas comuns da sociedade, para que se obtenha um sacrifício equivalente para todos.

A progressividade, dessa forma, passa a ser uma exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício àqueles com maior capacidade de contribuir.

Hodiernamente, a “teoria do sacrifício” caiu em desuso, devido às inúmeras dificuldades de se definir o que seria um sacrifício equivalente, sendo substituída pela justificação do tributo enquanto participação do cidadão nos custos da existência social. Neste segmento, a progressividade passa a ser explicada pelos critérios de justiça distributiva, buscando uma distribuição justa da carga tributária.

Nesse sentido, é de se ressaltar a explicação de Luís Eduardo Schoueri²⁵:

Coerentemente, passa a progressividade a ser explicada por critérios de justiça distributiva, quando, no lugar de questionar-se o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição justa da carga tributária. Retoma-se, neste ponto, a diferenciação entre justiça horizontal e vertical, vista no Capítulo VII, constatando-se que uma e outra podem satisfazer-se na progressividade: a primeira, imediatamente, já que para “fatias” iguais confere-se tratamento equivalente; a última, na medida em que se revele proporcional à diferenciação. Cabe notar que, como na primeira reflexão, também aqui se cogita de “fatias” extraídas a partir dos “cortes” impostos pela capacidade econômica do contribuinte.

Independentemente da teoria adotada, é de se observar que o tributo possui alíquota progressiva que obedece aos preceitos constitucionais, tanto pela visão da “teoria do sacrifício” como pela ideia de que a tributação deve se revelar conforme se incremente a capacidade contributiva²⁶.

Isso significa que aqueles que possuem maior renda acabam empregando menor percentual desta em consumo, ainda que seu valor total de consumo seja maior, uma vez que pode investir parte do que auferir ou ainda guardar, enquanto aqueles mais hipossuficientes tendem a destinar toda sua renda ao consumo²⁷, levando a uma tributação proporcionalmente maior:

[...] para uma pessoa que receba um salário mínimo, por exemplo, possivelmente terá a totalidade de sua renda empregada no consumo. Se admitirmos que a tributação do consumo seja de 20%, então se dirá que 20% da renda dessa pessoa foi destinada ao pagamento de tributos. Considere-se, agora, uma pessoa com renda de 100 salários mínimos. É razoável admitir que seu padrão de gastos seja muito mais elevado. Digamos que 50 salários mínimos sejam seu gasto mensal. Se a alíquota do imposto permanece em 20%, então se dirá que o imposto será de 20% sobre 50 salários mínimos (consumidos), o que equivale a 10% de sua renda total de 100 salários mínimos²⁸.

Nesse sentido, não parece absurdo a instituição de imposto visando corrigir essa desigualdade explícita em nosso ordenamento tributário. Ainda que se leve

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 409.

²⁶ PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 24, n. 131, p. 127-138, nov./dez., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.04.PDF. Acesso em: 1º dez. 2021.

²⁷ PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 24, n. 131, p. 127-138, nov./dez., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.04.PDF. Acesso em: 1º dez. 2021.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 427-428.

em conta a progressividade do IR, como demonstra pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) da Universidade de São Paulo²⁹, o ônus tributário total para aquelas famílias que ganham até dois salários mínimos é mais de 20% maior que aquelas que auferem mais de trinta, ou seja, o sistema como um todo tem caráter regressivo.

A fundamentação para que isso se realize é o Princípio da Seletividade, servindo de contrapeso, o que precisamente é o caso do IGF. Sua atuação é similar ao imposto de renda, no entanto sobre uma parcela pequena da população que detém grandes recursos:

Vista sob tal perspectiva (conjunta), a progressividade do imposto de renda torna-se, mesmo, mandatária, como ferramenta para afastar-se a pecha de regressividade do sistema tributário brasileiro.

Em conclusão, a decisão do constituinte, ao exigir seja o imposto de renda informado pelo critério da progressividade, torna-se, agora, exigência de igualdade, para que a capacidade contributiva (global) seja observada³⁰.

Não há como negar que o IGF é perfeitamente aceitável e até deveria ser incentivado, tratando os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades, correlacionando-se novamente ao Princípio da Igualdade.

3. Críticas econômicas à progressividade

As principais críticas econômicas à progressividade foram formuladas no texto “The uneasy case for progressive taxation”, escrito por Blum e Kalven em 1952, e pode-se dizer que são essas ainda as objeções a que devem responder os defensores da progressividade³¹. Como explica Avi-Yonah, a visão cética desses autores sobre as alíquotas progressivas dominou o pensamento teórico sobre a progressividade até 1987, quando Bankman e Griffith introduziram a noção de tributação ótima³².

Qualquer imposto gera distorções em relação à alocação feita pelo mercado. A teoria da tributação ótima insere-se na perspectiva de mandado de otimização, o que significa dizer que não se deve buscar o imposto não distorcedor dos resul-

²⁹ REIS, Cristina Fróes de Borja. O desenvolvimento econômico dos Seancics – Parte 2: da colonização ao Estado desenvolvimentista. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2013, p. 41. Disponível em: https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2013/5_bif392.pdf. Acesso em: 11 dez. 2021.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 431.

³¹ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look on progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coord.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997, p. 112-121.

³² AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. In: SLEMMOD, Joel B. Does Atlas Shrug? The economic consequences of taxing the rich. *Yale L. J.*, v. 111, n. 6, p. 1399, 2000.

tados de mercado, mas apenas aquele que melhor realiza os valores de eficiência e equidade na tributação (*second best option*)³³. Assim, as críticas econômicas à progressividade devem se dar em atenção a essa perspectiva.

Os requisitos para um bom sistema tributário são comumente delineados a partir dos critérios de Adam Smith, que foram depois redefinidos por autores recentes. Dentre eles, Joseph Stiglitz, que enumera cinco princípios da tributação: (i) eficiência; segundo esse parâmetro, os tributos devem ter efeito não distorcedor (neutralidade), ou então distorcedor no sentido de aumentar a eficiência econômica; (ii) simplicidade administrativa, pela qual o sistema tributário deve ter baixos custos de administração e *compliance*; (iii) flexibilidade; a orientação de que o sistema seja flexível o suficiente para adaptar-se a mudanças; (iv) responsabilidade política, que reflete uma exigência de transparência em tributação; e (v) justiça, realizada pelo princípio da capacidade contributiva e em respeito às igualdades horizontal e vertical³⁴. Os dois primeiros aspectos de um sistema tributário desejável serão os tratados aqui, entendendo-se o requisito de simplicidade como desdobramento de uma noção de eficiência em tributação.

3.1. Possíveis ineficiências geradas por um sistema complexo

A primeira objeção à progressividade trazida por Blum e Kalven seria a de “tornar o sistema quase impenetrável”. Um primeiro desdobramento dessa complexidade seria o alto custo de conformação, “o preço que se paga para pagar tributos”, ou ainda o tempo dispendido para o cumprimento da obrigação tributária, que expressa ineficiência relacionada ao custo de oportunidade e queda da produtividade. Outro ponto é o do incentivo ao não pagamento, tanto ilegal (sonegação) quanto legal (através do planejamento tributário)³⁵.

3.1.1. Encargos administrativos

Os encargos administrativos são os custos acessórios ao recolhimento dos impostos. Uma vez sendo gastos em que incorrem os contribuintes, há afetação da renda sem que tal custo se exprima em arrecadação ou incremento da renda dos mais pobres. Os dados apontam que uma empresa média no Brasil gasta, em média, 2.600 horas/ano para o cumprimento da legislação tributária, sendo a maior entre os 183 países estudados (Banco Mundial, 2011).

³³ SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do setor público*. São Paulo: Elsevier. p. 175-176.

³⁴ STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 457-458.

³⁵ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry Jr. The uneasy case for progressive taxation. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look on progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coord.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997, p. 121.

Ainda, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a estimativa de normas que uma empresa deve seguir é de 3.422, ou 38.429 artigos, 89.540 parágrafos, 286.296 incisos e 37.660 alíneas, e que “[e]m decorrência desta quantidade de normas, as empresas gastam cerca de R\$ 42 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação”³⁶.

3.1.2. Margem ao planejamento tributário

Outra importante consequência da complexidade tributária é que muitos contribuintes se utilizam da multiplicidade das normas tributária para definir arranjos de recolhimento que reduzirão o montante pago de tributos. Ou então, em face das dificuldades de fiscalização e recolhimento, a própria legislação tributária permite sistemas simplificados.

A crítica que se faz é que os mais ricos são os que detêm o poder de melhor planejar como pagam seus tributos, de modo a reduzirem sua carga tributária total: (i) porque suas escolhas comportam, em geral, mais elasticidade; e (ii), porque podem dispor de mais recursos materiais e humanos para fazer o planejamento. Diante dessa complexidade, o sistema passa a adotar diversos mecanismos de simplificação, que podem impor gravames à equidade.

Assim, sob a perspectiva da tributação ótima, muito se perde de equidade quando o sistema tributário oferece desigualmente medidas de simplificação, conferindo maior diferenciação dos contribuintes, ou quando permite excessiva margem de planejamento contábil, de que se aproveitam especialmente os contribuintes mais ricos, e o ônus tributário dessa economia fiscal acaba recaindo sobre os contribuintes que não planejam como pagar seus tributos.

3.1.3. Desincentivo ao cumprimento da legislação tributária

Além do método de planejamento, que implica a elisão fiscal³⁷, há também o descumprimento da legislação tributária. Tem-se que a complexidade em se recolherem os impostos gera incentivo à sonegação e dificulta a fiscalização.

A sonegação do Brasil é muito elevada, segundo os dados de um estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal, que demonstram que “41,8% da renda tributável brasileira circula no país sem pagar imposto de renda”³⁸. Com resultado semelhante, o estudo do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda re-

³⁶ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look on progressive taxation. In. CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coord.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997, p. 121.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19.

³⁸ IPEA. *Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*, 1999; v. nota 10.

lata que, no aspecto da informalidade, a sonegação nos países da América do Sul e Central chega a equivaler a 41,5% do PIB³⁹.

Tabela 2 – Tamanho da economia informal em % do PIB por regiões do mundo, 2005

Região do mundo	Informalidade em % do PIB	Número de países
África	41,2	24
Ásia	26,3	25
América do Sul e Central	41,5	17
Economia em transição*	37,9	23
Membros da OCDE	16,8	21

*Transição do modo de produção socialista para o capitalismo.

Fonte: AHMED e RIDER (2008).

Já os dados da sonegação em geral demonstram que o Brasil se alinha à média dos países da América do Sul e Central.

Tabela 3 – Sonegação do Imposto de Renda e VAT – América Latina

	Estimativa de Sonegação	Ano	Imposto de Renda Total	Indivíduos	Corporações	Ano
Argentina	21,2	2006	49,7			2005
Bolívia	29,0	2004				
Chile	11,0	2005	47,4	46,0	48,4	2003
Costa Rica	28,7	2002				
Colômbia	23,5	2006				
Equador	21,2	2001	63,8	58,1	65,3	2005
El Salvador	27,8	2006	45,3	36,3	51,0	2005
Guatemala	37,5	2006	63,7	69,9	62,8	2006
México	20,0	2006	41,6	38,0	46,2	2004
Nicarágua	38,1	2006				
Panamá	33,8	2006				
Peru	37,7		48,5	32,6	51,3	2006
Rep. Dominicana	31,2	2006				
Uruguai	26,3	2006				
MÉDIA LINEAR	27,6		51,4	46,8	54,2	
BRASIL ¹	27,6	2013	30,0	34,1	26,6	

Fonte: Tax structure and tax evasion in Latin America, Jimenez e Sabaini (2012).

1: Dado do estudo do Sinprofaz.

³⁹ SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação, 2013.*

3.2. Possíveis ineficiências geradas por um sistema diferenciado

Além das críticas sobre a redução da eficiência como entendida sob o viés da simplicidade, algumas críticas se dão quanto às distorções dos resultados de mercado geradas pela progressividade, isto é, quanto a sua falta de neutralidade.

Entende-se que os efeitos distorcedores estão presentes também na alíquota proporcional, uma vez que apenas os tributos que não fossem facilmente evadidos ou servissem de objeto do planejamento tributário não influiriam nos comportamentos dos agentes econômicos, como é o caso do imposto *per capita*, uma espécie de *lump-sum tax*⁴⁰.

Contudo, os efeitos distorcedores são amplificados no caso da progressividade, isto é, quanto mais progressivo um tributo, maior a ineficiência, ou seja, maior o peso morto gerado. O peso morto de um imposto é a redução do bem-estar econômico dos contribuintes que excede a quantia de recursos arrecadada pelo governo e, conseqüentemente, o bem-estar da sociedade. Ocorre quando o efeito distorcedor dos tributos faz com que os agentes numa economia aproveitem menos os ganhos de comércio. Os dois principais efeitos apontados são o efeito renda e o efeito substituição, analisados nos itens seguintes.

3.2.1. Efeito substituição

A incidência de um tributo na renda gera a redução marginal do salário, e o então chamado “efeito substituição” tende a reduzir a oferta de trabalho. Assim, a progressividade, por adotar alíquotas marginais, tem o efeito de tornar cada hora a mais trabalhada menos valiosa. Caso a alíquota marginal progressiva do imposto de renda de fato determine uma redução na produtividade do trabalho e, conseqüentemente, do bem-estar social, configura-se uma situação de ineficiência. Isso depende, contudo, do cálculo da elasticidade.

A elasticidade da oferta de trabalho determina o efeito substituição, portanto, quanto maior for, será vantajoso para os contribuintes optarem por mais horas de lazer do que por mais horas de trabalho e acréscimo de renda. Bankman e Griffith indicam que é baixo o nível de elasticidade na oferta de trabalho. Segundo esses autores, algumas estimativas sugerem que os indivíduos são mais sensíveis a pressões sociais em torno do trabalho do que ao próprio salário e que poucos indivíduos podem efetivamente alterar sua quantidade de horas trabalhadas semanalmente⁴¹.

⁴⁰ STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 462-463.

⁴¹ “The relatively moderate estimates of how responsive most individuals are to changes in the wage rate suggest that work is conditioned more by social forces and more than by wages. Work plays a central role in determining an individual’s social standing and self-esteem. Moreover, even individuals who view work primarily as a source of wages may not have the freedom to vary they work week” (BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. *Social welfare and the rate structure: a new*

Assim, para além da perspectiva clássica segundo a qual os indivíduos numa economia buscam a maximização do lucro, parece ser aplicável também ao caso brasileiro que o trabalho tem papel importante na formação do *status* social e também as jornadas são dificilmente flexibilizáveis para comportar toda a gama de variações impostas a uma alíquota progressiva sobre os rendimentos do trabalho.

3.2.2. Efeito renda

Tendo em vista que a tributação sobre a renda gera uma redução da utilidade para os contribuintes, pode ser que, ao invés de trabalharem menos para evitar o elevado custo marginal de cada hora a mais trabalhada, os indivíduos busquem, pelo contrário, trabalhar mais para manter o mesmo padrão de consumo. O resultado seria então o efeito renda, de aumento da produtividade do trabalho.

Autores estimam que o efeito substituição tende a ser maior que o efeito renda⁴². Contudo, uma vez que o efeito substituição parece ser também pequeno, não é claro se a progressividade tem efeito negativo na oferta de trabalho e na produtividade, e não se pode afirmar que a progressividade tem papel importante na geração destas ineficiências.

3.3. Possíveis efeitos da distribuição e da arrecadação, quando aplicadas à luz da progressividade

A escolha do constituinte ao implementar a progressividade em geral é justificada através de uma decisão política, de utilização da tributação como mecanismo intervencionista no âmbito econômico e social, com a finalidade de promoção da redistribuição de riquezas, logo sendo um mecanismo que se legitima na extratrafiscalidade.

Dessa forma, escolheu o constituinte se afastar do princípio da igualdade, que determinaria alíquotas proporcionais, justamente porque viu na implementação da progressividade um mecanismo fiscal para concretizar ideais de política social, baseando-se nos princípios de justiça distributiva e solidariedade social, indo em favor da programática de Estado-agente, consubstanciado no art. 3º da Constituição Federal.

Entretanto, mesmo com a ordem constitucional de determinar a utilização da progressividade com a finalidade acima descrita, muitos teóricos do direito criticam essa imperativa; afirmam que a progressividade é ineficaz como forma de redistribuição de renda, já que a mera adoção da progressividade nos tributos

look on progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coords.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997, p. 124).

⁴² SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luíza Neves de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do setor público*. São Paulo: Elsevier, 2004, p. 182.

não é suficiente para realizar tal objetivo, pois inexistente uma relação direta entre progressividade e aumento da qualidade de vida dos mais necessitados. Para esses teóricos, mais importante que a arrecadação seria a destinação dada aos valores adquiridos⁴³.

Sobre esse ponto, de fato, não se pode olvidar que a efetividade da função social proposta pela progressividade de diminuir o abismo social existente no Brasil depende crucialmente das políticas públicas adotadas pelos Governos. Como adverte Victor Polizelli, a tributação mais gravosa sobre os mais ricos gera distribuição de renda se for aliada a uma política de aplicação dos recursos e políticas sociais consistentes, que efetivamente beneficiem os menos afortunados⁴⁴.

Entretanto, a despeito da assertividade de tal argumento, não se encontra nele justificativa veemente contra a adoção da progressividade como política fiscal de justiça social. Isto porque nela não se demonstra cabalmente que a progressividade é ineficaz em relação à sua função distributiva, apenas constata o fato de esta ordem estar relacionada com a destinação dos valores arrecadados.

O que não se pode olvidar é que, dentro do próprio campo tributário, deve haver para normas extrafiscais não apenas uma justificativa lógica para seu implemento, mas também uma eficácia quanto aos seus efeitos; no caso da progressividade, que se justifica pela diminuição da desigualdade, espera-se das consequências práticas uma mínima eficácia redistributiva.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri, reconhecendo a progressividade como norma indutora, ou seja, em que há uma clara e objetiva função de influenciar o comportamento social e econômico, afirma que na análise da progressividade não se deve olvidar de seus efeitos práticos quanto ao cumprimento de sua função, pois a extrafiscalidade das normas tributárias não é definida apenas pela causa de sua criação, envolvendo também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social⁴⁵⁻⁴⁶.

A partir desse ponto, no qual se destacou a progressividade como norma de caráter extrafiscal indutora com o escopo de reduzir a desigualdade, passa-se à análise econômica tributária quanto aos seus efeitos, pois, como demonstrado, será nos dados econômicos onde se poderá encontrar a eficácia ou não da finali-

⁴³ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look on progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coord.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1999, p. 116.

⁴⁴ POLIZELLI, Victor. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, n. 21, , 2007.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: Forense, 2005, p. 30.

⁴⁶ FERRAZ, Roberto. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 139-164.

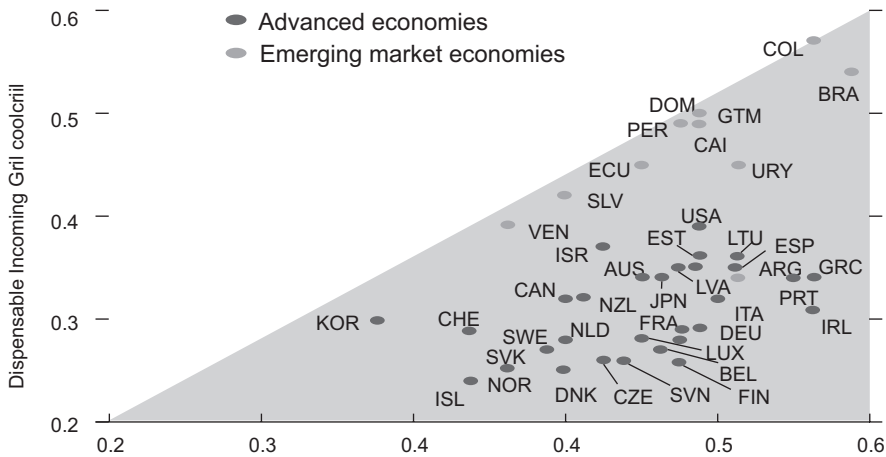
dade indutora da progressividade, fundamental para que justifique sua própria existência.

3.3.1. Eficácia redistributiva

Recentemente, em outubro de 2017, o Monitor Fiscal publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI)⁴⁷ disponibilizou diversos dados sobre a capacidade da política fiscal em diversos países para o combate à desigualdade.

O gráfico abaixo, retirado do trabalho acima citado, mostra a desigualdade na renda gerada pelo mercado (antes da tributação e transferências) e a desigualdade na renda disponível (após tributação e transferências) em diferentes países. Quanto mais para a direita no gráfico, maior a desigualdade inicial. Quanto mais para cima no gráfico, maior a desigualdade após a tributação e as transferências. Quanto mais à direita e mais para baixo, portanto, mais a política fiscal atuou para reduzir a desigualdade.

Figura 1 – Redistributive impact of income Taxes and Transfers, 2015 or Latest Year



Sources: Lustig 2017; and Organisation for Economic Co-operation and Development, Income Distribution Database.

Note: Data labels in figure use International Organization for Standardization (ISO) country codes.

No caso brasileiro, nota-se que a política fiscal como um todo tem efeito irrelevante como mecanismo de redução de desigualdade, alterando em torno de 0,03 no coeficiente de Gini.

⁴⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND. Tackling Inequality, 2017. Disponível em: <http://www.imf.org/~media/Files/Publications/fiscal-monitor/2017/October/pdf/fmc1.ashx?la=en>. Acesso em: 12 dez. 2021.

O mesmo estudo aponta que a progressividade nos tributos incidente sobre a renda tem importante papel para a diminuição da concentração de renda, demonstrando assim o porquê de os países com tributação progressiva, como a Irlanda, conseguirem utilizar a política fiscal como mecanismo eficiente para a redução das desigualdades, alterando 0,3 no coeficiente de Gini, como mostra o gráfico destacado.

No mesmo sentido, o relatório “A distância que nos une”⁴⁸, feito pela Oxfam Brasil, apresentou um retrato da desigualdade brasileira em suas diversas feições, chegando à conclusão, no mesmo sentido do relatório do FMI, de que a tributação no Brasil é ineficiente como mecanismo de redução de desigualdade principalmente pela regressividade e a distribuição da carga tributária nos tributos indiretos (incidentes sobre o consumo).

O Comunicado n. 92 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), intitulado “Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social”⁴⁹, a partir de dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) e das Pesquisas de Orçamento Familiar (POF) de 2002-2003 e 2008-2009, confirma que o caráter regressivo (gerador de desigualdades) da tributação indireta é compensado pela progressividade da tributação direta, fazendo o sistema tributário como um todo ter um efeito neutro na sociedade, como já demonstrado pelo relatório do FMI citado.

A tributação indireta sobre consumo e produção (ICMS, IPI, PIS, Cofins e Cide), por sua vez, foi responsável por aumentar a desigualdade de renda (Gini) em 4,7% em 2009, ante efeito quase igual em 2003, de 4,6%. O caráter regressivo deste tipo de tributação – que responde pela maior parte da arrecadação de impostos no Brasil – mais do que compensa o efeito progressivo dos impostos diretos – IR, contribuições previdenciárias, IPTU, IPVA e outros –, que, pelas alíquotas demasiadamente baixas e as isenções concedidas, reduziram a desigualdade em apenas 2,6% em 2009 e 1,9% em 2003.

No cenário atual de pandemia causada pela covid-19, as observações mencionadas ficam ainda mais evidentes, já que “declínio acentuado da produção mundial vem exigindo uma resposta fiscal de grandes proporções para ampliar a capacidade da saúde, repor a renda familiar perdida e evitar falências em grande escala”⁵⁰, o que gerou e ainda gera um aumento da dívida pública, o que acentua a disparidade entre capacidade contributiva de cada contribuinte:

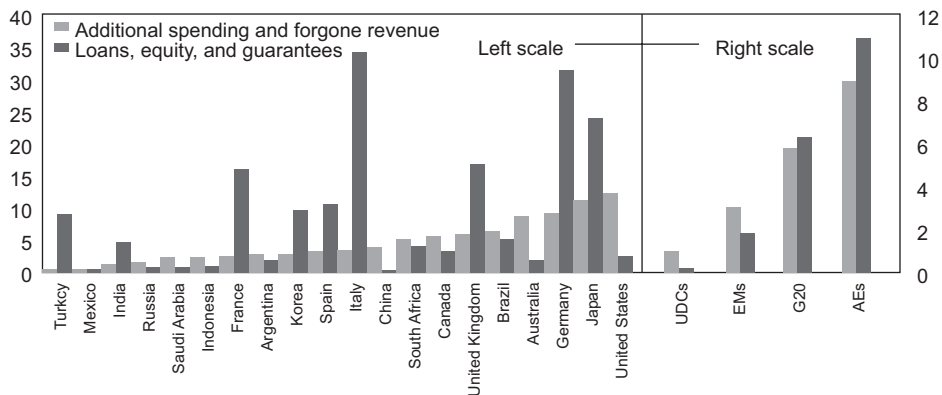
⁴⁸ OXFAM BRASIL. A distância que nos une, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>. Acesso em: 11 dez. 2021.

⁴⁹ IPEA. *Comunicado IPEA n. 92*, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf. Acesso em: 9 dez. 2021.

⁵⁰ INTERNATIONAL MONETARY FUND. Políticas fiscais para um mundo transformado. *Blog do FMI sobre temas econômicos da América Latina*, 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2020/07/10/blog-fiscal-policies-for-a-transformed-world>. Acesso em: 27 nov. 2021.

Figura 2 – Large fiscal packages

Advanced economies and, to a lesser extent, emerging market economies have deployed a significant level of above-and below-the-line measures. (percent of GDP)



Sources: National authorities; and IMF staff estimates.

Note: Data are as of June 12, 2020. Country groups are weighted by GDP in purchasing power parity-adjusted current US dollars. Revenue and spending measures exclude deferred taxes and advance payments. For details, see the fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic. AEs = advanced economies; EMs = emerging markets; G20 = group of twenty; LIDCs = low-income developing countries.

Assim, a progressividade, como apontado pelos estudos acima, tem caráter importante para a redução da desigualdade, sendo um mecanismo fiscal com grande potencial redistributivo, entretanto, ainda mal explorado no sistema tributário e, principalmente, insuficiente para reverter o panorama da desigualdade de renda no Brasil.

4. Conclusão

Como pode ser observado, uma visão predominantemente mais cética sobre a aplicação e os efeitos da progressividade na economia começou a ser superada com a introdução da ideia de tributação ótima, já que se compreendeu que qualquer imposto, independentemente da forma de aplicação de suas alíquotas, gera distorções em relação à alocação. Contudo, dita teoria se insere na ideia de otimização, pois almeja a aplicação de um imposto que busca realizar, da melhor forma possível, a aplicação dos valores da eficiência e da equidade, naquilo referente à tributação.

Assim, quando se analisa a aplicação da progressividade no Brasil, tem-se que esta é ineficaz como forma de redistribuição de renda, visto que apenas sua adoção não é suficiente para se alcançar o aumento da qualidade de vida, já que não existe uma relação direta entre tal ponto e a progressividade, como afirma a maior parte dos teóricos. Melhor dizendo, a diminuição da desigualdade so-

cial no país depende diretamente da adoção de políticas públicas com esse enfoque.

Apesar de tudo, nota-se que a progressividade, desde que aplicada com escopo social e redistributivo, tem um grande potencial para ser a precursora da redução da desigualdade, conforme os estudos apontados ao longo do artigo. Uma vez que possui os traços para se tornar um instrumento fiscal com alto potencial redistributivo, a partir do momento em que se entender que é um mecanismo mal explorado e não suficiente para reverter o quadro de desigualdade brasileiro, caso não seja aplicado com outros paliativos.

Referências

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.
- AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. In: SLEMROD, Joel. B. Does Atlas Shrug? The economic consequences of taxing the rich. *Yale L. J.*, v. 111, n. 6, 2000.
- BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machad. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look on progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coords.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997.
- BLUM, Walter J.; KALVEN, Harry, Jr. The uneasy case for progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. (coord.). *Federal income tax anthology*. Anderson Publishing, 1997.
- CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- DERZI, Misabel A. M. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- FERRAZ, Roberto. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quarter Latin, 2009.
- GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 anos da Constituição Federal de 1988*.

- INTERNATIONAL MONETARY FUND. Políticas fiscais para um mundo transformado. *Blog do FMI sobre temas econômicos da América Latina*, 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2020/07/10/blog-fiscal-policies-for-a-transformed-world>. Acesso em: 27 nov. 2021.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND. Tackling Inequality. 2017. Disponível em: <http://www.imf.org/~/-/media/Files/Publications/fiscal-monitor/2017/October/pdf/fmcl.ashx?la=en>. Acesso em: 12 dez. 2021.
- IPEA. *Comunicado Ipea n. 92*, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf. Acesso em: 9 dez. 2021.
- IPEA. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MASSAOKA, Hélio; REIS, João Batista dos. A progressividade e o reajuste necessário na tabela do imposto de renda pessoa física. *Revista de Direito Público*, v. 4, n. 1, Londrina, jan./abr. 2009.
- OXFAM BRASIL. A distância que nos une, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>. Acesso em: 11 dez. 2021.
- POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, São Paulo, Dialética, 2007.
- PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 24, n. 131, nov./dez., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPubb_n.131.04.PDF. Acesso em: 1º dez. 2021.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Simulação de alíquota efetiva. *IRPF 2021*, 2021. Disponível em: <http://www26.receita.fazenda.gov.br/irpfsimulaliq/privete/pages/simuladoraliquota.jsf>. Acesso em: 15 nov. 2021.
- REIS, Cristina Fróes de Borja. O desenvolvimento econômico dos Seanics – Parte 2: Da colonização ao Estado desenvolvimentista. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2013. Disponível em: https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2013/5_bif392.pdf. Acesso em: 11 dez. 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. Saraiva: São Paulo, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: Forense, 2005.
- SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação*, 2013.
- SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luíza Neves de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do setor público*. São Paulo: Elsevier, 2004.

- STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000.
- TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1987.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo, 1998.
- TOLENTINO, Luis Fernando Simões. *A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional n. 29*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4163>. Acesso em: 6 nov. 2021.
- VALÉRIO, Vanessa Hamessi. Imposto predial e territorial urbano: progressividade e função social da propriedade. *Revista de Direito Público*, v. 4, n. 1, Londrina, jan./abr. 2009.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

A Residência do Consumidor como Elemento de Conexão para o Imposto sobre o Consumo Incidente em Operações Transnacionais

The Consumer's Residency as a Genuine Link for the Consumption Tax Levied on Cross-border Transactions

Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos Santos

Resumo

O presente trabalho propõe-se a analisar, como hipótese de pesquisa, se o local de residência do consumidor pode ser considerado o “local do consumo” para fins de incidência do imposto sobre o consumo em operações transnacionais.

Palavras-chave: Direito Tributário, imposto sobre consumo, operações internacionais, elemento de conexão, residência do consumidor.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze, as a research hypothesis, whether the consumer's place of residence can be considered the “place of consumption” for the purposes of levying consumption tax on cross-border transactions.

Keywords: Tax Law, tax on consumption, international transactions, genuine link, consumer's residency.

1. Introdução

Em artigo publicado em 20 de julho de 2021 no *Jornal Valor Econômico*, o Professor Luis Eduardo Schoueri saiu em defesa do que chamou de um imposto sobre o consumo (doravante “ISC”)¹.

De acordo com o Professor, o ISC, diferentemente dos atuais ICMS e ISS, não incidiria sobre “bens” ou “serviços”, mas sim sobre o consumo de uma forma mais ampla. A ideia é que o imposto incida sobre a “renda consumida” e, assim, evitar-se-iam as questões de “fragmentação” da base tributável que hoje se enfrentam na tributação indireta e mesmo distorções de cumulatividade em operações mistas.

A tributação sobre bens e serviços por impostos distintos prejudica produtores que tenham operações mistas (i.e., que vendam produtos e tenham serviços como insumos, ou vice-versa), pois não têm direito de crédito sobre o imposto incidente (ICMS ou ISS) sobre insumos se este não for o imposto final recolhido

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Jornal Valor Econômico*, jul. 2021.

pelo produtor. É dizer: um fornecedor que venda mercadorias (e recolha, portanto, ICMS) não tem direito de crédito sobre ISS que incida sobre serviço que tenha, possivelmente, sido utilizado como insumo no meio da cadeia – e o mesmo se dá na situação inversa, em que um prestador de serviço que recolhe ISS e adquire mercadorias como insumo de sua atividade e que tenham se sujeitado a ICMS.

Por sua vez, quanto à sujeição passiva do ISC, o contribuinte deste imposto, i.e., o sujeito que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” – como reza o art. 121 do CTN –, seria o próprio consumidor. A atribuição de sujeição passiva aos consumidores enquanto contribuintes apresenta vantagens em termos de justiça fiscal. Como se sabe, a tributação é forma de expropriação da renda do particular pelo Estado – nos casos previstos em Lei e autorizados pelo sistema tributário vigente.

Algumas questões, no entanto, remanescem quanto à proposta feita pelo Professor. Dentre elas, a que mais chama atenção é relativa à definição do “local” do consumo. Schoueri segue o raciocínio de que a tributação sobre o consumo nada mais é do que a tributação sobre a *renda* no momento do consumo. Com isso, uma questão relevante passa a ser *onde* se considera essa renda consumida – o que depende, naturalmente, do conceito que se abordará de “consumo”.

Admitindo-se, portanto, que o aspecto material da hipótese de incidência de um futuro imposto sobre o consumo tenha como elemento central o “consumo”, necessário será entender onde ele ocorre. Será no local onde ocorrer o ato da aquisição do bem ou do serviço? Ou no local onde houver o resultado do serviço? (Tal como a Lei Complementar n. 116/2003 hoje prevê para a exportação do serviço e daí advém a pergunta subsequente sobre o que é “resultado”: é a utilidade econômica conferida pelo serviço² ou o ato material de consumação do serviço prestado³).

Essa temática parece especialmente relevante quando se tem em conta o consumo de serviços, intangíveis e bens imateriais de forma geral.

Veja-se que a questão se torna ainda mais complexa se imaginarmos a importação de bens ou mercadorias. Onde terá acontecido o consumo? No local do desembarço aduaneiro? Este não parece ser mais relevante, uma vez que o fato gerador do imposto sobre consumo está muito mais relacionado à esfera pessoal do contribuinte do que à esfera objetiva da importação.

² Nessa linha: SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 129, São Paulo, Dialética, p. 98-111, 2006. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exposição de serviços. Lei Complementar n. 116.2003. Isenção: requisitos e alcances. Conceitos de desenvolvimento de serviços e “verificação” de seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, São Paulo, Dialética, p. 101-109, 2006.

³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª T., REsp n. 831.124, DJ 25-9-2006.

Evidentemente que não se desconhece a proposta feita pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que sugere diferentes elementos para considerar o local de ocorrência do fato gerador do imposto sobre valor adicionado a depender do que está sendo transacionado⁴.

O presente trabalho, no entanto, faz uma provocação teórica: se a materialidade do ISC é a “renda” consumida, seria possível cogitar da ocorrência – tal como imposto de renda “auferida” – da residência do contribuinte? Por uma questão de “paralelismo” teórico, caberia investigar essa alternativa ou ela seria de todo despropositada?

Ressalte-se, ainda, que, por questões metodológicas, restringe-se o presente artigo a analisar as operações transnacionais e que, portanto, envolvam a incidência do ISC no consumo de bens e serviços vindos do exterior. Mais do que isso, ainda para fins metodológicos, assume-se que o ISC seria um tributo de competência da União Federal (no que, portanto, não se adotaria o critério da “residência do contribuinte” como forma de segregação de competência entre entes federativos, mas como mero elemento de conexão para a tributação sobre o consumo transnacional) e que o “contribuinte” neste caso é efetivamente o consumidor final, pessoa física.

Para testar a hipótese aventada, o presente trabalho firmará, como premissa, o conceito de “consumo” que pretende adotar e analisará, na sequência, o elemento de conexão da “residência” no Direito Tributário Internacional – sobretudo no que se refere à tributação da renda *auferida* –, as teorias de justificação de elementos de conexão (mais detidamente a teoria do benefício e a teoria da pertinência econômica) e, por fim, demarcará fundamentos e elementos para a adoção da residência como elemento de conexão do ISC.

2. Conceito de consumo

Como explica Schoueri⁵, com base no consagrado modelo econômico de fluxo de renda de Musgrave e Musgrave⁶, a tributação sempre alcança a renda dos indivíduos e, por questões de neutralidade e equidade, atinge essa riqueza em momentos diferentes. Sendo assim, a tributação pode recair sobre a renda no momento de (i) sua distribuição (quando se tem, efetivamente, os chamados imposto de renda da pessoa física); (ii) sua destinação a investimentos e poupança (quando se depara com os chamados tributos sobre patrimônio); (iii) sua produção e antes, portanto, de sua distribuição (caso em que se encontram os tributos sobre a renda da pessoa jurídica); (iv) seu consumo (hipótese que mais nos impor-

⁴ OCDE, International VAT/GST Guidelines, Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, 2017.

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 73.

⁶ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, 1980, p. 190.

ta no presente trabalho, pois abrange a tributação sobre a prestação de serviços e venda de mercadorias).

Com isso, como reconhecem James, Sentsova e Vimercate⁷, é impróprio diferenciar a tributação em direta ou indireta em razão de um suposto critério de transladação da incidência econômica dos tributos, pois o ônus financeiro do tributo é transferido pelo preço aos consumidores, não por determinação legal, tampouco pela natureza dos tributos, mas sim pela possibilidade econômica de fazê-lo (o que é definido, portanto, pela elasticidade da oferta e da demanda de determinado recurso⁸).

Esse modelo extingue a discussão sobre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” e permite o reconhecimento de que eventual imunidade do consumidor impede a imposição de ISC. Isso também resolve o que Schoueri chama de “grave distorção federativa” de hoje em dia, que são as compras governamentais⁹. Hoje, os municípios são onerados pelo ICMS quando compram bens para seu uso – revelando-se, enfim, uma transferência não prevista de recursos entre entes da Federação. O mesmo se dá com as compras federais ou estaduais sujeitas a tributos uns dos outros. Com a atribuição de sujeição passiva de contribuinte aos consumidores, também essa distorção será resolvida, uma vez que se deverá reconhecer a imunidade recíproca nas compras governamentais.

Ademais, se o contribuinte for o consumidor, desaparecem também discussões sobre oneração ou desoneração por setor econômico (o que, hoje em dia, dá espaço para recorte da legislação de tributação indireta, aumento da complexidade tributária e das distorções entre setores da economia¹⁰). Nessa linha, a capacidade contributiva a ser considerada passa a ser a do ato de consumo, o que permite estabelecer possíveis diferenciações de ISC conforme a renda que, efetivamente, está sendo empregada (e não mais por setores da economia ou tipos de produtos).

Por outro lado, para simplificar a arrecadação, seria necessário atribuir o encargo tributário ao fornecedor dos bens ou de serviço. Neste caso, afirma o

⁷ JAMES, Kathryn. An introduction to the good VAT. *The rise of the value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 17-80 (20). SENTSOVA, Marina. VAT and direct taxes: how to distinguish. In: M. Lang, P. Melz; E. Kristoffersson (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBDF, 2009. *Online book* (10 p.). VIMERCATE, Paolo de'Capitani di. VAT/GST and direct taxes: How can we distinguish them? In: M. Lang, P. Melz; E. Kristoffersson (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBDF, 2009. *Online book* (13 p.).

⁸ GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. New York: Worth Publishers, 2011, p. 589-601 (592).

⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Jornal Valor Econômico*, jul. 2021.

¹⁰ APPY, Bernard. A reforma da tributação indireta (IVA) – Casa das Garças, Entrevistado: Bernard Appy, Entrevistador: José Augusto Fernandes. Produzido por Casa das Garças e Instituto de Estudos de Política Econômica no *podcast* “A Arte da Política Econômica”, 30 set. 2021. Disponível em: https://open.spotify.com/episode/03DUMSwIhgJpcbndYzMWvt?si=9aCarkT-SIGwqZFj2-vTo-w&dl_branch=1. Acesso em: 5 out. 2021.

Professor que o fornecedor revestir-se-ia da qualidade de sujeito passivo como substituto da obrigação tributária do consumidor, contribuinte do ISC¹¹.

O fornecedor, portanto, só estaria obrigado a recolher o ISC caso receba o pagamento do preço da mercadoria ou serviço. Por outro lado, caso receba o pagamento, mas não proceda ao recolhimento do tributo, incorreria, não só em mero inadimplemento tributário, mas em vera apropriação indébita de tributo de obrigação do consumidor.

De todo modo, o fornecedor deve recolher o ISC apenas sobre o valor que acresceu na cadeia econômica, e não sobre todo o preço pago (de modo, portanto, a evitar a cumulatividade do tributo). Nessa linha, o contribuinte imune deve ter direito à restituição, em dinheiro, do tributo que tenha sido recolhido indevidamente pelo fornecedor.

O consumo, de uma forma geral, pode ser entendido como o dispêndio, o emprego da renda que fora auferida pelo indivíduo. Não à toa, já houve quem propusesse que se tributassem as despesas, o fluxo de caixa do contribuinte¹², porquanto os dispêndios seriam um bom índice de capacidade contributiva. Houve, ainda, quem entendesse – no âmbito das teorias econômicas da tributação sobre a renda – que a “renda” representaria bem-estar e, portanto, o consumo seria, por excelência, uma manifestação de riqueza e capacidade contributiva¹³.

Diante, sem dúvida, dos vários possíveis conceitos de “consumo” que poderiam ser apresentados e admitidos para fins de adoção da proposta de Schoueri para o ISC, firmamos, como premissa, que, para os fins deste trabalho, consumo será o “emprego da renda anteriormente auferida” com a aquisição de bens e serviços não destinados, evidentemente, à poupança. Em linha com Musgrave e Musgrave, está-se admitindo que o ISC vai abranger, como hipótese de incidência, apenas o chamado “consumo”, excepcionado, portanto, o fluxo de renda da “distribuição”, “destinação” e “produção”.

3. Elementos de conexão e teorias de justificação de alocação de poder de tributar

Firmada a premissa do que se considera consumo, passa-se a abordar a questão principal deste trabalho que é entender se o local de residência do consumidor pode, adequadamente, refletir o “local do consumo” e, portanto, servir de elemento de conexão para o ISC nas operações internacionais.

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Jornal Valor Econômico*, jul. 2021.

¹² ANDREWS, William. A consumption-type or cash-flow personal income tax. *Harvard Law Review*, v. 87, n. 6, p. 1113, 1974.

¹³ FISCHER, Irving. Comment on President Plehn's Address. *American Economic Review*, p. 64-65, mar. 1924. HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 4-6. No mesmo sentido: POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII, p. 67.

Antes de responder especificamente a essa questão, cumpre entender por que o critério da residência se firmou como elemento de conexão, sobretudo para o imposto sobre a renda e se os mesmos fundamentos justificariam a adoção do critério da residência para a o imposto sobre o consumo.

Antes de mais nada, valemo-nos do escólio da Xavier para tratar do “elemento de conexão” como um elemento de previsão normativa que define a “localização” de uma situação da vinda num certo ordenamento jurídico para aplicação de determinada norma jurídica.

Em verdade, o conceito advém do Direito Internacional Privado, entendido como ramo do Direito que determina qual regra será aplicável diante de uma situação com elementos estrangeiros (ou “fatos mistos”, como prefere Basso¹⁴). Xavier, por um lado, define as normas de Direito Internacional Privado como “normas de conflito¹⁵”, enquanto Machado fala em “normas de conexão”, porquanto consideram a localização dos fatos para definir sua conexão com este ou aquele ordenamento jurídico como ponto de partida para definir qual regra vai ser aplicada¹⁶.

Justamente por conta disso que se diz, no Direito Internacional Privado, que elemento de conexão é o elemento da situação de fato a que se pode imputar determinada consequência jurídica do Direito dos Conflitos a que se faz referência¹⁷. Ou seja: os elementos de conexão são dados naturais ou factuais definidos pela norma como relevantes em meio aos demais constantes num fato misto com elementos estrangeiros.

Enquanto no Direito Internacional Privado o elemento de conexão vai desencadear a aplicação de uma norma de conflito (que, por sua vez, vai definir qual norma nacional será aplicável ao problema subjacente), no Direito Tributário Internacional o elemento de conexão é adotado para alocar poder de tributar. Este ramo do Direito diferentemente daquele, portanto, não faz remissão a direito estrangeiro¹⁸ nem trata de qual lei a ser aplicável em determinado fato misto: o Direito Tributário Internacional, por decorrência do Direito Internacional Público, cuida de delimitar a esfera de validade das ordens jurídicas nacionais e, portanto, a jurisdição e o poder de tributar dos países¹⁹.

Assim, determinado elemento de conexão, no Direito Tributário Internacional, servirá como ponto de atração da jurisdição para tributar de um país sobre determinada situação de fato que possua elementos estrangeiros (e, portanto, conexão com mais de um território estatal).

¹⁴ BASSO, Maristela. *Curso de direito internacional privado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 9.

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 7.

¹⁶ MACHADO. *Lições de direito internacional privado*. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1988, p. 40.

¹⁷ MACHADO. *Lições de direito internacional privado*. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1988, p. 58.

¹⁸ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 8.

¹⁹ VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm: Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts*. Hamburg: Alfred Metzner Verlag, 1965, p. 114.

A competência dos Estados para estabelecer regras tributárias pode abranger pessoas, coisas e fatos localizados em outro Estado, de modo que o âmbito de incidência (*Geltungsraum*) de tais normas não se restringe aos limites territoriais de um Estado²⁰. Neste sentido, defende Rothman que a soberania fiscal não possui nenhuma correlação com a soberania territorial²¹, de modo que as normas tributárias teriam limitação apenas em seu âmbito de eficácia.

Entende-se, por outro lado, que um Estado só poderia exercer sua pretensão de tributar sobre um determinado fato – ainda que contenha elementos de estraneidade – se houver nele elemento de conexão bastante que fundamente tal poder de tributar²².

Igual consideração é feita por Lang, que sustenta que Estados, de fato, impõem tributos com base em sua soberania e que esta, no entanto, não é ilimitada: o legislador doméstico só poderia, enfim, submeter à tributação situações que tenham vínculo relevante (*genuine link*) com a ordem tributária estatal.

Na mesma linha, Schoueri suscita a existência, no Direito Internacional Público, do princípio da territorialidade material limitada²³, segundo o qual haveria um costume internacional – tal como Spitaler²⁴ – de só se estender o âmbito de validade de uma determinada norma tributária nacional a fatos que tenham conexão com o território deste Estado.

Exatamente nesse sentido é que a literatura especializada vem buscando justificar formas de alocação de poder de tributar a partir de elementos de conexão específicos. De um lado, suscita-se a teoria da pertinência econômica, de outro, a teoria do benefício e, por fim, ainda, a teoria do sacrifício

Vogel atribui a Schanz a criação da expressão de pertinência econômica (*economic allegiance*), e foi no relatório dos quatro economistas convocados pelo Comitê de Assuntos Financeiros da Liga das Nações, em 1923²⁵, que a expressão foi utilizada para designar o interesse econômico do contribuinte no Estado e como critério para repartir o poder de tributar entre as jurisdições, de tal modo que a renda fosse tributada uma só vez²⁶.

²⁰ GUGENHEIM, Paul. *Lehrbuch des Völkerrechts*. 1978, p. 1.

²¹ ROTHMAN, Gerd W. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*, editor: Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo: IBDT, 2019, p. 23.

²² LANG Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2. ed. Wien: Linde, 2013, p. 23.

²³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374.

²⁴ SPITALER, Armin. *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 1967, p. 159-169.

²⁵ VOGEL, Klaus. Worldwide vs. source taxation: a review and re-evaluation of arguments (Part I). *Intertax*, v. 16, Issue, 8-9, Kluwer Law International, p. 216-229 (220), 1988.

²⁶ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 43.

Com isso, essa teoria parece sustentar que o poder de tributar de determinado país sobre determinada riqueza justifica-se pelo interesse econômico que certo contribuinte tem naquele Estado. É verdade, no entanto, que esse “interesse econômico” pode materializar-se de diversas formas: um contribuinte que realiza determinada atividade econômica num país parece ostentar “interesse econômico” nele; do mesmo modo, um contribuinte que tenha residência em determinado país parece ter também “interesse econômico” nele.

Exatamente por isso é que se entendeu, de certo modo, que tanto a “fonte” (em seus diversos sentidos) quanto a “residência” representam elementos de conexão que justificam a tributação da renda tanto por um Estado quanto por outro.

Nessa linha, há quem sustente, de forma similar à pertinência econômica, a existência de uma Teoria do Benefício que justificaria a tributação por determinado Estado do ponto de vista de uma perspectiva econômica, a partir da qual tributos são tidos como a contrapartida de determinados benefícios (serviços) oferecidos pelo Estado aos contribuintes²⁷.

Ainda, sustenta-se que as receitas geradas com a arrecadação tributária serão utilizadas em benefício do contribuinte²⁸ e, por isso, faria sentido tributar aqueles que se beneficiam da estrutura propiciada pelo Estado. A base dessa teoria está ligada à ideia de que a pessoa que recebe determinado benefício do Estado está obrigada a contribuir com os seus custos²⁹. Há mesmo quem entenda que essa ideia está ligada às teorias de Adam Smith e mesmo que tributos são o preço de uma sociedade civilizada.

Por outro lado, é possível constatar, conforme relato de Vogel³⁰, que uma segunda grande corrente doutrinária de justificação de alocação de poder de tributar representaria a chamada Teoria do Sacrifício.

Debelva explica que essa teoria ganhou relevo ao longo do século XIX em detrimento da Teoria do Benefício. Pela Teoria do Sacrifício, o Estado é visto não só como um provedor de serviços públicos, mas como uma união de indivíduos e, neste contexto, o interesse de alguns indivíduos é sacrificado em benefício da coletividade (como um “bem maior”³¹). Assim, os membros da comunidade sacrificam-se em benefício dela (ou até mesmo renunciam à atividade econômica,

²⁷ DEBELVA, F. *International double taxation and the right to property: a comparative, international and European law analysis*. Amsterdam: Books IBFD, 2019, p. 2.

²⁸ PINTO, D. The need to reconceptualize the permanent establishment threshold. *Bulletin for International Taxation*, v. 60, Issue 7, p. 267-268, 2006.

²⁹ DEBELVA, F. *International double taxation and the right to property: a comparative, international and European law analysis*. Amsterdam: Books IBFD, 2019, p. 2-5.

³⁰ VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *American Journal of Jurisprudence*, 33, p. 24-33 (27), 1988.

³¹ VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *American Journal of Jurisprudence*, 33, p. 24-33 (27-28), 1988.

como prefere Kirchof³²) e a proporção deste sacrifício poderia ser medida pela capacidade contributiva de cada um como um indício das vantagens conferidas pelo Estado³³.

Relata-se que essa teoria teve sua origem no pensamento de John Stuart Mill, que sustenta que a igualdade na tributação depende do igual sacrifício feito por cada indivíduo em prol da sociedade³⁴. Nessa linha, a tributação teria como justificativa (ou causa, propriamente) a capacidade contributiva³⁵, enquanto mensuração do sacrifício individual feito em benefício da comunidade reunida em torno do Estado: todos que tenham interesse na atividade estatal teriam o dever de repartir os gastos públicos, sendo que a causa dos tributos estaria, então, na necessidade de meios pecuniários para atendimento das finalidades públicas³⁶.

Seja a partir de uma justificação, seja a partir de outra, fato é que a tributação internacional se ancora em elementos de conexão que procuram estabelecer uma ligação genuína entre a riqueza a ser tributada e o território do Estado tributante. Especificamente em matéria de tributação sobre o consumo, relata-se que os países costumam adotar o princípio do destino ou o princípio da origem, como passaremos a analisar na sequência³⁷.

4. A tributação internacional sobre o consumo: o princípio do destino e da origem e a escolha do constituinte brasileiro

Operações de importação e exportação envolvem não só o trânsito de mercadorias e serviços de um país para outro, mas a escolha – de política fiscal – de qual país seria competente para tributar aquela determinada operação, se o país de origem (i.e., de onde a mercadoria ou serviço é vendido) ou o país de destino (i.e., o país do mercado consumidor, onde a mercadoria ou o serviço são recebidos).

Pelo princípio do destino, as mercadorias e serviços são tributados no país onde acontece a importação, ao passo que a exportação conta com a não incidência ou isenção no país de origem. Esse sistema permite a eliminação da dupla tributação sobre o consumo pela isenção das exportações (ou restituição de eventual tributo cobrado na venda) e instituição de um encargo compensatório sobre

³² KIRCHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*. München: Carl Hanser, 2004, p. 52.

³³ GRIZIOTTI, Benvenuto. Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. III, Padova, CEDAM, p. 372-388 (374), 1939.

³⁴ DEBELVA, F. *International double taxation and the right to property: a comparative, international and European law analysis*. Amsterdam: Books IBFD, 2019, p. 6.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131-155.

³⁶ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., Capítulo III, p. 126-140. JARACH, Dino. *O fato impositivo*. Trad. Dejalma de Campos. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

³⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 225.

as mercadorias importadas, com a intenção de atribuir a elas a mesma carga tributária imposta sobre mercadorias e serviços produzidos e consumidos internamente³⁸.

Por outro lado, pelo princípio da origem, a competência para tributação das transações internacionais de consumo cabe ao Estado de origem (ou seja, àquele de onde se realiza a exportação de mercadoria ou serviço). Neste caso, as exportações são tributadas como qualquer operação interna seria, e as importações, por outro lado, são desoneradas, evitando-se a necessidade de controles de “fronteiras fiscais” ou mesmo a imposição de medidas compensatórias do produto importado em relação ao nacional³⁹.

Como se vê, o primeiro regime incentiva as exportações e permite a tributação no Estado do mercado consumidor, ao passo que o segundo regime exonera as importações (em detrimento das exportações) e atribui poder de tributar ao país produtor sobre as exportações.

Apesar de boa parte dos países adotarem o princípio do destino como critério para tributação das operações internacionais de consumo⁴⁰, Xavier relata que o princípio da origem vigoraria nas relações internas dentro de um bloco econômico de mercado integrado entre, portanto, os próprios Estados-membros, devendo, por outro lado, vigorar o princípio do destino para as operações realizadas para fora do bloco econômico⁴¹.

Ainda sobre os princípios do destino e da origem, é possível sustentar sua aplicação não só para operações com mercadorias, mas igualmente para serviços. A intangibilidade desse tipo de operação, no entanto, torna mais complexa a identificação da efetiva “origem” ou “destino” do serviço.

Exatamente por isso, a Comissão da União Europeia, em Comunicação de 2003, propôs a ideia de um “local único de tributação” para serviços, baseado no princípio de origem. Esse ideal, no entanto, vem sendo abandonado no IVA Europeu para consagrar a tributação no local onde se encontra o adquirente do serviço.

No Brasil, por seu turno, tem-se a clara opção do constituinte pelo princípio do destino como critério para tributação das importações. Afinal, por um lado, definiu-se uma série de regras de imunidade para exportações (tanto de ICMS, PIS/Cofins, IPI e ISS – caso em que o legislador complementar é obrigado a insti-

³⁸ SACCHETTO, Claudio. *Non-discrimination rules in international taxation*. CDFI, LXXVIII-b, 1993, p. 489.

³⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228.

⁴⁰ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. Brazil and the Varsano “Little Boat Model”. *Value added tax: a comparative approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 381-390.

⁴¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

tuí-la) e, por outro lado, estabeleceram-se regras de competência que autorizam a tributação das importações (mais uma vez, para ICMS, PIS/Cofins, IPI e ISS). Aliás, quanto às regras impositivas sobre importações, vale ressaltar, inclusive, a previsão específica para os chamados “tributos niveladores” sobre as importações, visando nivelar a tributação do produto estrangeiro em comparação com o nacional⁴².

Especificamente sobre a tributação de serviços, o sistema brasileiro consagra, de igual modo, o princípio do destino ao desonerar a exportação e tributar a importação, com a ressalva, no entanto, da complexidade da concretização deste princípio em sede de tributação de serviços. Isso porque o legislador complementar definiu que será considerada “exportação” de serviço aquela transação que tenha “resultado” fora do Brasil.

Longa disputa jurisprudencial e doutrinária, no entanto, se tem revelado sobre a definição do que se considera “resultado” nesse caso. De um lado, há aqueles que entendem tratar-se de “ato material de consumação do serviço” (resultado-consumação) – respaldados em algumas decisões judiciais neste sentido. De outro lado, há autores que sustentam que “resultado” ocorre onde se experimentar a utilidade daquele serviço (resultado-utilidade), visão esta adotada em alguns outros tantos precedentes judiciais⁴³.

Diante da crescente intangibilidade da economia digital (i.e., crescimento do *e-commerce*, desenvolvimento da chamada *sharing economy*⁴⁴ e do protagonismo das relações comerciais por meio de plataformas digitais), é de se questionar se o princípio do destino continua sendo o mais adequado (e único) elemento de conexão a orientar a tributação de operações transnacionais de consumo.

Mais do que isso, diante da hipótese de instituição de um ISC – que não incide mais sobre operações específicas de venda de mercadorias e serviços, mas sim sobre o ato de consumo, ou seja, o emprego da renda previamente auferida pelo contribuinte –, será, ainda, relevante ater-se apenas ao princípio do destino? Não seria mais adequado adotar o princípio da residência do consumidor, desgarrando-se, portanto, de conceitos complexos de “resultado” para serviços e possibilitando maior segurança na definição de onde ocorre a importação para fins de ISC?

É o que se passa a analisar na sequência.

⁴² TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008, p. 68.

⁴³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 831.124; BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgREsp n. 587.403. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 831.124. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgREsp n. 1.150.353/SP.

⁴⁴ BERETTA, G. Vat and the sharing economy. *World Tax Journal*, v. 10, n. 3, 2018.

5. A adoção da residência do consumidor como elemento de conexão para o ISC

Tipicamente adotado para tributação da renda em operações transnacionais, o princípio da residência é entendido como elemento de conexão subjetivo, pois revela aspecto do fato misto tributável ligado ao próprio contribuinte (i.e., a tributação da renda encontra-se justificada se ocorrida no país onde reside o sujeito passivo que revela a capacidade contributiva tributável).

Cardin reconstrói⁴⁵ as origens históricas das formas de alocação de poder de tributar a partir de análise do relatório realizado pelos quatro economistas⁴⁶ do Comitê de Assuntos Financeiros da Liga das Nações com o objetivo de analisar as razões que fundamentariam as formas de alocação do poder de tributar. As hipóteses aventadas pelos economistas, essencialmente, eram de: (i) pertinência política ou nacionalidade; (ii) residência temporária; (iii) domicílio ou residência permanente; e (iv) localização da riqueza⁴⁷.

A primeira está relacionada à ligação do indivíduo com o país em virtude de nacionalidade, o que envolveria direitos e deveres de pagar tributos. Esse critério, já à época do relatório, foi visto como pouco útil, tendo em vista que os laços políticos de um nacional com o seu Estado seriam praticamente irrelevantes⁴⁸ – apesar de alguns poucos países, como Estados Unidos e Filipinas, adotarem-no⁴⁹.

A segunda, por sua vez, refere-se à residência temporária, ou seja, do mero fato de o indivíduo estar presente no território do Estado, estando sujeito à tributação⁵⁰. Os quatro economistas, no entanto, concluíram que esse critério seria inadequado, porque não sustentaria motivo suficiente para a tributação de um Estado sobre a riqueza de alguém que tenha simplesmente passado pelo território⁵¹.

A terceira, a seu turno, compreende a residência permanente ou domicílio e reflete a residência habitual do indivíduo. Neste ponto, os quatro economistas

⁴⁵ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 41-45.

⁴⁶ LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

⁴⁷ LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 20.

⁴⁸ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 19.

⁴⁹ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 42.

⁵⁰ LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

⁵¹ LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

concluíram que a ligação econômica é mais próxima entre Estado e seus residentes e isso justificaria que estes contribuíssem para o custeio das despesas coletivas⁵². Ressalvou-se, no entanto, que a adoção deste critério poderia não ser totalmente satisfatória, uma vez que parte da riqueza localizada nesse Estado poderia ser de propriedade de não residentes.

Exatamente por isso, cogitou-se também a quarta hipótese, que é da localização da riqueza designada como “origem⁵³”, que se aproximaria do princípio da fonte⁵⁴, enquanto correspondente especificamente à fonte de produção⁵⁵.

Parte-se da “residência” e da “origem” em que os quatro economistas citam a ideia de pertinência econômica, opondo-se à pertinência política⁵⁶.

Nesse contexto, o princípio da residência vem sendo largamente adotado, no mundo, como elemento de conexão na tributação da renda (auferida). Muito oportunamente, Xavier esclarece que a noção de residência ou domicílio na delimitação da esfera de incidência das normas tributárias do Estado é distinta da noção de domicílio tributário de direito interno⁵⁷, que é um domicílio especial pelo qual a lei se refere a um lugar determinado para exercício de direitos e cumprimento de deveres estabelecidos pelas regras tributárias⁵⁸.

Bulhões Pedreira, ainda, distingue o conceito de residência e domicílio, sendo que este revela um elemento de conexão mais forte que aquela, dando origem a obrigações tributárias mais extensas e pressupondo presença duradoura num dado território, acompanhada de efetiva intenção de permanência (*animus manendi*).

De um modo ou de outro, diz-se que a residência, muitas vezes, é concebida de forma subjetiva, isto é, não se limita a exigir a permanência física num dado território (*corpus*), mas pressupõe a intenção do sujeito de tornar-se residente de

⁵² LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

⁵³ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 53.

⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374 (342).

⁵⁵ GOMES, Marcus Lívio. El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago. La tributación de los servicios internacionales prestados por no residentes sin establecimiento permanente. Análisis de las normativas española y brasileña. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 891-929.

⁵⁶ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 43.

⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 252.

⁵⁸ GAZZERRO. *Il domicilio e le notificazioni fiscali*. 4. ed. Milão: A. Giuffrè, 1971, p. 30.

um certo país (*animus*)⁵⁹. A conjugação desses fatores é objeto de apreciação pelas autoridades fiscais e, normalmente, diferencia um residente de um sujeito em trânsito (*transient*) pela intenção do sujeito. Por outro lado, pelas noções objetivas de residência, perfaz-se o critério de residência pela mera presença física de uma dada pessoa no território de um país, fixando-se prazo ou critério específico para que a estada se converta em residência⁶⁰.

Fato é que, relativamente à incidência do imposto sobre a renda, atribuem-se regimes jurídicos distintos ao residente e ao não residente. Enquanto este está sujeito à obrigação tributária limitada (*beschränkte Steuerpflicht*)⁶¹ e, portanto, o imposto incide apenas sobre os rendimentos provenientes de fonte no território estrangeiro, aquele pode sujeitar-se à obrigação tributária ilimitada (*unbeschränkte Steuerpflicht*)⁶² e, assim, é possível exigir imposto de renda em bases universais (*worldwide basis*) sobre os rendimentos auferidos.

Não se pode deixar de lado, no entanto, que o princípio da residência vem sendo questionado, nos últimos anos, enquanto elemento de conexão adequado a refletir pertinência econômica da renda tributável com o território do Estado onde pretende exercer sua soberania fiscal. Diante do fenômeno dos nômades digitais e da digitalização do trabalho, tem-se aventado que a tributação da renda dos indivíduos pode sofrer grande impacto, na medida em que enseja maior competição fiscal entre os países para atração de pessoas físicas⁶³.

De uma forma ou de outra, fato é que a tributação da renda ainda se pauta pela dicotomia de residência e fonte, e a residência ainda indica elemento de pertinência econômica e confere segurança à tributação da renda em operações internacionais.

Assumidas essas premissas para o princípio da residência em matéria de imposto sobre a renda auferida, cogita-se sua aplicação para o ISC. Isso porque, conforme pontuamos, a premissa é de que este tributo recaia sobre a *renda* consumida (e que, portanto, foi anteriormente auferida). A ideia é adotar o critério da residência para alocar poder de tributar ao país onde é residente o consumidor, contribuinte do ISC.

Do ponto de vista da justificação da alocação de poder de tributar, essa hipótese parece não encontrar qualquer empecilho. Afinal, ao adotar o local de “resi-

⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 253.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 254.

⁶¹ HEY, Johanna. Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägung, *IWB*, nr.1, vom 14-1-2004, Seite 9, Fach 3, Deutschland Gr. 1, 2005, p. 8.

⁶² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 21 Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2013, p. 276-277.

⁶³ LA FERIA, Rita de; MAFFINI, Giorgia. The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, issue 2, 2021, p. 2.

dência do consumidor”, estar-se-á prestigiando a tributação no local do mercado consumidor e onde a renda será, de fato, consumida (independentemente de onde seja recebida a mercadoria ou usufruído o serviço prestado). Constata-se, portanto, que a adoção deste critério não ofenderia a premissa de necessária pertinência econômica entre o fato misto tributável e o Estado que exerce o poder de tributar.

Por sua vez, especificamente do ponto de vista do ordenamento jurídico brasileiro, não se vislumbra, de igual modo, qualquer incompatibilidade na adoção da residência do consumidor como critério para alocar poder de tributar.

Em primeiro lugar, porque a adoção desse critério respeitaria, em boa medida, o princípio do destino: ao se impor o ISC no local de residência do consumidor manter-se-á a desoneração das exportações e manter-se-á, em boa medida, a imposição de medidas compensatórias sobre importações. A única diferença em relação ao sistema atual é que algumas importações de mercadorias e serviços não serão tributadas no Brasil: este seria o caso em que determinado produto adentra no território nacional, mas que tenha sido adquirido por residente fora do território brasileiro. De igual modo, serviços que tenham sido contratados por não residentes, mas que tenham resultado no Brasil não serão tributados pelo ISC.

Essa escolha de política fiscal seria ainda, em segundo lugar, compatível com o regime jurídico-tributário brasileiro porque atende, de igual modo, ao princípio da segurança jurídica e da praticabilidade. Afinal, a demarcação de residência do consumidor é, via de regra, estabelecida por critérios objetivos na legislação e, mesmo quando assim não é, existem critérios subjetivos previamente estabelecidos na legislação para fixação do critério espacial. Inegável, portanto, seria a redução de complexidade do sistema ao se extinguir a incidência dos atuais tributos sobre importação e a necessidade de análise do que se considera “importação” ou “exportação”, debates que se espraiam no Direito Aduaneiro de uma forma geral – como explica Trevisan – e na tributação sobre serviços⁶⁴.

De certa forma, proposta de adoção da residência como elemento de conexão na tributação sobre o consumo já foi aventada por Pazello quando tratou da exportação de serviços para fins de incidência de ISS⁶⁵. Tal como prevista, aquela proposta, no entanto, enfrentaria os problemas de definição do termo “resultado” e as amarras próprias do ISS.

⁶⁴ TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008, p. 228.

⁶⁵ PAZELLO, Fernanda Ramos. O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio de destino nas atividades voltadas à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 411-429.

No caso, por sua vez, do imposto sobre o consumo, não se tem mais referência a “resultado do serviço” – sobre cujo conceito muito já se debateu⁶⁶ –, de modo que a “residência” do consumidor pode ser um elemento de conexão adequado.

Do exposto, parece não haver qualquer empecilho – tanto do ponto de vista de justificação da alocação do poder de tributar quanto do ponto de vista jurídico do ordenamento tributário brasileiro – para a adoção do critério da residência do consumidor em eventual instituição de um ISC.

6. Conclusão

A partir da proposta de Schoueri de instituição, no sistema tributário brasileiro, de um efetivo imposto sobre o consumo que tenha como contribuinte o próprio consumidor e incida sobre a renda consumida, este artigo ocupou-se de analisar onde se consideraria realizado o consumo em operações transnacionais.

Partindo da premissa de que consumo compreende ato de emprego da renda previamente auferida e não destinada a poupança ou patrimônio, aventou-se a hipótese de adotar o local de residência do consumidor como o local onde se considera ocorrido o ato de consumo e onde, portanto, pode ser exigido o ISC. Este critério tomaria, portanto, a residência do consumidor como elemento de conexão do fato misto tributável e justificaria a alocação do poder de tributar ao Estado de residência do consumidor.

A prática internacional revela que as operações de importação e exportação de mercadorias e serviços costumam ser tributadas conforme o princípio de destino ou princípio de origem, sendo que a grande maioria dos países adota o primeiro. Esses critérios, no entanto, tornam-se de cada vez mais complexa aplicação quando se está diante de serviços ou mesmo das operações de *e-commerce*.

No Brasil, especificamente, os conceitos de “importação” e “exportação” revestem-se de alta complexidade e, sobretudo em matéria de tributação de serviços, depara-se com a difícil tarefa de entender o que é “resultado” e de aplicar as noções desenvolvidas na doutrina e na jurisprudência de “resultado-consumação” e “resultado-utilidade”.

Exatamente nesse contexto, este artigo cuidou de analisar as origens do princípio da residência no Direito Tributário Internacional e sua adoção como elemento de conexão para a tributação sobre a renda *auferida*) e de testar a sua aplicação para o ISC, enquanto imposto sobre a renda *consumida*.

Concluiu-se, enfim, que a adoção do critério da residência (no caso do consumidor) justificar-se-ia pela ideia de “pertinência econômica” – revelada na própria permanência fixa refletida pela residência do consumidor – e não encontraria obstáculos no sistema jurídico-tributário brasileiro se o ISC viesse a ser adota-

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, p. 39-51, 2004.

do em substituição aos tributos sobre o consumo hoje existentes (ICMS, IPI, ISS e as contribuições do PIS e para a Cofins).

Esse novo critério asseguraria a desoneração das exportações e, em boa medida, tributaria as importações, excepcionadas aquelas realizadas por não residentes que destinam mercadorias ou serviços ao Brasil.

Ainda, então, que esse critério pudesse encontrar alguma dissonância em relação à prática internacional – pautada pelo princípio do destino nas operações de consumo transnacionais –, entende-se que o critério traria maior segurança jurídica e praticabilidade para a tributação das operações de consumo. Isso porque, pautada na residência do consumidor, a alocação de poder de tributar pelo ISC seria objetivamente definida (assim como, portanto, o aspecto espacial deste imposto), sem a necessidade de se recorrer a análises mais complexas e subjetivas sobre o local da realização do consumo sobretudo na economia digital.

É verdade que o critério da residência, por sua vez, vem passando por um momento de questionamentos na literatura e até como política fiscal pelos países (isso, sobretudo, por conta da mobilidade de capital e do fenômeno dos nômades digitais). A suposta crise, no entanto, diz respeito à adequação deste critério como elemento de pertinência econômica do sujeito a determinado território e não à certeza que ele confere.

De todo modo, entende-se que o critério da residência do consumidor é mais adequado do ponto de vista de política fiscal e está mais relacionado à renda consumida a ser tributada pelo ISC.

Referências

- ANDREWS, William. A consumption-type or cash-flow personal income tax. *Harvard Law Review*, v. 87, n. 6, 1974.
- APPY, Bernard. A reforma da tributação indireta (IVA) – Casa das Garças, Entrevistado: Bernard Appy, Entrevistador: José Augusto Fernandes. Produzido por Casa das Garças e Instituto de Estudos de Política Econômica no *podcast* “A Arte da Política Econômica”, 30 set. 2021. Disponível em: https://open.spotify.com/episode/03DUMSwIhgJpcbndYzMWvt?si=9aCarkT-SIGwqZFj2-vTow&dl_branch=1. Acesso em: 5 out. 2021.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exposição de serviços. Lei Complementar n. 116.2003. Isenção: requisitos e alcances. Conceitos de desenvolvimento de serviços e “verificação” de seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, São Paulo, Dialética, 2006.
- BASSO, Maristela. *Curso de direito internacional privado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BERETTA, G. Vat and the sharing economy. *World Tax Journal*, v. 10, n. 3, 2018.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª T., REsp n. 831.124, DJ 25-9-2006.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgREsp n. 587.403.

- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgREsp n. 1.150.353/SP.
- CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.
- DEBELVA, F. *International double taxation and the right to property: a comparative, international and European law analysis*. Amsterdam: Books IBFD, 2019.
- FISCHER, Irving. Comment on President Plehn's Address. *American Economic Review*, mar. 1924.
- GAZZERRO. *Il domicilio e le notificazioni fiscali*. 4. ed. Milão: A. Giuffrè, 1971.
- GOMES, Marcus Lívio. El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago. La tributación de los servicios internacionales prestados por no residentes sin establecimiento permanente. Análisis de las normativas española y brasileña. In: PIREZ, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. III, Padova, CEDAM, 1939.
- GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. New York: Worth Publishers, 2011.
- GUGGENHEIM, Paul. *Lehrbuch des Völkerrechts*. 1978.
- HEY, Johanna. Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägung, *IWB*, nr.1, vom 14-1-2004, Seite 9, Fach 3, Deutschland Gr. 1, 2005.
- HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000.
- JAMES, Kathryn. An introduction to the good VAT. *The rise of the value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo*. Trad. Dejalma de Campos. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- KIRCHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*. München: Carl Hanser, 2004.
- LA FERIA, Rita de; MAFFINI, Giorgia. The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, issue 2, 2021.
- LANG Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2. ed. Wien: Linde, 2013.
- LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation* (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923.
- MACHADO. *Lições de direito internacional privado*. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1988.
- MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

- OCDE, International VAT/GST Guidelines, Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, 2017.
- PAZELLO, Fernanda Ramos. O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio de destino nas atividades voltadas à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- PINTO, D. The need to reconceptualize the permanent establishment threshold. *Bulletin for International Taxation*, v. 60, Issue 7, 2006.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, v. VII.
- ROTHMAN, Gerd W. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*, editor: Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo: IBDT, 2019.
- SACCHETTO, Claudio. *Non-discrimination rules in international taxation*. CDFI, LXXVIII-b, 1993.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. Brazil and the Varsano “Little Boat Model”. *Value added tax: a comparative approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 129, São Paulo, Dialética, 2006.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Jornal Valor Econômico*, jul. 2021.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SENTSOVA, Marina. VAT and direct taxes: how to distinguish. In: M. Lang, P. Melz; E. Kristoffersson (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBDF, 2009. *Online book*.
- SPITALER, Armin. *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 1967.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 21 Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2013.
- TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., Capítulo III.

- VIMERCATE, Paolo de'Capitani di. VAT/GST and direct taxes: How can we distinguish them? In: M. Lang, P. Melz; E. Kristoffersson (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBDF, 2009. *Online book*.
- VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm: Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts*. Hamburg: Alfred Metzner Verlag, 1965.
- VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *American Journal of Jurisprudence*, 33, 1988.
- VOGEL, Klaus. Worldwide vs. source taxation: a review and re-evaluation of arguments (Part I). *Intertax*, v. 16, Issue, 8-9, Kluwer Law International, 1988.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Imunidade Tributária sobre Exportação no Imposto sobre Valor Agregado no Brasil: Comparativos com a Desoneração da Exportação na Experiência Internacional

Tax Immunity on Exports in the Value Added Tax in Brazil: Comparisons with Export Tax Relief in the International Experience

Gabriela Cavalcanti Bueno

Resumo

A criação de um imposto sobre valor agregado (IVA) no Brasil deve garantir que a tributação recaia onde o bem ou o serviço for presumidamente consumido (princípio do destino), além de evitar que o ônus econômico dos tributos não cumulativos recaia sobre os exportadores ao garantir a integral e imediata recuperação dos créditos acumulados do imposto nas exportações, para fazer valer a imunidade tributária nessas prestações e operações. Países europeus têm aplicado mecanismos na tentativa de garantir o princípio do destino na exportação e evitar fraudes aos cofres públicos, como a inversão da responsabilidade do sujeito passivo para o importador (*reverse charge mechanism*) e a divisão do pagamento entre preço e tributo (*split payment*), de modo que suas experiências, ainda que preliminares ou negativas, são importantes para analisar os meios de restituição de tributos acumulados na exportação no contexto da reforma tributária a ser realizada no Brasil.

Palavras-chave: tributação sobre consumo, imunidade tributária, reforma tributária, imposto sobre valor agregado, acúmulo de créditos, Direito Comparado.

Abstract

The creation of a Value Added Tax (VAT) at Brazilian law shall ensure that the tax releases where the good or service is presumed to be consumed (destination principle), besides avoid that the economic burden of the non-cumulative taxes is levied on the exporters by ensuring the full and immediate recovery of accumulated tax credits on exports, to enforce tax immunity in these transactions. European countries have applied mechanisms in an attempt to guarantee the destination principle in exports and prevent fraud to the public coffers, such as reversing the liability of the taxpayer to the importer (*reverse charge mechanism*) and the split payment between price and tax (*split payment*), so that their experiences, even if preliminary or negative, are important to analyze the means of refunding taxes accumulated in exports in the context of tax reform to be performed in Brazil.

Keywords: consumption tax, tax immunity, tax reform, value added tax, accumulation of credits, Comparative Law.

1. Introdução

No contexto da criação de um imposto sobre valor agregado (IVA) ou imposto sobre bens e serviços (IBS) no Brasil, incidente sobre relações plurifásicas de consumo e regido sob a sistemática da não cumulatividade, questiona-se sobre como garantir a imunidade tributária sobre as exportações de bens e serviços.

A Constituição Federal já prevê imunidades de tributos não cumulativos sobre exportações: contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I), IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III) e ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior e serviços prestados a destinatários localizados em outros países, garantindo ao exportador a manutenção de créditos das operações anteriores, utilizados para compensar os débitos de ICMS registrados na escrita fiscal¹ (art. 155, § 2º, X).

As Propostas de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019 e n. 110/2019, que pretendem instalar a reforma tributária no Brasil, também impedem que o futuro IBS incida sobre exportações, assegurada a manutenção dos créditos ou a devolução do imposto que as tiver onerado. O atual sistema tributário e a possível reforma tributária seguem, portanto, o princípio do destino, segundo o qual a tributação deve ocorrer onde o bem ou serviço for consumido.

Como se verá a seguir, a desoneração plena das exportações e a concentração da tributação do serviço ou mercadoria no país de destino só existe quando não incidir qualquer tributo nas etapas da cadeia econômica anteriores à saída para exportação. Nas ocasiões em que não há como o alienante ou prestador de serviço prever que a mercadoria ou serviço serão destinados ao exterior, eventual tributação que tenha sido aplicável no país de origem deve ser reembolsada em créditos ou em pecúnia.

Na prática, os contribuintes com atividades predominantemente de exportação não possuem operações tributadas suficientes para permitir o escoamento integral dos créditos acumulados em razão das operações anteriores à exportação imune. A Confederação Nacional da Indústria² identificou que dentre os principais desafios da competitividade das exportações brasileiras estão as barreiras impostas à utilização dos créditos acumulados de ICMS, que exige autorização prévia do fisco, limitação de valores e inexistência de débitos pelo contribuinte.

¹ Em sede de repercussão geral, o STF decidiu que a imunidade de ICMS nas operações de exportação não alcança as operações internas, pois já há compensação do ônus tributário mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos (STF, TP, RE 754.917, j. 5-8-2020).

² CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Perda de competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS. Brasília: CNI, 2018. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2019/1/perda-de-competitividade-das-exportacoes-o-problema-do-acumulo-de-creditos-de-icms>. Acesso em: 15 out. 2022.

Diante disso, o princípio do destino é violado, pois as mercadorias e serviços objeto da exportação carregam a tributação da cadeia de consumo do país de origem e, assim, o consumidor estrangeiro é tributado. Como resultado, o ônus econômico do tributo é carregado pelo exportador, em razão do acúmulo de créditos das operações anteriores.

O ressarcimento dos créditos acumulados ao exportador assegura a regra constitucional de não tributação dos produtos e serviços destinados ao exterior, muito além do próprio direito à não cumulatividade, como bem ensinou Francisco Calderaro³. As imunidades tributárias devem ser interpretadas ontologicamente, pois a opção do constituinte originário em impedir a tributação sobre as pessoas ou operações imunes deve ser respeitada em sua integralidade, incluindo as operações anteriores, conforme já apontava Alberto Xavier⁴.

As opções legislativas adotadas por outros países para assegurar o princípio da tributação no país de destino e a desoneração de tributos sobre valor agregado na exportação podem guiar a reforma tributária brasileira, para que a imunidade constitucional não seja maculada, observando-se as adaptações necessárias ao sistema tributário brasileiro.

2. Tributação das exportações e o princípio do destino

O princípio do destino na tributação sobre o consumo exige que a tributação ocorra no país onde o bem ou serviço for presumivelmente consumido. Ao revés, o princípio da origem faz incidir o tributo nas várias jurisdições onde o valor foi adicionado.

O objetivo de concentrar a tributação no país de destino é evitar a concorrência desigual com o mercado nacional, permitindo o mesmo custo fiscal dos bens ou serviços estrangeiros oriundos de qualquer procedência. Segundo Bevilacqua, o princípio do destino não é um incentivo fiscal, pois decorre da própria limitação ao poder de tributar, restrito ao território do ente tributante e que não poderia ser expandido para tributar operações em outros Estados nacionais⁵.

³ “Só cabe falar em direito a crédito para não tornar o imposto cumulativo quando a saída do produto seja tributada, o que não ocorre na exportação, onde o problema não é de cumulação, mas sim de ressarcimento através da manutenção do crédito” (CALDERARO, Francisco. Imunidade na exportação de produtos industrializados. *Revista de Direito Tributário*, v. 9-10, 1979, p. 155).

⁴ “Nos impostos plurifásicos, a integridade da imunidade não se concentra com a não tributação em apenas uma ou mais etapas do ciclo econômico. Ela exige a não tributação em toda e qualquer fase do ciclo econômico, de modo que nenhum imposto incida sobre o bem protegido, ainda que disfarçado como imposto incidente sobre os elementos cujo custo integra o valor de tais bens” (XAVIER, Alberto. Regime Constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 609).

⁵ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais às exportações: desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 177.

O Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947 ou *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), acordo internacional do qual o Brasil é signatário, adota o princípio do destino ao vedar o tratamento favorecido aos produtos nacionais. No âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC), o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) prevê que as isenções em favor de produtos destinados à exportação, habitualmente aplicadas sobre produto similar destinado ao consumo interno, não são consideradas subsídios.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁶ publicou o “International VAT/GST Guidelines”⁷ para trazer diretrizes para a aplicação do IVA no contexto internacional, incluindo a orientação de que os países adotem o princípio da tributação do IVA no país de destino para alcançarem a neutralidade no comércio internacional.

Em tal estudo, a OCDE expõe que as exportações não devem estar sujeitas ao IVA (seja pela existência de isenção ou de alíquota zero) e os países devem restituir os impostos incidentes sobre as operações anteriores à exportação, bem como devem tributar as importações da mesma forma como tributam produtos e serviços nacionais, para que o IVA pago seja determinado pelas regras da jurisdição de consumo do fornecimento e as receitas dele decorrentes sejam exploradas pelos países em que ocorre o fornecimento ao consumidor final – uma das principais características de um tributo sobre o consumo.

Para garantir o princípio do destino e evitar burocracias aos fornecedores estrangeiros que realizam atividades tributáveis pelo IVA, que precisariam se registrar no país onde não estão estabelecidos e cumprir todas as obrigações fiscais em tais jurisdições, o estudo mencionado cita o *reverse charge mechanism* ou mecanismo de autoliquidação, pelo qual a responsabilidade de pagar o imposto é transferida do fornecedor ao consumidor.

O mecanismo permite que o consumidor registre o IVA incidente sobre os bens ou serviços recebidos do fornecedor estrangeiro e, se o consumidor tiver direito à dedução total do imposto sobre a aquisição, a legislação nacional do IVA pode não exigir a aplicação da inversão do sujeito passivo. A alíquota, se aplicável, é aquela prevista na jurisdição do adquirente, que terá direito à dedução do imposto pago a montante até o limite permitido pelas regras da sua jurisdição.

A organização aponta como vantagens do mecanismo de autoliquidação a possibilidade de verificação de conformidade pela autoridade fiscal da jurisdição de destino, a transferência dessa conformidade ao cliente, que detém detalhes do fornecimento, a diminuição dos custos administrativos para a autoridade fiscal, já que o fornecedor não é obrigado a cumprir as obrigações fiscais na jurisdição do

⁶ Organização internacional, composta por 35 países, que discute informações e modelos para potencializar o crescimento econômico dos países.

⁷ OCDE. International VAT/GST Guidelines. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 17 out. 2022.

cliente, e a redução dos riscos associados à cobrança de impostos por fornecedores não residentes.

Por fim, para permitir a inversão do responsável pelo recolhimento do tributo em operações que envolvam fornecedores que não residam na jurisdição onde haverá a tributação, o “International VAT/GST Guidelines” orienta que os países obriguem este fornecedor não residente a registrar e contabilizar o IVA na jurisdição de tributação, com base em regime simplificado dos demais contribuintes, excluindo determinadas obrigações acessórias, como a entrega de relatórios completos.

3. Desoneração da exportação na União Europeia e mecanismos de pagamento do IVA

Em 1957, Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos celebraram o Tratado de Roma e formaram a Comunidade Econômica Europeia (CEE) para criação de mercado comum com livre circulação de mercadorias, pessoas e serviços, que já previa que os produtos exportados para o território de um dos Estados-membros não poderiam se beneficiar de qualquer reembolso de imposições internas superior às imposições que sobre eles tivessem incidido.

Após, a CEE editou sua primeira Diretiva para instituição de um IVA cuja tributação sobre o consumo fosse proporcional ao preço do bem ou serviço consumido, assegurando o abatimento do montante cobrado nas operações anteriores. Essa orientação permanece na atual Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva 112), hoje para os 27 Estados-membros da União Europeia.

Desde então, mesmo após a transformação da CEE em União Europeia, há isenção total do IVA na exportação, com o ressarcimento dos créditos das operações anteriores. A maioria das demais isenções previstas para o IVA são chamadas de “isenções simples”, pois não garantem direito à dedução do crédito, a exemplo das isenções para suprimentos de interesse público, como serviços para membros de organizações sem fins lucrativos (art. 132, 1, I, Diretiva 112).

Segundo a Diretiva 112, a empresa localizada na União Europeia que exportar bens ou serviços é isenta do IVA e tem direito à dedução dos valores pagos anteriormente à exportação, bem como direito à restituição de todo o valor remanescente de créditos relacionados aos bens e serviços utilizados para a produção do bem ou serviço a ser exportado. O objetivo do direito à dedução é que as exportações não sejam sujeitas ao IVA e os exportadores não repassem o IVA em que incorreram no preço de suas mercadorias ou serviços objeto de exportação.

A análise de estudos sobre a restituição de créditos do IVA demonstra que o Brasil não é o único com problemas para garantir o princípio do destino e a desoneração das exportações. Em 2005, estudo publicado na revista do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁸ concluiu que os pedidos de reembolso são o “calca-

⁸ HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. VAT refunds: a review of country experience. *International Monetary Fund Working Paper* n. 5/218, nov. 2005.

nhar de Aquiles” do IVA em 36 países ao redor do mundo. Nos países desenvolvidos, o prazo médio de reembolso é de 4 meses, enquanto nos países em desenvolvimento, de 12 meses, o que afeta a competitividade do setor de exportação e a efetivação do princípio do destino, já que, segundo o estudo, este princípio só é alcançado com a desoneração total do IVA incidente sobre as exportações.

A maioria dos 36 países analisados na pesquisa previa prazo máximo para análise dos pedidos de reembolso de créditos de IVA em suas legislações, mas a prática havia generalizado desrespeito aos prazos legais. O FMI verificou que a maioria dos pedidos de restituição e os valores mais altos de tais pedidos eram feitos por exportadores, ainda que houvesse pedidos de outras pessoas sujeitas à alíquota zero do IVA, como hospitais e universidades frequentemente não tributados.

Uma das medidas adotadas por alguns países para lidar com os problemas de reembolso de créditos de IVA foi criar programa de “*compliance* tributário”, que verifica o nível de fraude envolvido no pedido de restituição de créditos de IVA e privilegia os contribuintes que cumprem regularmente as normas tributárias para permitir preferência na devolução do IVA acumulado. No Paquistão, o programa de conformidade garante reembolso do IVA de 3 e 5 dias para os exportadores da categoria *gold*.

Mais recentemente, estudo feito pela Comissão Europeia⁹ em 2019 também elencou problemas no processo de restituição dos créditos de IVA na União Europeia, como falta de coleta de dados pelas administrações tributárias, ausência de pagamento de juros sobre créditos devolvidos, diferença de procedimentos entre os diversos países, restituição apenas em determinado período (i.e., uma vez por ano) e alta burocracia nos sistemas de restituição de créditos do IVA.

A demora na restituição dos créditos se mostrou prejudicial ao fluxo de caixa dos contribuintes, especialmente para aqueles que usualmente necessitam da restituição, como os exportadores, que representam 23% dos sujeitos que requerem restituição de créditos do IVA na União Europeia. O estudo revelou que a necessidade de promover procedimentos mais eficazes de reembolsos aumentou em razão da introdução de novos mecanismos de pagamento do imposto pelos países da União Europeia, como o *reverse charge mechanism* e o *slip payment*, detalhados a seguir.

Em suma, o estudo da Comissão Europeia conclui que um sistema eficaz de reembolso do IVA é essencial para que o sujeito passivo seja totalmente isento do ônus do IVA, sem limitações práticas, o que ainda não foi alcançado de maneira plena na União Europeia e pode ser prejudicial aos negócios, sobretudo diante da

⁹ EUROPEAN COMMISSION. VAT Refunds and Reimbursements: a quantitative and qualitative study, 2019. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-06/vat_refunds_final_report_rev1.pdf. Acesso em: 17 out. 2022.

construção de um sistema baseado no destino, como os modernos comércios transfronteiriços (físicos e virtuais).

A Corte de Justiça da União Europeia (CJUE), responsável por fiscalizar a legalidade dos atos das instituições da União Europeia, já analisou a violação do direito dos contribuintes de IVA em obterem ressarcimento do imposto acumulado nas hipóteses permitidas na Diretiva 112. Em certo caso, a Corte entendeu que a Hungria desrespeitou a Diretiva ao impor condições de reembolsos de crédito que geraram risco financeiro aos contribuintes, com previsão de exclusão do reembolso quando o sujeito passivo não tivesse pago a contraprestação devida pela operação que deu origem ao IVA dedutível¹⁰.

Em outra ocasião, a Eslováquia negou reembolso do IVA à Volkswagen, localizada na Alemanha, por entender que havia se passado o prazo de 5 anos para apresentação do pedido. No caso concreto, o fornecedor eslovaco deixou equivocadamente de recolher o IVA e, ao perceber o erro, recolheu o imposto devido, momento em que a Volkswagen apresentou pedido de reembolso do IVA a que fazia direito (após 5 anos do fato gerador). A CJUE reconheceu o direito da Volkswagen em obter o reembolso mesmo após o prazo previsto no Direito Eslovaco, já que o direito não podia ser exercido quando a empresa nem sequer detinha as notas fiscais com destaque do IVA. Para a Corte, entender em sentido contrário seria violar o princípio da neutralidade, já que o objetivo dos reembolsos é liberar inteiramente o empresário do IVA devido ou pago em todas as suas atividades econômicas.

Por fim, vale citar decisão do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal¹¹, reconhecendo que a ausência de indicação do número do cadastro do IVA na nota fiscal de adquirente suíço sem estabelecimento em Portugal não poderia ser pretexto para recusa de reembolso do IVA, sem que o fisco provasse dificuldade concreta ou impossibilidade de apurar o direito deste contribuinte, sob pena de violação ao princípio da neutralidade do IVA. Em outras palavras, meros erros formais não são suficientes para afastar o direito do exportador de reembolso do IVA.

Essas decisões mostram que o direito do contribuinte em deduzir o IVA suportado, através da restituição de créditos, é um direito fundamental e as condições impostas para aplicabilidade deste direito não devem prejudicar sua eficácia.

Diante disso, considerando que a restituição de créditos de IVA está intimamente ligada com a efetivação do princípio do destino visada nas operações de exportação, verificaremos como os mecanismos de *reverse charge mechanism* e *split payment* foram aplicados pela União Europeia.

¹⁰ CJUE, Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão *vs.* República de Hungria, Proc. C-274/10 EU:C:2011:530. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=302746A4A4B2D3D61065B55D37A356D9?text=&docid=108261&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8572423>. Acesso em: 15 out. 2022.

¹¹ Supremo Tribunal Administrativo, Proc. 01383/11.2BELRS 01022/17, j. 2-12-2020.

3.1. *Reverse charge mechanism*

O *reverse charge mechanism* ou mecanismo de autoliquidação é um instituto pelo qual se transfere a responsabilidade pelo pagamento do IVA do fornecedor ao comprador, frequentemente usado na exportação de produtos, dispensando o fornecedor estrangeiro de certas obrigações acessórias, como entrega de registros fiscais e declarações sobre suas operações sujeitas ao IVA no país de destino das mercadorias ou serviços por ele fornecidos. É uma forma de combater a fraude “carrossel”, muito comum na União Europeia, situação em que a empresa adquirente (*missing trader*) de um país desaparece sem recolher o IVA da importação e outra empresa (*broker*) de outro país deduz ou pede o reembolso do IVA que pagou, mas que não foi entregue ao Estado pela empresa que desapareceu.

O fornecedor que incorrer em IVA em outro país sujeito ao *reverse charge mechanism* deve requerer a restituição do imposto através do procedimento de reembolso e não através de uma declaração de IVA local (compensação de créditos e débitos). Como informado no item anterior deste trabalho, a própria OCDE recomenda o uso deste mecanismo para garantir o princípio do destino nas exportações.

Sobre esse aspecto, publicação do FMI relata que o *reverse charge mechanism* é utilizado para efetivar o princípio do destino em compras comerciais pela Internet, para que o tributo seja devido ao local do comprador, contudo a impossibilidade de utilização desse esquema nas vendas aos consumidores finais é um problema, especialmente porque exige que os fornecedores distingam comerciantes registrados e não registrados em cadastros do IVA, além de identificar a localização de negócios realizados com compradores sem qualquer registro, o que pode elevar os custos de conformidade com as normas tributárias¹².

Regra geral, o responsável pelo pagamento do IVA na União Europeia é o fornecedor dos bens ou serviços (art. 193, Diretiva 112). Para evitar a fraude carrossel e outros tipos de fraude, o art. 199 da Diretiva 112 garante aos Estados-membros a faculdade de utilizar o mecanismo de autoliquidação, isto é, de prever que o devedor do IVA é o sujeito passivo destinatário em determinadas operações frequentemente suscetíveis à fraude, tais como serviços de construção e entrega de materiais usados.

Ainda que hoje não faça mais parte da União Europeia, é interessante analisar a aplicação do *reverse charge mechanism* pelo Reino Unido¹³, onde o instituto é aplicado não só na exportação, mas em operações domésticas com determinados bens e serviços entre pessoas tributadas pelo IVA, exceto consumidores finais. O fornecedor deve obter o número de registro do IVA do consumidor e certificar-se de que a aquisição é feita para fins comerciais. Instituições de caridade, que ad-

¹² BODIN, Jean-Paul *et al.* *The Modern VAT (E-pub)*. International Monetary Fund, 2001, p. 188.

¹³ Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/the-vat-domestic-reverse-charge-procedure-noti-ce-735>. Acesso em: 17 out. 2022.

qu岸am bens e serviços sujeitas ao mecanismo para utilização para fins comerciais e não comerciais, devem contabilizar o IVA da aquisição sob o mecanismo de autoliquidação e restringir a dedução do IVA somente em relação aos fins comerciais na saída subsequente. No Brasil, são conhecidas as dificuldades e discussões envolvidas na delimitação do que sejam “atividades comerciais” para fins de aproveitamento de créditos.

Em estudo específico sobre a implementação do *reverse charge mechanism* na União Europeia, publicado em 2014, a Comissão Europeia¹⁴ conclui que os custos relacionados ao mecanismo representavam aumento de 43% dos custos de conformidade, cujo impacto era ainda maior para pequenas e médias empresas. Esse valor tomou como base a implementação opcional e não harmonizada do mecanismo de autoliquidação na União Europeia, o que poderia ser diferente se fosse aplicado de forma generalizada e harmonizada, como ressalta a organização.

Mesmo assim, as empresas entrevistadas pelo estudo indicaram não ter problemas consideráveis de fluxo de caixa para a implementação do *reverse charge mechanism* em suas atividades, tampouco consideraram haver grandes dificuldades para aplicação do mecanismo em outro Estado-membro.

Por fim, o estudo de 2014 aponta que uma das preocupações das empresas sujeitas ao mecanismo de autoliquidação é a falta de uniformidade nas regras entre os Estados-membros e diferenças nos sistemas utilizados pelas autoridades no reconhecimento de bens e serviços elegíveis.

Para Rita de la Feria¹⁵, uma das poucas e talvez única vantagem do *reverse charge mechanism* é o potencial em combater a fraude carrossel. Além do aumento do custo de conformidade para que empresas distingam operações entre empresas registradas no IVA e operações com consumidores finais, a professora portuguesa cita que o maior problema do mecanismo é transformar o IVA em um *Retail Sales Tax* (RST)¹⁶.

Verifica-se que, muito embora o mecanismo de autoliquidação possa ser efetivo para diminuir fraudes do IVA e intensificar o princípio do destino na tributação indireta, ainda há dificuldades práticas em sua implementação, como falta de harmonização na aplicação opcional, aumento de custos para as empresas que desenvolvem atividades em vários Estados e análise de diferentes regras conforme a legislação de cada Estado onde há operações sujeitas a tal mecanismo.

¹⁴ EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union (2014), Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system: final report. European Commission. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/959204>. Acesso em: 17 out. 2022.

¹⁵ FERIA, Rita de la. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review* 28/4, maio 2019, p. 172-175. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3489234>. Acesso em: 17 out. 2022.

¹⁶ O RST, utilizado nos Estados Unidos da América, é recolhido somente ao final na cadeia de fornecimento pelos consumidores finais, enquanto o IVA é cobrado por todos os vendedores em cada etapa da cadeia de fornecimento em que há adição de valor ao bem ou serviço.

3.2. *Split payment*

O *split payment* é um método de pagamento em que o valor do IVA é destinado diretamente às autoridades fiscais, no momento da aquisição, ao revés de passar pelo patrimônio do fornecedor. Também aplicável apenas em operações entre empresas registradas no IVA, tal método é uma antecipação do imposto, para que somente após o pagamento o contribuinte utilize os créditos decorrentes de sua aquisição em outras operações tributadas ou então peça a restituição do IVA pago.

Em uma das modalidades do *split payment*, o comprador paga o preço da mercadoria ou serviço ao fornecedor e entrega o IVA devido nessa operação em uma conta “bloqueada” específica do fornecedor, utilizada somente para fins do imposto, de modo que o valor lá depositado pode ser destinado para pagamento de IVA em outra operação tributada ou diretamente para as autoridades fiscais. Diz-se *split* – dividir, em inglês – pois o valor pago é dividido entre preço e tributo.

Já em outro modelo de *split payment*, o adquirente paga os valores devidos a uma instituição financeira responsável por dividir esses valores entre preço para o fornecedor e tributo para o fisco. A aplicação dessa modalidade de *split payment* é praticável em transações eletrônicas, já que o pagamento das mercadorias ou serviços em espécie dificultaria sua implementação e fiscalização.

Em novembro de 2018, a Comissão Europeia anunciou¹⁷ o envio de comunicado à Romênia por aplicar o *split payment* de modo obrigatório, sem autorização prévia da União Europeia, por meio de exigência de pagamento do IVA em conta bloqueada separada. Esse método estaria causando maior encargo administrativo às empresas e em fevereiro de 2020, em resposta ao comunicado, a Romênia tornou o *split payment* opcional. Desde então, apenas 2% dos sujeitos passivos optaram pelo mecanismo de pagamento, o que indica desaprovação do modelo por aumento dos custos de conformidade¹⁸.

Já em 2019, a União Europeia permitiu que a Polônia implementasse o *split payment* para operações entre contribuintes do IVA, mesmo estabelecidos fora da Polônia, de forma obrigatória para determinados serviços e mercadorias, logo o IVA passou a ser pago por depósito na conta de IVA bloqueada do fornecedor ou do prestador. Antes do *split payment*, a Polônia já tinha implementado o mecanismo de autoliquidação e outros métodos para tentar combater fraudes do IVA, mas sem sucesso.

Segundo consta no ato do Conselho da União Europeia¹⁹, que permitiu a aplicação dessa medida, a Polônia acredita que o *split payment* eliminará a fraude

¹⁷ Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/memo_18_6247. Acesso em: 17 out. 2022.

¹⁸ TARHOVA, Ekaterina. VAT Split Payment – a tricky matter of aiming at the best design and combination. *Financial Law Review*, 2021, p. 107-124. Disponível em: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.21.008.13637>. Acesso em: 17 out. 2022.

¹⁹ Decisão de Execução (UE) 2019/310 do Conselho de 18 de fevereiro de 2019. Disponível em:

no domínio do IVA, pois o imposto é depositado em conta separada e só pode ser utilizado para fins restritos – pagamento do IVA às autoridades ou pagamento do IVA sobre as faturas recebidas de fornecedores. Além disso, a restituição do IVA não é feita em 60 dias na conta corrente do sujeito passivo, como nos casos comuns, mas em 25 dias para as transações abrangidas pelo *split payment*.

Recentemente, o Conselho da União Europeia²⁰ prorrogou até 2025 o prazo em que o *split payment* pode ser utilizado pela Polónia, já que a medida se mostrou eficaz para combater fraudes do IVA. Nova prorrogação pode ocorrer, desde que a Polónia comprove mais uma vez que a medida foi implementada de forma eficaz com relação à diminuição de fraude, à adoção da aplicação pelos sujeitos passivos, às práticas de reembolso do IVA e aos encargos administrativos e custos relacionados.

Embora o Conselho declare que a medida não traria novos custos aos fornecedores, já que a abertura de contas na Polónia não seria cobrada, Konrad Stolar-ski²¹ analisa a aplicação do mecanismo na Polónia e afirma que o fornecedor não é isento de custos, já que ainda terá que alterar seus procedimentos de liquidação do IVA para se adequar às transações com compradores estabelecidos na Polónia, além de arcar com custos para implementação de tecnologia para prestação de serviço de pagamento intermediário entre o fornecedor e os bancos.

Em outro estudo²², concluiu-se que a principal vantagem do *split payment* na Polónia é a devolução mais rápida dos créditos do IVA, mas as desvantagens incluem mais informações a serem incluídas nas notas fiscais e o acesso limitado ao fundo do IVA, já que a utilização dos créditos só podia, até então, ser utilizada sem prévia autorização das autoridades fiscais para pagar o IVA devido ao fisco ou liquidar o IVA com seu contratante em sua conta de IVA, mas não para pagar o IVA devido na importação ou outros regimes especiais.

O estudo sobre reembolso de IVA realizado pelo FMI²³, já mencionado neste trabalho, verificou que a Bulgária utilizou o *split payment* para tentar acelerar o reembolso de IVA de exportadores e afastar fraudes nessas operações. Os valores depositados nas contas bloqueadas do IVA de cada sujeito passivo eram utilizados

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32019D0310&qid=1658538672338>. Acesso em: 17 out. 2022.

²⁰ Decisão de Execução (UE) 2022/559 do Conselho de 5 de abril de 2022. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32022D0559#ntc2-L_2022108PT.01005101-E0002. Acesso em: 17 out. 2022.

²¹ STOLARSKI, Konrad *et al.* *Split payment VAT collection mechanisms and their impact on the EU market of payment technologies and services*. University of Primorska Press: Croatia, 2019, p. 39-45. Disponível em: <http://www.hippocampus.si/ISBN/978-961-6832-68-7/4.pdf>. Acesso em: 17 out. 2022.

²² OBRZEŹGIEWICZ, Dawid. Impact of split payment on financial liquidity of enterprises. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, v. 63, n. 12, p. 88-99, 2019.

²³ HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. VAT refunds: a review of country experience. *International Monetary Fund Working Paper* n. 5/218, nov. 2005.

para pagamento (i) do preço dos bens ou serviços aos fornecedores e (ii) do IVA ao Governo, no final do período fiscal. O valor depositado podia ser recuperado em situações específicas e autorizadas previamente pelas autoridades, mas na prática era “congelado” e perdido como capital de giro de um negócio, o que aumentou os custos de conformidade, com impacto ainda maior para pequenas e médias empresas.

Ekaterina Tarhova²⁴, integrante do Departamento de Tributos Indiretos do Ministério das Finanças da Bulgária, aponta que o reembolso para as pessoas que utilizam o *split payment* na Bulgária era feito em 45 dias, enquanto os demais sujeitos passivos recebiam o valor em até 3 meses, mas que esse método deixou de ser usado em 2007 na Bulgária por não atingir os objetivos almejados, aumentar os custos administrativos para a administração tributária e para os contribuintes, prejudicar o fluxo de caixa das empresas e porque o país foi aceito na União Europeia, onde o *split payment* ainda não era muito conhecido.

Hoje, dentre outras ocasiões, a Bulgária aplica o reembolso acelerado do IVA a quem tiver realizado transações com alíquota zero nos últimos 12 meses e que represente mais que 30% do valor total de suas transações²⁵. Em contato com Ekaterina, a estudiosa comentou que o *split payment* poderia ser uma boa solução para uma melhor cobrança do IVA, inclusive nas operações de exportação, mas que o sistema deve ser bem projetado e ser moderno em sua aplicação, principalmente com a cobrança por meio de notas fiscais eletrônicas.

Em 2018, a Comissão Europeia realizou estudo, através da Deloitte²⁶, sobre o *split payment* e concluiu que o método é eficaz para diminuir até 83% de fraudes no IVA, tal como a fraude carrossel, mas que esse valor não compensa o aumento de custos administrativos e de implementação ou os impactos negativos no fluxo de caixa das empresas. Dentre outras recomendações para a melhoria do *split payment* está o desenvolvimento de processos céleres para devolução do IVA.

O *split payment* também é utilizado em países da América Latina, como Venezuela, México, Equador, Peru, Chile e Uruguai. Segundo o estudo acima, Equador, Venezuela e El Salvador aplicam o *split payment* apenas para parcela do IVA devido (como 30, 50 ou 70%, ao revés de aplicar sobre a totalidade do IVA da operação) com o fim de diminuir os impactos no fluxo de caixa dos fornecedores, que recebem diretamente parcela do IVA, enquanto a outra parcela do imposto é destinada ao governo.

²⁴ TARHOVA, Ekaterina. VAT Split Payment – a tricky matter of aiming at the best design and combination. *Financial Law Review*, 2021, p. 107-124. Disponível em: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.21.008.13637>. Acesso em: 17 out. 2022.

²⁵ Art. 92 do Value Added Tax Act da Bulgária.

²⁶ EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union. VANDRESSE, B.; CILLI, V.; WALSH, C. *et al. Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method: final report*, Publications Office, 2018. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>. Acesso em: 17 out. 2022.

O agente responsável por fazer a divisão do IVA ou de retê-lo na fonte varia nesses países. No Equador, essa função é atribuída a certos agentes públicos e empresas de cartão de créditos; em El Salvador, aos “grandes contribuintes” e na Guatemala, aos exportadores e outros contribuintes que assim requeiram às autoridades fiscais.

O fluxo de caixa também poderia ser menos afetado se os sistemas de restituição de créditos de IVA fossem mais eficientes. Segundo o estudo, a existência de “contas bloqueadas” utilizadas apenas para o *split payment*, como ocorreu na Bulgária, facilitou a restituição de créditos, mas, por outro lado, criou mais complexidade ao sistema. Se o *split payment* possui uma instituição financeira como intermediária para separar o valor devido a título de tributo, essa complexidade aumenta ainda mais, já que todas as informações para determinar a base tributável daquela mercadoria ou serviço devem estar à disposição da instituição.

Segundo o estudo da Comissão Europeia, a Itália adotou o *split payment* em 2015 para operações realizadas para autoridades públicas e feitas por meio de transações bancárias, em que o fornecedor continuava sendo responsável pelo pagamento do IVA e o consumidor dividia o pagamento da nota fiscal eletrônica parte ao fornecedor e parte à conta bancária do Governo. Entre 2015 e 2018, data final do estudo, as operações submetidas ao *split payment* na Itália corresponderam a 106 bilhões de euros, e no primeiro ano de implementação do mecanismo o aumento da arrecadação do IVA foi de 2,5 bilhões.

Na Itália, o método de pagamento não era aplicável para operações não sujeitas ao IVA e sujeitas ao *reverse charge mechanism*. Para não prejudicar o fluxo de caixa dos fornecedores que deixaram ter disponibilidade temporária ao valor do IVA até a entrega ao Estado, e para solucionar o acúmulo de créditos (impossibilidade prática de compensar o IVA pago sobre a entrada com o IVA recebido), a Itália concedeu prioridade a tais pessoas nos pedidos de ressarcimento de créditos do IVA, o que também aumentou o número de pedidos de ressarcimento.

Se, por um lado, as autoridades italianas se beneficiaram com o aumento do fluxo de caixa, já que passaram a manter o IVA temporariamente antes de repassar às instituições financeiras, por outro lado, tiveram que arcar com os custos administrativos para implementar o *split payment*, o que era ainda mais grave para pequenos municípios. Um dos problemas indicados pela Comissão Europeia era que o fisco analisava a regularidade das notas fiscais de maneira manual, ainda que os contribuintes enviassem os documentos de forma automatizada aos fiscos.

Em 2017, o *split payment* foi prorrogado até 2020 na Itália e expandido para empresas controladas por autoridades públicas e determinadas empresas listadas na bolsa de valores, incluídas na lista de empresas financeiras. Em 2020, a União Europeia permitiu à Itália prorrogar o mecanismo até junho de 2023, considerando as dificuldades financeiras advindas com a pandemia da covid-19, que dificultou a implementação de sistemas de faturamento para o recolhimento pelos

contribuintes e a adaptação dos sistemas eletrônicos de fiscalização das autoridades competentes²⁷.

Após analisar a experiência de alguns países e ponderar os ganhos e perdas, a Comissão Europeia concluiu que a implementação do *split payment* na União Europeia de forma generalizada deveria analisar a interação com o *reverse charge mechanism*, já que ambos os mecanismos seriam aplicáveis aos mesmos fornecedores (operações entre empresas tributadas pelo IVA) e poderiam atrair mais complexidade e custos ao sistema se aplicados em conjunto, o que não é recomendável.

A principal diferença entre os regimes, segundo consta no estudo, é que no *reverse charge mechanism*, o adquirente contabiliza o IVA na sua declaração periódica do imposto, enquanto no *split payment* o adquirente paga o IVA à autoridade fiscal.

Percebe-se que, embora o estudo da Comissão Europeia tenha apontado que os gastos com a implementação do *split payment* não superem os benefícios da adesão desse mecanismo, há evidências de redução de fraudes do IVA, notadamente aquelas que afetam o princípio do destino. Ainda, este método de pagamento tem sido eficaz para países como a Polônia, já que a própria União Europeia reconheceu tal fato ao permitir a prorrogação da aplicação do *split payment* até 2025 em tal país.

4. Aplicação de aprendizados internacionais ao Brasil

A análise dos mecanismos utilizados pela União Europeia na tentativa de garantir a não tributação das exportações auxilia a verificação de propostas de melhorias no ordenamento jurídico brasileiro para garantir a imunidade das exportações.

Hoje, os exportadores já podem requerer a restituição de créditos acumulados das operações anteriores e negociar a transferência desses créditos para terceiros, normalmente com deságio que torne essa negociação atrativa, mas como demonstrado anteriormente, os procedimentos práticos não são simples e podem até mesmo resultar na exportação de tributos.

Nada obstante às dificuldades práticas na restituição do IVA e pretensão dos Estados-membros da União Europeia em restringir o direito à restituição do imposto, comentadas no capítulo anterior, é possível trazer a experiência europeia para os tributos existentes no Brasil.

Isaias Coelho²⁸ compara a implementação do ICMS no Brasil com a experiência da União Europeia para concluir que o IVA europeu é feliz ao desonerar

²⁷ Council Implementing Decision (EU) 2020/1105 de 24 de julho de 2020. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020D1105&rid=6>. Acesso em: 17 out. 2022.

²⁸ COELHO, Isaias. Um novo ICMS: princípios para reforma da tributação do consumo. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, v. 28, n. 3, p. 30-49, 2014.

as exportações e permitir ao exportador a recuperação do IVA pago anteriormente através do uso dos créditos ou restituição em dinheiro. Ao discorrer sobre uma possível reforma tributária, o autor relata que o regime de substituição tributária no Brasil deveria ser abandonado para evitar que o ICMS se tornasse um imposto monofásico. Ressalva, todavia, que o regime de substituição tributária “para trás” deveria ser mantido em situações específicas, à semelhança do *reverse charge mechanism*, para que o recolhimento do imposto passasse a ser de responsabilidade do comprador registrado no IVA, tal como ocorre na União Europeia.

Como demonstrado acima, a União Europeia não é imune aos problemas decorrentes da restituição de créditos de exportação. Por outro lado, é bem verdade que o *reverse charge mechanism* ou mecanismo de autoliquidação muito se assemelha à substituição tributária no Brasil, já que transfere a responsabilidade pelo recolhimento do imposto do fornecedor de bens e serviços ao adquirente. Esse instituto utilizado na União Europeia para determinadas operações é aplicável entre empresas inscritas no IVA (*business to business*), sendo que o adquirente declara o IVA devido como imposto de saída e tem o direito de deduzir este imposto pago, segundo as regras de sua jurisdição.

Embora o instituto da autoliquidação possa ser recomendável às exportações realizadas entre empresas inscritas no IVA, situadas em países diversos, não se pode dizer o mesmo em relação às operações domésticas realizadas no Brasil com pessoas imunes que não realizam outras operações tributáveis pelo IVA e que não poderão utilizar o crédito em operações futuras. A aplicação do mecanismo dependeria da exigência de que as entidades imunes, consumidoras finais, se inscrevessem nos cadastros do IVA e recolhessem o imposto, o que equivaleria a trazer mais complexidade aos que muitas vezes não dispõem de estrutura para tanto.

Além disso, mesmo quando as pessoas imunes realizarem operações subsequentes tributadas, surgem dificuldades práticas para transferir a responsabilidade pelo IVA ou IBS do fornecedor ao adquirente, já que o mecanismo é efetivo somente entre empresas tributadas pelo imposto e que possam diferenciar operações entre empresas com cadastro no IVA e com consumidores finais.

Já no *split payment*, exige-se o pagamento do IVA para após apurar o imposto de fato devido no caso concreto, garantindo vantagens no recolhimento pelo fisco e remetendo à teoria do *solve et repete*, pela qual o contribuinte é compelido a pagar o tributo, mesmo que indevido, para somente após exigir a devolução da importância que lhe foi exigida²⁹.

A antecipação do pagamento do imposto, como ocorre no *split payment*, não é estranho ao ordenamento jurídico, pois já há antecipação do pagamento do

²⁹ DE PLACIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. III e IV.

imposto de renda retido na fonte, em que o contribuinte pode buscar o fisco para requerer restituição se o imposto retido não fizer jus às suas deduções³⁰, e nos regimes de substituição tributária, quando o imposto é recolhido pelo primeiro elo da cadeia de consumo, ainda que ao final seja necessário requerer restituição porque o fato gerador presumido não se realizou.

A PEC n. 110/2019 pretende alterar a Constituição Federal³¹ para outorgar à Lei Complementar a possibilidade de adotar o *split payment*, já que o adquirente de uma operação poderia optar por recolher o IBS incidente em suas aquisições (no lugar do fornecedor) e poderia haver exigência de recolhimento parcial do imposto no momento do pagamento. Significa dizer que o adquirente poderia pagar o IBS de modo segregado do valor correspondente à mercadoria ou ao serviço adquirido, podendo utilizar o crédito somente após comprovação do recolhimento dos tributos devidos pelo alienante.

Eventual implementação do *split payment*, contudo, não poderia vir desacompanhada de mecanismos eficazes para restituição de créditos do IBS. A inclusão de previsão constitucional que obrigue a instituição desses mecanismos de restituição em prazo razoável poderia ser uma solução para evitar a morosidade na devolução de créditos acumulados.

O atual art. 150, § 7º, da Constituição Federal já prevê que, quando um fato gerador presumido não ocorrer e já tiver sido tributado anteriormente, deve ser assegurada “a imediata e preferencial restituição da quantia paga”, mas na prática, a restituição de créditos de ICMS no regime de substituição tributária está longe de ser “imediate”. A falta aplicação efetiva de sanções aos entes federados que não restituem o crédito em curto período faz a determinação constitucional ser letra morta.

Os modelos adotados pela Itália, Bulgária e Paquistão podem ser utilizados de exemplo para o Brasil, já que em tais países a restituição do IVA para os que utilizam o *split payment* era ou é mais célere do que os demais contribuintes, em especial para que o fluxo de caixa não fosse prejudicado.

A despeito da instituição de *split payment*, a restituição dos créditos acumulados do IBS na reforma tributária brasileira pode seguir o exemplo da Polônia,

³⁰ Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990.

³¹ Proposta de inclusão do seguinte artigo, conforme Complementação de Voto do Senado Roberto Rocha, apresentado em 16 de março de 2022: “Art. 156-A. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar.

[...] § 6º Lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos do imposto ficará condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total do imposto no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação”.

para que classes especiais de contribuintes, mais suscetíveis aos impactos negativos do acúmulo de créditos de impostos, como os exportadores que realizam operações desoneradas de tributos não cumulativos, tenham preferência nos pedidos de restituição de créditos.

A título de exemplo, o Estado de São Paulo instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária “Nos Conformes” e permitiu que contribuintes com boa classificação possam se apropriar de crédito acumulado de ICMS de maneira mais rápida e simplificada, enquanto os contribuintes classificados como de maior risco devem cumprir procedimentos mais rigorosos para apropriação desses mesmos valores³². Mecanismo semelhante poderia ser adotado para permitir que o IBS seja mais facilmente restituído aos exportadores que possuem bom relacionamento com o fisco e em operações que possuem menores riscos de inadimplência aos cofres públicos.

A PEC n. 110/2019 já prevê a criação do Conselho Federativo do IBS para editar normas infralegais sobre o imposto, uniformizar interpretação e aplicar normas sobre o IBS e arrecadar o imposto. No âmbito deste Conselho, poderiam ser instituídas normas que, com base na experiência internacional, tornassem o IBS um imposto que efetivamente recai sobre o destino, evitando que entraves na restituição de créditos aumentassem o ônus econômico do tributo às operações imunes.

5. Conclusão

As exportações de bens e serviços foram eleitas pelo Constituinte para não sofrerem a incidência de determinados tributos, porque, além de haver limitação do território passível de tributação pelo Estado brasileiro, os exportadores desempenham função importante na sociedade ao desenvolver a economia do país, cuja imunidade reflete a aplicação do princípio do destino – a tributação deve ocorrer onde se presume a ocorrência da utilização do bem ou serviço.

Inobstante, a determinação constitucional de impedimento de tributação sobre essas operações é violada quando não há possibilidade de restituição dos tributos decorrentes de operações anteriores ou mesmo quando há dispêndio com valores para viabilizar o próprio cumprimento das obrigações principais e das obrigações acessórias associadas à cobrança do imposto.

Verificou-se ao longo deste trabalho que a União Europeia, desde sua criação, aplica isenção do IVA nas exportações de bens e serviços, reconhecendo ao exportador o direito ao ressarcimento dos créditos das operações anteriores, como forma de garantia do princípio do destino. Todavia, o sistema de ressarcimento utilizado pelos países europeus não é isento de problemas burocráticos que acabam por prejudicar a rápida devolução de créditos acumulados de IVA.

³² Lei Complementar Estadual/SP n. 1.320/2018 e Decreto Estadual/SP n. 66.921/2022.

Em face de fraudes nos sistemas do IVA nas exportações, como a “fraude carrossel”, alguns países buscaram mecanismos que reduzissem o chamado “VAT gap”, isto é, a lacuna existente entre a receita de IVA esperada e a quantia de IVA efetivamente recebida pelas autoridades fiscais.

Um desses mecanismos é o *reverse charge mechanism*, cuja responsabilidade pelo recolhimento do tributo é transferida ao consumidor, ao invés do fornecedor, desde que ambos os partícipes da relação comercial sejam sujeitos com registro no IVA. Embora seja um mecanismo que facilite a efetivação do princípio do destino, há dificuldades práticas em utilizá-lo em transações com consumidores finais, já que exigiria que eles tivessem cadastros de contribuintes de IVA.

Tal fato cria mais complexidade ao sistema e afasta a possibilidade de aplicação para outras imunidades tributárias em operações domésticas, como operações realizadas por instituições sem fins lucrativos que estão na posição de consumidora final da cadeia de consumo, já que nesses casos, não há saída tributada subsequente que possibilite a utilização dos créditos do imposto.

O segundo mecanismo analisado à luz da experiência internacional foi o *split payment*, situação na qual o adquirente paga o preço da mercadoria ou serviço ao fornecedor e o IVA é destinado a uma conta segregada, cujos valores lá depositados podem ser utilizados pelo fornecedor ou prestador para pagar o IVA devido em suas aquisições ou podem ser destinados diretamente aos cofres públicos.

Ainda que esse método de pagamento tenha se mostrado eficaz para concretizar o princípio do destino e evitar fraudes do IVA, há aumento de custos administrativos para a manutenção e operação das contas bloqueadas e prejuízo no fluxo de caixa dos contribuintes, já que eles deixam de ter à sua disposição, ainda que temporariamente, o valor do IVA. Para evitar esse problema, alguns países associaram o *split payment* à prioridade de restituição de créditos do IVA, com processos mais céleres e prioritários de retorno dos créditos acumulados, quando comparados com demais contribuintes.

Hoje, ambas as PECs n. 110/2019 e n. 45/2019 pretendem alterar o sistema tributário para garantir a aplicação do princípio do destino nas operações de consumo, com o fim de que o IBS seja devido ao local de destino da operação ou da prestação de serviço, onde há efetivamente consumo. Na PEC n. 110/2019, já há previsão para aplicação de uma espécie de *split payment*, permitindo que o adquirente escolha recolher apenas parte do IBS no momento do pagamento.

Para que o princípio do destino possa de fato se incorporar ao sistema tributário brasileiro, é preciso que mecanismos de restituição de créditos acumulados de IBS sejam mais rápidos e eficientes. Além de alteração das normas constitucionais que obrigassem a restituição imediata desses créditos, como já ocorre no caso da substituição tributária (art. 150, § 7º, CF), a reforma tributária brasileira deve se preocupar com a regulamentação dessas mesmas normas no ambiente infraconstitucional e aplicação de sanções aos entes federados que descumpram os

prazos lá estabelecidos, sob pena de que os objetivos almejados de neutralidade e tributação do destino permaneçam apenas no campo teórico.

É no campo infraconstitucional, por exemplo, que poderiam ser adotadas estratégias similares às aplicadas por outros países, para privilegiar restituição dos créditos acumulados não só aos contribuintes que ajam em conformidade com as normas tributárias, mas também aos exportadores, frequentemente afetados negativamente por não ter a imunidade plena aplicada sobre suas operações, diante do grande acúmulo de créditos de tributos não cumulativos.

Referências

- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais às exportações: desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BODIN, Jean-Paul *et al.* *The Modern VAT (E-pub)*. International Monetary Fund, 2001.
- CALDERARO, Francisco. Imunidade na exportação de produtos industrializados. *Revista de Direito Tributário*, v. 9-10, 1979.
- COELHO, Isaias. Um novo ICMS: princípios para reforma da tributação do consumo. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, v. 28, n. 3, 2014.
- DE PLACIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. III e IV.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. *Sequência – Estudos Jurídicos e Políticos*, v. 16, n. 31, 1995.
- EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union (2014), Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system: final report. European Commission. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/959204>. Acesso em: 17 out. 2022.
- EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union. VANDRESSE, B.; CILLI, V.; WALSH, C. *et al.* *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method: final report*, Publications Office, 2018. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>. Acesso em: 17 out. 2022.
- EUROPEAN COMMISSION. VAT Refunds and Reimbursements: a quantitative and qualitative study, 2019. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-06/vat_refunds_final_report_rev1.pdf. Acesso em: 17 out. 2022.

- FERIA, Rita de la. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review* 28/4, maio 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3489234>. Acesso em: 17 out. 2022.
- GERARD, F.; NARITOMI, J. *Value Added Tax in developing countries: lessons from recent research*. IGC Growth Brief Series 015. Londres: International Growth Centre, 2018. Disponível: <https://www.theigc.org/reader/value-added-tax-developing-countries-lessons-recent-research/citation/>. Acesso em: 17 out. 2022.
- HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. VAT refunds: a review of country experience. *International Monetary Fund Working Paper* n. 5/218, nov. 2005.
- JOBIM, Eduardo. A tributação sobre o consumo na experiência europeia e a tributação das exportações no Brasil: o tratamento dado ao ICMS e o IPI. *Revista Fórum de Direito Tributário*, 2019.
- MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, 2019.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades. Impostos diretos e indiretos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária, 1992, v. 11/12.
- OBRZEŹGIEWICZ, Dawid. Impact of split payment on financial liquidity of enterprises. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, v. 63, n. 12, 2019.
- OCDE. International VAT/GST Guidelines. OECD Publishing. Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 17 out. 2022.
- STOLARSKI, Konrad *et al.* *Split payment VAT collection mechanisms and their impact on the EU market of payment technologies and services*. University of Primorska Press: Croatia, 2019. Disponível em: <http://www.hippocampus.si/ISBN/978-961-6832-68-7/4.pdf>. Acesso em: 17 out. 2022.
- TARHOVA, Ekaterina. VAT Split Payment – a tricky matter of aiming at the best design and combination. *Financial Law Review*, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.21.008.13637>. Acesso em: 17 out. 2022.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, 2022.
- TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 3, n. 16, jul./ago., 2005.
- XAVIER, Alberto. Regime Constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

Autonomia Municipal e a Reforma Tributária

Municipal Autonomy and Tax Reform

Leandro Brudniewski

Resumo

O presente artigo busca verificar se as críticas à reforma tributária, em relação à centralização do tributo sobre o consumo na União Federal, com a consequente limitação da competência legislativa municipal, violam o federalismo. Em uma análise não exauriente, foi feita a comparação com outros países que adotam o federalismo, bem como o estudo histórico da autonomia municipal no Brasil, demonstrando que a autonomia financeira é o ponto fulcral a ser levado em consideração.

Palavras-chave: Reforma Tributária, tributação do consumo, federalismo, competência legislativa, autonomia municipal.

Abstract

This article seeks to verify whether the criticism of the tax reform, in relation to the centralization of the consumption tax in the Federal Union, with the consequent limitation of municipal legislative competence, violates federalism. In a non-exhaustive analysis, a comparison was made with other countries that adopt federalism, as well as a historical study of municipal autonomy in Brazil, demonstrating that financial autonomy is the key point to be taken into consideration.

Keywords: Tax reform, consumption taxation, federalism, legislative competence, municipal autonomy.

I. Introdução

Não há dúvidas de que se faz necessária a reforma da tributação do consumo no Brasil, tendo em vista o caos hoje vivido, por exemplo, (i) com as guerras fiscais (seja entre estados e/ou municípios), (ii) com a transferência da arrecadação pela União para as contribuições sociais, cujas receitas não são repartidas com os demais entes federativos; (iii) pelas inúmeras controvérsias jurídicas decorrentes da delimitação dos tipos/conceitos legais; (iv) pelos vícios legislativos; dentre outros inúmeros problemas existentes.

Ao que pese a existência de algumas propostas de emendas constitucionais tramitando no Congresso Nacional, em especial, as de ns. 110/2019 e 45/2019, acompanhadas de um discurso retórico e persuasivo, em nosso entender o tema precisa ser aprofundado por não simplificar suficientemente a tributação, além de trazer regra de transição não condizente com a realidade.

Partindo do artigo do Professor Luís Eduardo Schoueri, publicado no *Valor Econômico* do dia 20 de julho de 2021, foi criado um grupo de estudos pelo Insti-

tuto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) justamente para aprofundar o tema e contribuir com a discussão da tributação do consumo, limitando-se o presente artigo a analisar se a autonomia legislativa municipal seria requisito do federalismo fiscal, vez que este é o principal argumento daqueles contrários à reforma.

Ou seja, através de um estudo histórico e comparado, pretende o presente responder à seguinte indagação: a centralização do tributo sobre o consumo na União, com a limitação da competência legislativa municipal, viola o federalismo fiscal?

Lembramos que não pretendemos esgotar o tema, ainda assim importante observar que será tomada como premissa que a reforma da tributação do consumo necessariamente se dará através da alteração constitucional do sistema tributário nacional, porém sem extinguir o pacto federativo, tal como previsto no art. 60 da Constituição.

Este artigo indicará no item II como funciona a competência tributária municipal em outros países que adotam o federalismo, enquanto o item III demonstrará como funciona o federalismo fiscal brasileiro, com a indicação das críticas ao atual modelo.

O item IV pretende demonstrar que os projetos de reforma da tributação sobre consumo, com restrições à competência legislativa tributária, não tendem a abolir o pacto federativo, sendo uma nova configuração decorrente do insucesso do modelo atual.

O quinto item, através de uma análise teórica, discute a relevância da autonomia financeira municipal e das transferências intergovernamentais para o atendimento da forma federativa, a fim de demonstrar que são muito mais relevantes do que a competência legislativa tributária.

Já no item VI analisa-se o conceito de federalismo fiscal e a perspectiva histórica brasileira, a fim de verificar as gradações da descentralização e as possíveis violações ao pacto federativo brasileiro, com as reformas propostas.

II. A competência legislativa tributária municipal em outros países

Ultrapassada a delimitação do presente estudo, cumpre inicialmente fazer a análise da competência tributária municipal de outros países, os quais foram destacados seja pela frequente equiparação adotada pela doutrina ou, ainda, por serem modelos de federalismo diversos daquele adotado em nosso país.

Ou seja, é necessário verificar outras jurisdições, vez que as competências tributárias adotadas pelo nosso país são divergentes da comumente adotada em outras federações¹.

Entendemos que essa comparação preliminar, embora sucinta, se faz necessária para podermos identificar como os demais países selecionados tratam a

¹ RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (org.). *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 243.

questão da autonomia legislativa tributária dos municípios, que eventualmente podem contribuir com a nossa discussão.

Inicialmente, analisamos os EUA² por também adotarem a forma federativa de estado. Lembramos que a Constituição é a única da história daquele país, promulgada em 1787, não tendo se ocupado da distribuição da competência legislativa tributária entre os entes federados. Ainda assim, tal como no Brasil, convivem as competências federal, estaduais e locais, sendo o *sales tax* de competência exclusiva estadual.

Segundo Musgrave, o sistema tributário americano decorre de uma Constituição bastante flexível que foi se modificando ao longo do tempo³, tendo passado por diversas fases, iniciando-se como dualista, passando para o cooperativo para, por fim, chegar ao atual concorrencial.

Nesse ponto, importante indicar que o federalismo americano decorreu do interesse comum dos entes na formação de um país (centrípeto), situação completamente díspar daquela vivida em nosso país, que se iniciou com um poder central (centrífugo).

A Constituição alemã⁴ trata da matéria tributária em apenas dois dispositivos, dentro do capítulo do “Sistema Financeiro”, em que distribui a competência tributária entre os entes federados, nomina as bases de incidência dos impostos e fixa as regras de repartição das receitas, tal como ocorre no Brasil.

A nosso ver, a Alemanha adotou um sistema diferenciado e complexo para atender ao federalismo e à autonomia de seus entes. Segundo Tipke e Lang⁵, os grandes impostos (que oneram a renda, consumo e serviços) são reunidos com a distribuição compartilhada, enquanto os demais ficam atribuídos à União (*Bund*) e/ou estados (*Länder*).

Em outras palavras, a Constituição alemã estabelece competência comum da União e dos estados em relação ao imposto sobre valor agregado (IVA), cabendo à primeira a uniformização da legislação, sendo compartilhada a arrecadação entre os dois entes, que necessariamente deverão efetuar o repasse de um percentual aos municípios. Ou seja, a ordem jurídica alemã se preocupou muito mais em distribuir entre os entes as receitas decorrentes dos tributos existentes.

Importante indicar que, quando da instituição do IVA na Alemanha, houve séria controvérsia sobre sua constitucionalidade, vez que a Constituição previa o imposto sobre vendas (*Umsatzsteuer*). Contudo, conforme Tipke, a fim de favore-

² Disponível em: https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm.

³ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda pública: teorica aplicada*. Trad. Juan Francisco Corona Ramon, Juan Carlos Costas Terrones e Melia Diaz Alvarez. Madrid: McGraw-Hill, 1992, p. 594.

⁴ Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>.

⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Trad. 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v. I, p. 127-128.

cer o processo de integração, conclui-se que não havia a necessidade de uma reforma constitucional, vez que o imposto indicado poderia abranger o IVA⁶.

A tributação do consumo no Canadá possui um sistema único e bastante diferenciado, razão pela qual cumpre a análise detalhada deste.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, quando da implementação do IVA naquele país, houve grande discussão quanto à constitucionalidade do tributo federal, tendo a matéria sido levada ao Judiciário por algumas províncias⁷, justamente pela suposta invasão de competência legislativa, porém sem sucesso.

Aparentemente as propostas brasileiras observaram o modelo canadense, tendo em vista as inúmeras similaridades existentes. Inicialmente, verifica-se que as províncias no Canadá possuem autonomia para indicar a alíquota aplicável ao IVA, embora, inicialmente, o governo federal tenha insistido em uma alíquota única, sem explicação técnica para a uniformidade pretendida⁸.

Ademais, no sistema canadense há uma fórmula para a devida repartição de receitas, para que as províncias não percam arrecadação, a qual inclusive abarca a possibilidade de equalizar as diferenças mercadológicas existentes. Não bastasse, em operações interprovíncias, a regra é que os valores arrecadados sejam repassados ao destino e não à origem, tal como previsto nas propostas brasileiras.

Tal como no Brasil, o principal receio no Canadá, que inclusive gerou inúmeros conflitos políticos, era a possibilidade de perda de arrecadação por parte das províncias, mas passados alguns anos chegou-se à conclusão de que a reforma foi praticamente neutra.

Importante indicar que nem toda a sistemática canadense foi adotada pelos projetos existentes no Brasil. Isso porque, no Canadá, a adesão ao IVA federal não foi obrigatória, podendo, por exemplo, a província manter apenas o seu tributo do consumo ou utilizar os dois.

Ainda assim, a maioria das províncias adotaram a uniformidade com o IVA federal, que inclusive é administrado de forma centralizada, com a devida repartição de receitas, tal como pretendido no Brasil. Em aprofundado estudo, Smart e Bird⁹ concluíram que uma administração central, com base de cálculo comum, tal como adotada na maioria do Canadá, é mais eficiente, justamente o que se pretende em nosso país.

⁶ ALVES, Luiza Barbara Guimarães; RIOS, Marcelo Jabour. Adoção do IVA no Brasil – reflexões para uma futura reforma tributária. In: QUIRINO, Fabrício Alves; PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona (coord.). *A reforma da tributação das empresas*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 323/324. Citação de: TIPKE, Klaus. Derecho Tributario: caos, conglomerado o sistema? *Revista de la Facultad de Derecho de Granada*, n. 146, 1976, p. 6-17.

⁷ Equivalente aos estados no Brasil.

⁸ SMART, Michael; BIRD, Richard. VAT in federal system: lessons from Canada. *Rotman School of Management Working Paper* n. 2115622, jul. 2012, p. 8.

⁹ SMART, Michael; BIRD, Richard. VAT in federal system: lessons from Canada. *Rotman School of Management Working Paper* n. 2115622, jul. 2012, p. 23.

Por fim, importante indicar que os governos locais não têm competência tributária na instituição do imposto sobre consumo, limitando-se a receber os repasses de receitas nos termos da lei, sem que com isso se alegue qualquer violação à federação.

Na Rússia¹⁰, os municípios não têm competência tributária sob o fundamento de que seus poderes decorrem da legislação federal. Porém, possuem algum poder de regulamentação sobre aqueles incidentes em seu território que, mesmo quando não utilizado, não impacta sua cobrança. Ademais, há clara previsão para a repartição de receitas tributárias.

Na Índia¹¹, a competência tributária é dividida apenas entre a autoridade central e os estados, existindo, tal como ocorre no Brasil, discussões quanto à segregação do imposto sobre serviços e bens, às alíquotas aplicáveis, à repartição de receitas tributárias e à simplificação da administração. O equivalente aos municípios naquele país recebe a repartição de receitas do governo central, a fim de atender às suas funções.

Em estudo econômico da União Europeia ligado ao tema, Nico Groenendijk¹² verificou que os governos centrais dos integrantes do bloco, em regra, detêm a maior parte das receitas tributárias, bem como que naqueles em que é adotado o federalismo, estados e municípios possuem mais recursos para fazer frente às suas necessidades¹³, o que faz sentido quando se almeja um governo mais próximo às necessidades e peculiaridades locais.

Em uma breve análise histórica, o Autor indica que a maior preocupação é como fortalecer a democracia e conferir maior legitimidade ao bloco, considerando que das lições mais clássicas se depreende que a ausência ou carência de receitas pode impedir que as competências sejam cumpridas, causando o colapso do sistema, sendo justamente sugerida a repartição de receitas, decorrente de um tributo criado em conjunto entre todas as esferas de governo, seguindo o modelo cooperativo.

Em estudo sobre a autonomia fiscal dos estados e municípios¹⁴, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) conclui que é indiferente a adoção de um estado federal ou unitário para fins de verificação das receitas atribuídas aos governos locais. Isso porque existem estados unitários em

¹⁰ Disponível em: <http://www.constitution.ru/en/10003000-01.htm>.

¹¹ Disponível em: https://legislative.gov.in/sites/default/files/COI_English.pdf.

¹² GROENENDIJK, Nico. *Federalism, fiscal autonomy and democratic legitimacy in Europe: toward tax sharing arrangements*. Disponível em: Cairn.info.

¹³ Importante lembrar que, na maioria dos países europeus, os municípios não possuem competência tributária, embora possam ter receitas próprias advindas de tributos de sua competência criados pelo governo central ou estadual.

¹⁴ BLÖCHLIGER, Hansjörg; KING, David. Fiscal autonomy of Sub-central governments. *OECD Economics Department Working Paper* n. 2, 2006, p. 6.

que há maior distribuição de recursos a estes do que para estados e municípios integrantes de estados federados.

Ademais, o mesmo estudo indica que a competência tributária dos governos locais dos países integrantes da OCDE vem sendo reduzida e substituída pela repartição de receitas, indicando que, curiosamente, quanto maior a descentralização política, maior a necessidade de repasses do governo central, em verdadeiro paradoxo quando se pensa em autonomia.

Do breve estudo acima, verifica-se que a competência legislativa municipal, mesmo em países que adotam o federalismo, não costuma ser uma questão relevante, sendo muito maior a preocupação com a repartição de receitas.

III. A Constituição brasileira e a autonomia dos municípios

Da sucinta análise trazida no tópico anterior verifica-se que a Constituição brasileira é muito mais detalhada e rígida do que as demais existentes, o que nos leva a crer que não necessariamente o modelo brasileiro representa uma melhor garantia dos direitos dos contribuintes, sendo, na visão de Costa, necessária maior síntese para maior estabilidade¹⁵.

Ainda assim, não pretende o presente estudo trazer reflexões amplas sobre as reformas constitucionais tributárias necessárias ou a correção daquelas indicadas nos projetos em tramitação, mas apenas se atentar à autonomia dos municípios e eventual violação ao federalismo fiscal, trazendo como base a análise histórica e a experiência de outros países.

Não é demais lembrar que o federalismo pressupõe uma composição política de estado em que é permitido dentro do mesmo território a coexistência de duas ou mais ordens de poderes autônomos, observadas as esferas de competência. Ou seja, o que se busca é impedir a violação da autonomia das partes, que desde já pontuamos, a nosso ver, que se limita a política, alicerçada na autonomia administrativa e financeira.

Embora uma rígida repartição de competências tributárias não seja uma exigência do sistema federal, tal como visto no tópico anterior, o Brasil optou por fazê-lo desde a primeira Constituição, sendo esse o ponto principal de nossa inquietude.

Isso porque o dinamismo da tecnologia e da econômica mundial obviamente não é acompanhado pela tripartição de competência tributária prevista no texto constitucional, que ao menos deveria ser preservado por considerável período, trazendo segurança jurídica.

Ademais, as desigualdades regionais aliadas à ausência de recursos suficientes para o custeio das despesas das unidades federadas acabam por gerar guerras

¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro com comentários de Ricardo Mariz de Oliveira. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 362.

fiscais, conflitos de competências e, até mesmo, alterações estruturais que afetam a repartição de receitas, gerando verdadeira erosão das bases tributárias.

Prova disso, por exemplo, é a utilização das contribuições por parte da União Federal para deixar de realizar transferências intergovernamentais; ou, ainda, a concessão unilateral de benefícios de ICMS, que em princípio tem um efeito indutivo de investimentos, mas por outro obviamente afeta o repasse de receitas.

Não é demais lembrar que a problemática não é nova, tendo Costa acertadamente trazido a reflexão antes mesmo da promulgação de nossa atual Constituição, indicando que muitos estados e municípios não são autossuficientes, dependendo da União Federal, razão pela qual deveria haver um limite à descentralização¹⁶.

Atento ao tema, o Poder Constituinte buscou corrigir as distorções, criando seção própria para a “repartição das receitas tributárias”, cujas regras estão contempladas nos arts. 157 a 160. Ainda assim, passadas mais de três décadas de vigência da Constituição, diversos estados e municípios passam por grave crise econômica, seja pela baixa arrecadação ou, ainda, pela desorganização financeira sem um efetivo controle de gastos.

Tanto isso é verdade, que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), no art. 25, prevê a possibilidade de transferência voluntária de recursos entre os entes da federação, desde que observados os requisitos legais e fora do âmbito já previsto na Constituição.

De mais a mais, a fim de minimizar os incentivos e incentivar a tributação, o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que sejam instituídos e efetivamente arrecadados todos os tributos de competência constitucional, o que sabemos não é fiscalizado.

Em realidade, segundo Serafin¹⁷, o que se verifica na federação brasileira é a particularidade da inclusão do município na federação, com a anomalia de ausência de representatividade direta deste no Poder Central, vez que os representantes na Câmara dos Deputados e no Senado são eleitos como representantes dos estados e Distrito Federal.

Analisando o tema, Bastos¹⁸ indica que, apesar de ser da tradição brasileira a adoção da competência tributária exclusiva, esta não é a regra geral nas demais federações, que costumam adotar as competências concorrentes e/ou partilhadas.

Pois bem, ultrapassada a rápida análise das Constituições de outros países e do Brasil, cumpre verificar suas diferenças e críticas para, a partir das ideias de

¹⁶ COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro com comentários de Ricardo Mariz de Oliveira. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 369 e 372.

¹⁷ SERAFIN, Gabriela Pietsch. O princípio federativo e a autonomia dos entes federados. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 58, Porto Alegre, fev. 2014.

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. A federação e o sistema tributário. In: BASTOS, Celso (coord.). *Por uma nova federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 105.

Luís Eduardo Schoueri, indicarmos nosso entendimento quanto ao federalismo e à autonomia municipal para fins de reforma do tributo do consumo.

IV. O federalismo e a autonomia legislativa municipal

Conforme indicado, nossa principal inquietude se refere à autonomia legislativa tributária municipal existente no sistema pátrio, o que entendemos que de certa forma contribui para a conturbada situação fiscal vivida hoje em nosso país.

Não é demais lembrar que nas Constituições estrangeiras analisadas, ainda que o país adote o federalismo, esta competência praticamente não existe, sem que as autonomias política, administrativa e financeira sejam mitigadas, desde que obviamente exista uma efetiva repartição de receitas tributárias e delimitação de responsabilidades.

Importante esclarecer que não ignoramos os argumentos no sentido de que a autonomia legislativa municipal atualmente já é reduzida, por exemplo, no que se refere ao ISS, quanto às limitações: (i) indicadas na lista de serviços da LC n. 116/2003; (ii) impostas pela EC n. 37/2002 para a concessão de incentivos fiscais, isenções, alíquotas mínimas e máximas; além (iii) da previsão da tributação na sede da empresa ou da efetiva prestação (conforme orientação do STJ).

Contudo, não é demais lembrar que a ampla repartição de receitas tributárias trazida na atual Constituição indevidamente causou um vertiginoso aumento de municípios que nem sequer estão preocupados com sua competência legislativa tributária, gerando grandes gastos para a montagem de infraestrutura municipal ineficiente, cuja arrecadação é insuficiente para as despesas mais básicas.

Nesse ponto, pode-se alegar que alguns estados também apresentam recorrentes déficits, o que não está errado. Então qual seria a lógica para não restringir também a competência legislativa estatal?

Inicialmente, entendemos que a reforma tributária a ser implementada, tais como os projetos hoje existentes, também deverá limitar a autonomia legislativa tributária dos estados, vez que a legislação hoje existente, inclusive emanada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), infelizmente não atende aos princípios insculpidos na Constituição.

Ainda assim, estamos falando em “apenas” 27 unidades, cujas casas legislativas, em tese, possuem melhor representatividade e competência técnica, facilitando assim a observância das normas tributárias pelos jurisdicionados.

Ademais, adotamos como premissa que será mantido o pacto federativo, vez que entendemos relevante uma ordem jurídica autônoma e mais próxima aos jurisdicionados para atender aos problemas e diversidades culturais existentes, considerando a grande extensão territorial brasileira.

Retornando à questão municipal, importante indicar que o Brasil tem hoje mais de 5.500 municípios, muitos deles sem sequer uma estrutura administrativa condizente, com um emaranhado de leis tributárias, muitas vezes sem qualquer rigor técnico ou, até mesmo, uma fonte confiável de consulta, ainda que exista a

Constituição e as leis complementares, como normas gerais para a instituição de determinados tributos.

Ratificando nosso entendimento sobre o tema, Teixeira indica que a problemática da tributação indireta no país decorre da repartição de competências tributárias pela Constituição Federal¹⁹; sendo ainda mais incisivo Martins, ao dispor que a tríplice ordem de atuação autônoma brasileira não encontra correspondência nas demais ordens federativas²⁰.

Sabemos que o tema é controverso e sujeito a críticas, existindo inclusive manifestações expressas de grandes juristas no sentido de que seria inconstitucional a criação de um IVA nos moldes das propostas hoje existentes.

Ao que pese as opiniões analisadas tenham sido obtidas em artigos curtos, publicados em portais jurídicos e, portanto, com pouca margem para o aprofundamento, importante compreender as razões dissonantes.

Hamilton Dias de Souza²¹ entende que a forma federativa é cláusula pétrea e deve ser observada de acordo com o quanto indicado pelo constituinte originário, sendo vedada qualquer modificação por emenda constitucional. Ademais, equivocadamente a nosso ver, indica que a maior parte da arrecadação dos estados e municípios ficaria nas mãos da União, como se não fosse haver a devida repartição de receitas, em tese, sem perda de arrecadação.

Ricardo Lodi Ribeiro²², por sua vez, foi mais específico ao dispor que o cerne da inconstitucionalidade seria “a gigantesca redução da competência tributária dos estados e municípios”, ferindo cláusula pétrea. Ou seja, no entender do jurista, a competência legislativa tributária seria elemento essencial à forma federativa.

Por fim, Humberto Ávila²³, baseado no princípio federativo, analisa os ideais de autonomia e uniformidade, indicando que estas devem coexistir em eventual reforma. Isso porque, em seu entender, se houver autonomia absoluta teremos estados independentes e, se houver uniformidade absoluta, haverá o estado unitário.

¹⁹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de reconhecimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista de Direito Tributário Atual* n. 50, ano 40, p. 28, São Paulo, IBDT, 1º quadrimestre 2022.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rebello; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*, Fecomércio, 2008, p. 17.

²¹ SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Artigo publicado no *site* Jota em 3-7-2019. Disponível em: <https://advs.com.br/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo/>.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. Artigo publicado no *site* Conjur em 8-4-2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>.

²³ ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. Artigo publicado no *site* da Exame em 18-10-2018. Disponível em: <https://bit.ly/2UT9gJL>.

Ou seja, o entendimento de Humberto Ávila é o de que a criação de um IVA nacional, nos moldes dos projetos em trâmite no Legislativo, violará o federalismo pela excessiva limitação dos poderes dos entes federados.

Ao que pese os respeitáveis entendimentos, não é demais lembrar que a reforma do tributo sobre o consumo abrangerá, em âmbito municipal, somente o atual ISS que, embora corresponda a maior receita dos municípios, não é sua única fonte de receitas tributárias.

O IPTU e o ITBI são tributos que incidem sobre a propriedade e que não geram discussão quanto ao sujeito ativo, podendo facilmente ser utilizados para fazer política fiscal, por meio de incentivos ou, ainda, como instrumento de arrecadação. De mais a mais, os projetos em tramitação trazem alíquotas mínimas e máximas que os estados e municípios poderão adotar, que, a nosso ver, também poderão ser utilizadas com efeitos indutivos.

Ou seja, através desses tributos e da fixação da alíquota do novo tributo é possível aos municípios exercer a autonomia política e, inclusive, buscar efeitos indutivos através de “guerra fiscal” que não afronte o pacto federativo.

Não bastasse, o ITR, embora seja de competência federal, pode beneficiar os municípios com áreas predominantemente rurais, caso estes se utilizem da prerrogativa prevista no art. 158, II, da Constituição.

Ainda que por outros motivos, e limitando-se à análise constitucional, outros juristas de renome se manifestaram expressamente sobre a constitucionalidade da criação do IVA nacional, até porque, a nosso ver, não há critério objetivo que conceitue a forma federativa de estado, tendo já sido verificado no presente trabalho que a grande maioria das Constituições estrangeiras afastam ou limitam a competência legislativa tributária municipal, sem que isso impacte no federalismo.

Para Sergio André Rocha²⁴, os projetos de reforma do imposto sobre o consumo em tramitação não violam o art. 60, § 4º, da Constituição. Flavio Rubinstein²⁵, Eurico de Santi e outros juristas²⁶ são ainda mais incisivos, ao indicarem que o sistema federal não pressupõe a discriminação de competência tributária, mas sim as autonomias político-administrativas e, conseqüentemente, a financeira.

Importante indicar que Eurico de Santi e os juristas que o acompanham são ainda mais incisivos ao rebaterem as críticas à proposta de reforma do tributo do

²⁴ ROCHA, Sergio André. Questão Federativa é central na análise da constitucionalidade do IBS. Artigo publicado no *site* Conjur em 6-8-2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-06/sergio-rocha-questao-federativa-central-analise-ibs>.

²⁵ RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (org.). *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; JUNIOR, Aldo de Paula; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. Artigo publicado no *site* JOTA em 20-5-2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>.

consumo. Entendem estes que nem sequer há supressão de competência tributária, mas sim sua alteração, com a instituição conjunta do novo tributo por todos os entes. Ademais, estes indicam que a repartição de competências não seria cláusula pétrea.

Ainda que as opiniões possam ser controversas, importante frisar que o poder de legislar dos estados e municípios atualmente se restringe apenas à competência impositiva (instituição do tributo), não lhe sendo facultada a possibilidade de legislar sobre os aspectos e normas gerais do tributo e do Direito Tributário, sem com isso existir questionamento relevante sobre a autonomia destes.

Em outras palavras, a competência tributária hoje existente já é limitada, por exemplo, quanto aos tributos que se pretende reformar, pelas Leis Complementares ns. 87/96 (ICMS) e 116/2003 (ISS), sem que com isso se alegue qualquer violação ao pacto federativo.

As propostas atuais instituirão um novo tributo que mitigará as guerras fiscais, os conflitos de competências, outorgando aos estados e municípios a possibilidade de definir suas alíquotas, observadas as limitações, a fim de que possam praticar política fiscal.

Ainda assim, o tema poderá ser levado ao Judiciário²⁷, o que já verificamos ocorreu em outros países, e tanto isso é verdade que a controvérsia não passou despercebida pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, que entendeu não haver violação à cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, da Constituição²⁸.

Ainda que de forma indireta, o tema já chegou a ser analisado pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.024-2, tendo o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, indicando que “as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege”.

Ou seja, o julgado se coaduna com as lições de Horta²⁹, no sentido de que o dispositivo abrange a proibição de se deliberar sobre proposta que pretenda mitigar ou reduzir a forma federativa de estado além da “fronteira” mínima possível.

Ao que pese a controvérsia quanto à (in)constitucionalidade da reforma tributária pela supressão parcial de competência legislativa tributária, a nosso ver o ponto fulcral da reforma tributária, para fins de manutenção do federalismo, é a

²⁷ SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, cláusula pétrea do federalismo e o STF. Artigo publicado no *site* Conjur em 16-4-2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>.

²⁸ Conforme se verifica no relatório da PEC n. 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=Parecer-CCJC-14-05-2019.

²⁹ HORTA, Raul Machado. Direito Constitucional, p. 61/62.

manutenção da autonomia político-administrativa, que necessariamente decorre da financeira.

Assim, cumpre verificar com maior atenção as regras para repartição de receitas, em especial, diante da atual realidade de repasse incondicional de valores, que fez com que se proliferassem os municípios.

V. O federalismo e a autonomia financeira municipal

A maioria das críticas aos atuais projetos de reforma tributária se limita a discutir a autonomia legislativa tributária, como se as propostas pretendessem suprimi-la integralmente, o que, como demonstrado no tópico anterior, não ocorrerá.

Ainda assim, mesmo que se confirmasse tal hipótese, importante lembrar que diversos países adotam tal sistemática, sem que com isso seja suprimida a forma federativa. Tanto isso é verdade que, em estudo da OCDE, foi indicado que a autonomia fiscal deve ser verificada através de diversos indicadores e não apenas pela competência tributária, tais como: a arrecadação de tributos, a discricionariedade para definição de alíquotas e benefícios fiscais, montante recebido na repartição de receitas, discricionariedade para tomar empréstimos, dentre outros³⁰.

Não é demais lembrar que a repartição de competência tributária atual não confere de fato autonomia financeira à maioria dos municípios, ainda que recebam recursos provenientes da repartição de receitas, obrigando alguns destes muitas vezes a depender de mais auxílio dos estados e da União para cumprir com seus encargos.

Isso porque, a nosso ver, o ponto fulcral da federação é a autonomia financeira dos seus entes, que devem possuir recursos suficientes para cobrir as despesas dos encargos que lhe são atribuídos, o que deveria ocorrer *independentemente* das demais unidades da federação. Ou seja, comungamos com o entendimento de Conti no sentido de que o aspecto fundamental da reforma tributária é a repartição de receitas tributárias³¹.

Importante observar que a problemática não é nova, tendo Nogueira³² identificado a “miséria financeira” de estados e municípios no Brasil, antes mesmo da atual Constituição, justamente pela centralização da aplicação dos recursos na União Federal.

³⁰ BLÖCHLIGER, Hansjörg; KING, David. Fiscal autonomy of Sub-central governments. *OECD Economics Department Working Paper* n. 2, 2006, p. 25/27.

³¹ CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 912.

³² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Congresso e o ápice da crise constitucional tributária. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019, p. 191.

Até mesmo os repasses entre estados e municípios motivam o contencioso, tendo o Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário n. 572.762/SC, com repercussão geral, afastado ato unilateral de estado que diminuiu o repasse do ICMS aos municípios, quando da concessão de benefícios fiscais, conforme excerto abaixo:

[...] Assentei, ainda a propósito do tema, o seguinte:

“Provavelmente, a característica mais relevante do Estado Federal – pelo menos a que apresenta maiores consequências de ordem prática –, ao lado da questão da distribuição de competências, seja a atribuição de rendas próprias às unidades federadas. Com efeito, é indispensável que o participe da federação, que exerce a sua autonomia dentro de uma esfera de competência própria, seja contemplado com a necessária contrapartida financeira para fazer face às obrigações decorrentes do exercício pleno de suas atribuições.”

E recorrendo ao magistério de Dalmo de Abreu Dallari, continuei:

“[...] quem confere competência, na verdade, está transferindo encargos, sendo imprescindível atribuir-se ao ente político as rendas adequadas para que possa desempenhá-la satisfatoriamente”, aduzindo que, “sem autonomia financeira, a autonomia política de que, por definição, é dotado o membro da federação, será apenas nominal, porquanto não pode agir com independência aquele que não possui recursos próprios” [...]

Destarte, para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva, e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira, não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus.

Em outro julgado, o Supremo Tribunal Federal novamente se manifestou sobre a repartição de receitas decorrente de disputas políticas indicando que são “inconstitucionais as disposições que excluem por completo e abruptamente o Município” da participação dos recursos do ICMS (RE 401.953/RJ).

Não é demais lembrar que a autonomia municipal decorre do art. 29³³ da Constituição Federal, a qual expressamente prevê no art. 34³⁴ a possibilidade de intervenção federal no caso de violação desta ou na ausência de transferência de receitas tributárias, princípios básicos de nossa federação.

³³ “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:”

³⁴ “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: [...] V – reorganizar as finanças da unidade da Federação que: [...] b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; [...] VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: [...] c) autonomia municipal;”

Mas isso não quer dizer necessariamente que a autonomia municipal passa pela competência legislativa tributária, mas sim que deve se resguardar justamente sua fonte de receitas para fazer frente às suas obrigações, conforme lições de Schoueri³⁵.

Ou seja, entendemos que o federalismo exige que o ente tenha recursos suficientes para o desenvolvimento da autonomia política, administrativa e legislativa, o que pode decorrer tanto através da competência tributária quanto pelo repasse incondicional de receitas.

Importante observar que o estudo da OCDE³⁶ indica que a evolução da autonomia fiscal dos governos subcentrais passa por reforma em que a competência tributária é transferida para outro nível de governo e substituída pela repartição incondicional de receitas, o que historicamente tem favorecido estados e municípios.

A sistemática atual é tão prejudicial que, fazendo uma análise econômica do tema, Rubinstein³⁷ conclui que os tributos incidentes sobre o consumo, quando alocados aos estados e/ou municípios interferem negativamente no mercado interno e, até mesmo, no comércio internacional.

Portanto, entendemos que a autonomia financeira municipal é muito mais relevante para assegurar o modelo federativo e, portanto, na análise de uma proposta de reforma tributária, do que a matéria até então em voga nas críticas apresentadas que, em sua maioria, estão limitadas à redução da autonomia legislativa tributária.

VI. A análise histórica da autonomia municipal

Ultrapassadas as análises quanto às autonomias legislativa e financeira dos municípios, cumpre verificar como estas se relacionam com o conceito de federalismo, a fim de responder ao questionamento proposto, qual seja, se a centralização do tributo sobre o consumo na União, com a limitação da competência legislativa tributária municipal, violaria o federalismo fiscal.

Não há dúvidas de que o federalismo é uma cláusula pétrea, prevista no art. 60, § 4º, I, da Constituição, que não pode ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-la, razão pela qual adotamos como premissa sua continuidade.

Já observamos nos tópicos anteriores que o federalismo pressupõe a autonomia de cada um dos entes que cooperam entre si, através da repartição das obrigações e das receitas tributárias, existindo fundos para tentar equalizar as diferenças regionais existentes.

Contudo, é importante verificar se, historicamente, os municípios possuíam as mesmas autonomias legislativa e financeira hoje existente ou se essa foi alarga-

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238.

³⁶ BLÖCHLIGER, Hansjörg; KING, David. Fiscal autonomy of Sub-central governments. *OECD Economics Department Working Paper* n. 2, 2006, p. 12.

³⁷ RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (org.). *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 212.

da/reduzida ao longo do tempo. Isso porque a atual concessão de competência tributária a todos os entes, limitada pela Constituição ou por Lei Complementar, se mostrou ineficiente para, por exemplo, evitar a guerra fiscal.

De fato, Ferraz Junior³⁸, ao fazer uma análise histórica da federação brasileira, indica que o modelo atualmente vigente, com a concessão unilateral de benefícios, que impactem direta e economicamente outras unidades, teria um caráter de “abuso da autonomia”, que deveria ser rechaçado pelo Estado de Direito.

Infelizmente, a legislação existente e o Poder Judiciário não conseguiram corrigir o vício, mesmo com as frequentes alterações legislativas ou, ainda, pela ausência de celeridade para pacificação do tema, a fim de resguardar a segurança jurídica.

É justamente essa correção que se pretende com a reforma do tributo sobre o consumo, vez que, adotadas as definições de Ávila, não pode haver “soberania” – poder de autodeterminação plena, não condicionado a outro poder – mas deve haver “autonomia”, que é a capacidade de autodeterminação dentro da competência que lhe foi traçada.

Ou seja, entendemos que nesse ponto se encontra a controvérsia doutrinária, qual seja, se a autonomia legislativa tributária integra a autonomia financeira. Ao que pese já termos nos posicionado nos tópicos anteriores sobre o tema, cumpre uma análise mais detida do tema.

Como já explicitado, Serafin³⁹ indica que a inclusão do município na federação é uma particularidade brasileira. Silva⁴⁰ é mais assertivo, ao indicar que a autonomia política do município não é suficiente para considerá-lo como uma entidade federativa, uma vez que não existiria uma federação de municípios.

Meirelles⁴¹ também se preocupou com a distinção ao tratar da autonomia municipal concedida pela Constituição, indicando se tratar de prerrogativa política prevista na Constituição.

Em clássica obra sobre o tema, Bandeira de Mello indica que não há uma única definição de regime federativo, existindo naturais peculiaridades em cada estado. Contudo, estes são análogos, sempre baseados em três principais características como elemento essencial: “a) o processo de repartição de competências entre a União e os Estados federados; b) a autonomia dos Estados federados; c) a participação dos Estados federados nas decisões da União”⁴².

³⁸ JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277 e 281.

³⁹ SERAFIN, Gabriela Pietsch. O princípio federativo e a autonomia dos entes federados. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 58, Porto Alegre, fev. 2014.

⁴⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 477.

⁴¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 80/82.

⁴² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do estado federal*. Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 17.

Voltando ao caso concreto, depreende-se que a atual sistemática do tributo sobre o consumo gerou inúmeros conflitos, perda de arrecadação e, consequentemente, ausência de cooperação entre os entes, sendo as inúmeras alterações legislativas realizadas nas últimas décadas infrutíferas para a resolução do tema, sem maiores críticas quanto à violação ao pacto federativo.

Nesse caso, de rigor a centralização do tema, inclusive algo natural na atual dinâmica da sociedade em que vivemos, o que pode ser visto nos exemplos estrangeiros coletados há tempos por Bandeira de Mello⁴³, em que Stephen Leacock indica a necessidade de extensão dos poderes do governo central quando a autonomia do ente ultrapassa seus limites, impactando a economia nacional.

Já Torres⁴⁴ trata o tema da expansão do poder legislativo tributário federal como uma característica do federalismo moderno. A nosso ver, isso em nada interfere na federação, pelo contrário, a fiscalização e a centralização das competências se fazem necessárias para evitar, como hoje acontece, abusos dos entes federados que interferem no interesse nacional, prejudicando o livre mercado e a cooperação pretendida pela Constituição.

Até porque os problemas até aqui verificados tendem a se intensificar, já existindo, por exemplo, inúmeros debates sobre a tributação do consumo no metaverso, na disponibilização de áreas para carregar carros elétricos, dentre outras inovações hoje existentes.

Obviamente que não se está aqui defendendo o fim do federalismo e um estado centralizado, o que inclusive já foi objeto de severas críticas por Nogueira⁴⁵, antes mesmo da atual Constituição, ao indicar que não pode haver exacerbada concentração de poderes e o monopólio da tributação na União.

Tal como previsto nas propostas de reformas existentes, as alterações passarão pelas casas legislativas, em que os estados-membros estão devidamente representados e a regulamentação do tributo necessariamente deverá contar com participação dos entes federados.

Talvez as críticas às propostas apresentadas decorram justamente da ausência de visibilidade quanto a como será a organização e a participação dos estados e municípios quando da instituição dos tributos, vez que os projetos se limitam a transferir tal encargo à Lei Complementar.

Considerando o histórico legislativo nacional, a nosso ver, esse é o ponto crítico nas reformas tributárias que estão em tramitação, o que deveria ser mais bem explorado e objeto das críticas aos projetos, que em sua maioria se limitam a discutir a autonomia legislativa tributária.

⁴³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do estado federal*. Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 94/95.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1, p. 410.

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Congresso e o ápice da crise constitucional tributária. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019, p. 188.

Quanto à análise histórica da autonomia dos entes federados⁴⁶, cumpre verificar a lição de Horta⁴⁷, o qual inicia sua análise na época do império, indicando que as antigas províncias, no ato de transformação em estados da federação passaram a ter soberania, em seguida suprimida pelas intervenções do poder federal.

Ao que pese a ampla discussão à época da primeira Constituição brasileira quanto aos problemas políticos e jurídicos decorrentes do federalismo, Nogueira⁴⁸ de antemão se atentou aos problemas financeiros, indicando que a nova tendência verificada nos Estados Unidos era a alocação dos impostos nas mãos do governo federal para que este repartisse entre os estados, sendo o excesso de descentralização um “perigo” ao federalismo.

Ademais, houve grande controvérsia desde a primeira Constituição sobre as limitações à autonomia dos estados-membros, impostas por princípios não claramente dispostos no texto e sem qualquer sanção, bem como se a autonomia municipal deveria ser por esta determinada ou se seria um poder inerente ao estado-membro.

Fato é que as estruturas jurídico-políticas existentes à época foram incapazes de satisfazer às exigências sociais crescentes, vez que alheias aos reclamos da sociedade, culminando com um movimento que derrubou o governo.

Já a Constituição posterior de 1934 limitou a autonomia dos estados-membros outrora existente, concedendo ao ente federal a competência para expedição de normas gerais e fundamentais. Ou seja, houve o alargamento da competência concorrente e a retração da autonomia normativa dos estados-membros, com competência para elaborar leis supletivas ou complementares da legislação federal.

Apesar das críticas similares àquelas hoje existentes, no entender de Horta⁴⁹, a Constituição de 1934 inaugurou um novo federalismo, mais atento ao social, tal como estava ocorrendo em outros país após a primeira grande guerra. Devido ao curto período de vigência, não foi possível verificar na prática se as alterações seriam benéficas.

Pouco se pode falar da Constituição de 1937, vez que o país vivia a ditadura de Getúlio Vargas, que, com o fim da segunda grande guerra e a luta por liberdade, foi deposto.

A Constituição de 1946 buscou restaurar a autonomia dos estados-membros, nos moldes daquela de 1934, afastando a intervenção federal e concedendo pode-

⁴⁶ Consulta às constituições anteriores através do *site* <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portall-egis/legislacao-historica/constituicoes-antiores-1>.

⁴⁷ HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Gráficos Santa Maria, 1964.

⁴⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. Relatório do Ministério da Fazenda, p. 7, transcrito por: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1, p. 90.

⁴⁹ HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Gráficos Santa Maria, 1964, p. 183.

res para que a então Suprema Corte declarasse a inconstitucionalidade dos atos estaduais e sua suspensão.

Ou seja, a partir dessa Constituição, os estados-membros voltaram a ter maior autonomia, bem como foi incluída de forma expressa a cooperação entre eles, levando em consideração os desequilíbrios regionais existentes, com novas regras de repartição do produto decorrente da tributação, enquanto até então o auxílio financeiro só era previsto em condições extremas, como calamidade pública.

Ainda assim, o federalismo implementado não foi suficiente para a autonomia dos estados-membros, que continuaram na dependência econômica do poder central, mesmo com as posteriores emendas ampliando a repartição das receitas.

Por fim, a Constituição de 1967, que regeu o período militar, era autoritária e centralizadora, posteriormente emendada por sucessivos atos institucionais que unilateralmente legitimavam as ações políticas propostas pelo regime ditatorial, embora em tese tenha mantido o federalismo, com severas críticas, consolidando a expressão “federação de opereta” de Paulo Bonavides.

De fato, a autonomia de estados e municípios existia apenas no papel, embora seja importante observar que somente a partir dessa Constituição foi outorgada competência expressa para os municípios exigirem o IPTU e o ISS. Ademais, havia previsão quanto à possibilidade de delegação da administração, fiscalização e arrecadação de tributos entre todos os entes, mas na prática tudo era controlado pelo Poder Central, que inclusive poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Para Zilveti⁵⁰, até então o federalismo fiscal brasileiro não havia outorgado as autonomias típicas aos estados e municípios, o que teria ocorrido apenas na atual Constituição.

Ainda assim, o modelo adotado, reitere-se, com a particularidade do federalismo trino, não está isento de críticas e problemas, sendo inclusive defendida por muitos a repactuação do federalismo brasileiro e não uma simples reforma tributária, vez que a problemática não se resume à esfera tributária.

Tanto isso é verdade, que existe um projeto de emenda constitucional⁵¹ para a alteração do pacto federativo, já aprovado pela Assembleia Legislativa de onze estados, em que se busca maior autonomia política.

O breve histórico indicado demonstra que apesar de o Brasil ter adotado o federalismo desde a primeira Constituição, a autonomia dos entes sempre se pauteou na delegação de competências e receitas para tal fim, independentemente da existência de competências tributárias ou legislativas plenas.

⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 424.

⁵¹ Disponível em: Federalismodeverdade.com.br. Acesso em: 3 nov. 2022.

Ou seja, os poderes políticos outorgados aos entes variaram ao longo da história seja por questão políticas, históricas ou sociais, mas jamais se discutiu formalmente a extinção do federalismo. Pelo contrário, o que houve ao longo da história foi o incremento da cooperação, ainda insuficiente para resolução dos problemas de nosso país.

Ao que pese os entendimentos em sentido contrário, os projetos de reforma em tramitação hoje no Legislativo buscam justamente corrigir os problemas decorrentes da atual sistemática, sem com isso restringir a autonomia política ou administrativa dos estados ou municípios, sendo essencial uma justa repartição de receitas a fim de evitar a centralização de recursos no ente federal.

VII. Conclusão

Entendemos que a repartição de receitas tributárias e a cooperação é muito mais relevante para a manutenção do federalismo do que a discussão quanto ao alargamento ou restrição da competência tributária, que como indicado no presente, sequer é requisito necessário daquele.

Tanto isso é verdade, que nas diversas constituições estrangeiras analisadas, em sua maioria, não há a competência legislativa tributária municipal, sem que se faça qualquer crítica ao federalismo. Ademais, no Brasil historicamente a delegação por vezes foi alargada ou reduzida a depender do contexto histórico, econômico ou social.

Não bastasse, ao contrário do que aparentemente indicam as críticas aos atuais projetos de reforma tributária, não haverá a supressão integral das competências tributárias, mas sim a unificação de determinados tributos que historicamente geram graves problemas ao próprio federalismo.

Tanto isso é verdade que há mais de três décadas convivemos com guerra fiscal, déficits orçamentários de diversos entes, longuíssimos contenciosos e a instituição de diversas legislações que não resolvem o problema da tributação sobre o consumo, sendo necessária a reforma.

A nosso ver, o grande problema na realidade está na falta de visibilidade de como se dará a participação dos estados e municípios no controle do novo tributo, bem como quais serão os critérios de repartição de receitas, a fim de que os poderes delegados a estes possam ser devidamente cumpridos, sem com isso incentivar a concorrência desleal ou a dependência do ente federal.

Referências

- ALVES, Luiza Barbara Guimarães; RIOS, Marcelo Jabour. Adoção do IVA no Brasil – reflexões para uma futura reforma tributária. In: QUIRINO, Fabrício Alves; PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona (coord.). *A reforma da tributação das empresas*. São Paulo: Almedina, 2021.
- BASTOS, Celso Ribeiro. A federação e o sistema tributário. In: BASTOS, Celso (coord.). *Por uma nova federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

- BLÖCHLIGER, Hansjörg; KING, David. Fiscal autonomy of Sub-central governments. *OECD Economics Department Working Paper* n. 2, 2006. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/federalism/37388375.pdf>.
- CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo, Dialética, 2010.
- CONTI, José Maurício. *A luta pelo direito financeiro*. São Paulo: Blucher, 2022.
- CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro com comentários de Ricardo Mariz de Oliveira. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.
- GROENENDIJK, Nico. *Federalism, fiscal autonomy and democratic legitimacy in Europe: toward tax sharing arrangements*. Disponível em: Cairn.info.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. *A autonomia financeira dos estados no federalismo brasileiro – a alteração de competências tributárias estaduais em face da cláusula pétreia*. São Paulo, 2014, Tese de Doutorado. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16092016-120934/pt-br.php>.
- HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Gráficos Santa Maria, 1964.
- JHA, Raghbendra. *Indirect tax reform and fiscal federalism in India*. SSRN, 2013.
- JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- KOPIN, Dmitriy; KOPINA, Anna. Fiscal federalism and tax autonomy. Digital economy challenges. *Financial Law Review*, n. 14(2), 2019.
- LEÃO, Martha. Contributo ao estudo da reforma tributária no Brasil: entre a propaganda “simplificação” do sistema e a insegurança jurídica da ruptura nacional. In: CUNHA, Ivan Ludovice; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JUNIOR, Rogério Abdala (org.). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019.
- LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. Comentários às críticas de violação ao federalismo. In: CUNHA, Ivan Ludovice; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JUNIOR, Rogério Abdala (org.). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rebello; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*, Fecomércio, 2008.

- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do estado federal*. Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda publica: teorica aplicada*. Trad. Juan Francisco Corona Ramon, Juan Carlos Costas Terrones e Melia Diaz Alvarez. Madrid: McGraw-Hill, 1992.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Congresso e o ápice da crise constitucional tributária. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, v. 30, 2014.
- REZENDE, Condorcet. Temos um “Sistema” Tributário? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rebello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*. Fecomercio, 2008.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERSI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, Andre Mendes (org.). *Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, v. 4.
- RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (org.). *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SERAFIN, Gabriela Pietsch. O princípio federativo e a autonomia dos entes federados. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 58, Porto Alegre, fev. 2014.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, jan.-abr. 2005.
- SMART, Michael; BIRD, Richard. VAT in federal system: lessons from Canada. *Rotman School of Management Working Paper* n. 2115622, jul. 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2115622>.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de reconhecimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista*

de Direito Tributário Atual n. 50, ano 40, São Paulo, IBDT, 1º quadrimestre 2022.

TESAURO, Francesco. *Instituições de direito tributário*. Trad. Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TIPKE, Klaus. Derecho Tributario: caos, conglomerado o sistema? *Revista de la Facultad de Derecho de Granada*, n. 146, 1976.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Trad. 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v. I.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

A Não Cumulatividade Aplicável ao Imposto sobre o Consumo: Reflexões à Luz do Direito Comparado

The Non Cumulativity of Consumption Tax: Reflections Based on Comparative Law

Marcos Antonio Campanatti Filho

Resumo

O presente estudo examina a não cumulatividade tributária do imposto sobre o consumo e como a União Europeia, Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Índia e China a implementaram, analisando as vantagens e desvantagens dos métodos existentes (“imposto sobre imposto” *versus* “base sobre base”) e investigando qual é o mais adequado para atingir a capacidade contributiva que o consumidor manifesta no ato do consumo, considerando as premissas e características da proposta de reforma tributária formulada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, bem como as peculiaridades do Brasil e do sistema tributário brasileiro. O artigo pretende demonstrar as razões pelas quais se considera o método imposto contra imposto como sendo o mais adequado para este fim.

Palavras-chave: imposto sobre o consumo, não cumulatividade, capacidade contributiva, imposto contra imposto, reforma tributária.

Abstract

This study examines the non-cumulativity of consumption tax and how the European Union, New Zealand, Australia, Canada, India and China have implemented it, analyzing the advantages and disadvantages of the existing methods (“invoice credit” versus “basis on basis”) and investigating which is the most appropriate to achieve the taxable capacity that the consumer manifests in the act of consumption, considering the premises and characteristics of the tax reform proposal formulated by Professor Luís Eduardo Schoueri, as well as the peculiarities of Brazil and the Brazilian tax system. The article aims to demonstrate the reasons why the invoice credit method is the most appropriate for this purpose.

Keywords: consumption tax, non cumulativity, taxable capacity, invoice credit method, tax reform.

1. Introdução

O objetivo da presente pesquisa é testar a proposta de reforma tributária formulada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri¹, que compreende a criação de

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor Econômico*, 20 jul. 2021. Dis-

um novo modelo de imposto sobre o consumo, cujo contribuinte – de fato e de direito – é o consumidor final.

Nesse sentido, a pesquisa tem o escopo de investigar o modelo de tributação mais adequado para gravar a manifestação da capacidade contributiva no consumo, além de investigar os pontos positivos e negativos da proposta, dificuldades na implementação, quais parâmetros precisam ser aprimorados, a fim de atingir um regime de tributação sobre consumo que (i) verifique a renda consumida e tribute uma base ampla (sem diferenciação de operação, bens e serviços); (ii) seja plurifásico; (iii) leve em consideração os valores pagos em cada etapa da cadeia como antecipações do tributo devido pelo contribuinte (consumidor); (iv) trate o consumidor como contribuinte de fato e de direito, legitimando-o a questionar o tributo em juízo, pleitear e receber restituições; (v) tenha uma sistemática diferente da proposta nas PEC 45 e 110, atualmente em tramitação no Congresso Nacional; (vi) não onere compras governamentais ou de entidades imunes; (vii) permita a restituição do imposto ao consumidor de baixa renda; (viii) autorize o crédito sobre o imposto recolhido pelo fornecedor; e (ix) afaste a tributação quando o fornecedor não recebe o preço.

Já ao presente subgrupo de pesquisa foi incumbida a tarefa de enfrentar o tema da não cumulatividade tributária, aspecto inerente a praticamente toda discussão que envolve uma reforma na tributação sobre o consumo.

Dentro da não cumulatividade tributária, responderemos à seguinte pergunta de pesquisa: na sistemática não cumulativa de um tributo sobre o consumo, qual metodologia de crédito deve ser adotada: (i) imposto sobre imposto; ou (ii) base sobre base, à luz das peculiaridades da proposta elaborada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri?

A abordagem de pesquisa adotada é o estudo do Direito Comparado, por meio do qual será possível investigar a metodologia de crédito que os países escolhidos adotam e, na medida do possível, as razões que os levaram a tanto.

A comparação, em que pese arriscada, é necessária para melhor compreender as características de cada sistema jurídico e colocá-las em cotejo com as peculiaridades de nosso sistema jurídico.

Como ensina Geraldo Ataliba, muitas vezes só percebemos os traços típicos e as singularidades do nosso direito positivo mediante o estudo de outros direitos.

Assim, a composição de sistemas evidencia que eles em geral possuem institutos, princípios e traços iguais, outros diferentes e outros, ainda, originais.

O Direito Comparado nos fornece, além disso, critérios para reconhecer melhor as semelhanças de nosso sistema em contraste com os demais².

ponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 23 jan. 2022.

² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Estudo inédito sobre ICM na Constituição, apud BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 100.

Para Brandão Machado, o estudo do Direito Comparado tem o mérito de mostrar a diversidade de critérios adotados pelo legislador e doutrina de diferentes países para a qualificação jurídica de um mesmo fenômeno econômico³.

Jörg Manfred Mössner, em sua obra *Introduction to comparative tax law*, explica por que estudar o Direito Comparado. Segundo o autor, o estudo do Direito Comparado traz os seguintes benefícios (i) conhecimento quanto ao Direito estrangeiro e às questões ali discutidas; (ii) ao estudar e analisar um sistema estrangeiro e problemas ali enfrentados podemos compreender melhor o nosso próprio ordenamento; e (iii) o exercício pode ser utilizado como *lege ferenda*, pois, em que pese cada Estado tenha sua própria história, costumes, valores, etc., muitos dos seus problemas podem ser semelhantes⁴.

Foi o que fez, a título de exemplo, Geraldo Ataliba, em sua clássica obra *Sistema constitucional tributário brasileiro*, onde o autor traçou importante paralelo entre o sistema constitucional brasileiro e os sistemas norte-americano, argentino, mexicano, alemão e francês⁵.

Nesse sentido, os países selecionados para estudo do Direito Comparado foram: (i) União Europeia; (ii) Nova Zelândia; (iii) Austrália; (iv) Canadá; (v) Índia; e (vi) China.

Algumas razões justificaram a escolha desses países.

Com relação à União Europeia, no meu ponto de vista, todo estudo referente ao imposto sobre valor agregado (IVA) – ou de qualquer tributo de valor agregado do qual a não cumulatividade é elemento inerente – deve ter como ponto de partida suas origens históricas.

Por isso, a União Europeia, além de ser precursora na implementação de um tributo sobre o valor agregado, ainda é referência no que atine à qualidade do tributo, havendo uma normativa harmonizada aplicável aos membros integrantes que merece, sem dúvidas, maior aprofundamento acadêmico.

Quanto à Nova Zelândia, o sistema de tributação sobre o consumo neozelandês é referência mundial no que tange à qualidade desta modalidade de tributação.

Nesse sentido, o IVA neozelandês possui as características ideais que especialistas defendem que o IVA deve ter: (i) base de incidência ampla; (ii) poucas alíquotas (uma ou duas); e (iii) poucas ou nenhuma isenção.

³ MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p. 74.

⁴ MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law. *Introduction to comparative tax law*. Rubbettino Editore, 2008, p. 13-26, apud NETO, Luís Flávio. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. São Paulo: FDUSP, Dissertação de Mestrado, Orientação: Luís Eduardo Schoueri, 2011, p. 22-23.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 67-88.

É, assim, considerado referência de um sistema tributário simples, neutro e eficiente.

Tanto que foi adotado como um dos principais modelos de referência pelo CCF na elaboração de sua proposta de reforma tributária. Esse modelo foi acolhido por Baleia Rossi e resultou na PEC 45 atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

Assim, por se tratar a Nova Zelândia de uma referência mundial na adoção do IVA como tributo sobre o consumo, qualquer estudo de Direito Comparado não poderia ignorar o sistema neozelandês.

A Austrália, por sua vez, também adota a tributação sobre o consumo nos moldes do IVA, à semelhança do que ocorre na Nova Zelândia. Assim, por se tratar de um modelo de IVA semelhante ao da Nova Zelândia (com ressalva para o número de isenções), mas adaptado para um país com dimensões continentais como a Austrália, que adota o modelo federativo de Estado, entendo que pode ser pertinente o seu estudo.

Já a decisão de estudar o método do crédito da não cumulatividade da tributação sobre o consumo do Canadá se deve a razões pragmáticas: como um sistema federativo, como o Brasil, conseguiu aprovar uma reforma tributária ampla por meio da implementação de um novo modelo de tributação sobre o consumo denominado IVA-Dual.

A propósito, há quem afirme que essa seria a única forma de viabilizar uma efetiva e ampla reforma tributária no Brasil, uma vez que as experiências passadas mostraram que a adoção de um IVA Nacional, reunindo os tributos de todos os entes, parece não ser viável no contexto político brasileiro, em virtude do grande conflito federativo que referida proposta gera⁶.

Trata-se de um país semelhante ao Brasil no tocante a dimensões continentais e ao modelo federativo de Estado. Com efeito, a experiência canadense certamente enriquecerá os debates sobre a metodologia do crédito a ser adotada.

No tocante à Índia, trata-se de mais um país que guarda semelhanças com o Brasil, não apenas em sua dimensão continental (3.287.000 km² vs. 8.500.000 km²), como por adotar o sistema federativo e também quanto ao sistema tributário que lá vigorava antes da implementação do IVA-Dual⁷.

⁶ ROCHA, Melina. *Reforma tributária: a solução é o modelo canadense*. Jota Info, 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>. Para mais detalhes sobre os desafios do IVA em países federativos, veja-se: Webinar FGV | IVA em países federativos: a experiência canadense. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Pg3iAdZXwMA&t=4570s&ab_channel=FGV. Acesso em: 17 jan. 2022.

⁷ XIMENES, Diego Fernandes. O sistema tributário da Índia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimental (Coords.). *Sistemas tributários do mundo: a tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 339-352.

Nessa linha de raciocínio, até 2000, o Governo Central tinha um imposto seletivo em cascata, semelhante ao imposto de consumo brasileiro extinto em 1964. Este imposto tinha, em 1992, 19 alíquotas sendo a maior de 110%⁸.

Em 2008, Marcos Mendes relatou que o sistema tributário indiano era um antiquado conjunto de impostos indiretos, com alto grau de cumulatividade e baixa participação dos impostos diretos sobre a renda. Havia baixa racionalidade na distribuição de competências entre o governo central e os estados. O universo de contribuintes era muito pequeno e havia muitas isenções e incentivos fiscais sem justificativa racional. A tributação efetiva variava fortemente entre setores e regiões, ao sabor dos incentivos e isenções⁹.

Com a reforma implementada em 2017, o modelo do IVA-Dual da Índia extinguiu 17 outros tributos.

Em suma, a Índia é um caso interessante de se estudar dadas as semelhanças – geográficas e sociais – com o Brasil.

Quanto à China, a arrecadação do IVA corresponde a cerca de 45% da arrecadação total, enquanto o imposto sobre a renda correspondeu a, respectivamente, 20,9% e 8,2% do total. Assim, semelhantemente ao que ocorre no Brasil, a arrecadação tributária na China advém em sua maioria da tributação sobre o consumo.

Além disso, mais algumas razões sugerem o estudo do sistema tributário chinês: (i) trata-se de uma potência econômica mundial que teve um grande crescimento nos últimos anos, que coincide com; (ii) a reforma relativamente recente implementada no IVA; (iii) assim como acontece no Brasil, há discussões sobre o tratamento em operações interestaduais, embora na China as discussões sejam entre províncias não reconhecidas como unidades federadas; e (iv) por fim, a China é um país populacional e geograficamente grande, com diferenças regionais, como também se observa no Brasil.

Ao final, depois da contribuição do Direito Comparado, faremos o cotejo entre as premissas da proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri com as vantagens e desvantagens de cada método para, assim, concluir pela adoção de um ou outro.

Antes, porém, é preciso entender como funciona a não cumulatividade tributária e seus métodos.

⁸ VARSANO, Ricardo. *Os IVAs dos BRICs*, 2012. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano/>.

⁹ MENDES, Marcos J. *Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais*. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Centro de Estudos. Textos para Discussão, 49. Brasília, out. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>.

2. Notas sobre a não cumulatividade tributária

É antiga¹⁰ a distinção doutrinária entre os chamados tributos diretos e indiretos, à medida que permitam – ou não – o repasse do custo tributário a terceiro.

Quando um tributo não permite a transferência do ônus fiscal a outrem, diz-se que o tributo é direto por incidir econômica e juridicamente sobre o contribuinte de direito.

Ao contrário, quando o tributo permite o repasse, é denominado tributo indireto, na medida em que a sua incidência ocorre juridicamente sobre o contribuinte de direito, que é quem recolhe o imposto, e economicamente sobre o chamado contribuinte de fato, que é quem arca com o seu custo.

A bem da verdade, todo tributo permite, em maior ou menor medida, que o seu custo seja repassado a uma terceira pessoa, a depender de conceitos econômicos como oferta, demanda, elasticidade etc., o que passa ao largo do escopo da presente pesquisa. Isso pode acontecer na precificação de qualquer prestador de serviço, que pode incluir, a título de exemplo, o ônus do imposto sobre a renda – historicamente tido como um imposto direto – no cálculo de seus honorários (*gross-up*).

O tributo sobre o consumo, por outro lado, é historicamente considerado um tributo indireto, uma vez que o fornecedor (contribuinte de direito) recolhe e, *teoricamente*, repassa o tributo no preço do produto ao consumidor (contribuinte de fato).

A proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri pretende acabar com essa divisão, a partir da eleição do consumidor como contribuinte de direito e de fato.

A literatura nos ensina que a tributação sobre o consumo pode ocorrer de forma monofásica ou plurifásica conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única ocasião, em um só ponto de processo de produção e distribuição¹¹.

Significa dizer que, na tributação monofásica, o tributo incide em apenas uma etapa da cadeia de consumo, embora a cadeia compreenda diversas operações comerciais até o consumidor final. Já a incidência plurifásica ocorre quando o imposto é cobrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a produção até o consumo.

Em se adotando a plurifasia do tributo sobre o consumo, que passa a incidir em cada etapa de circulação do bem ou produto, a tributação pode adotar duas técnicas: (i) a cumulatividade; ou (ii) a não cumulatividade, que é justamente o objeto de pesquisa deste Subgrupo de Pesquisa.

¹⁰ A propósito, Hector Belisario Villegas informa que a categoria diretos/indiretos é a mais antiga no mundo ocidental (VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 161).

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 415.

As razões de adotar um imposto multifásico cumulativo em cascata consistem: (i) na aparente simplicidade e facilidade de aplicação e compreensão; (ii) na possibilidade de aplicar alíquotas mais baixas em cada uma das etapas, pois a alíquota efetiva será determinada ao final, somando-se o imposto incidente em cada uma das etapas em relação ao preço de venda da mercadoria ao consumidor final; e (iii) em difundir o impacto tributário por um número maior de empresas¹².

Em contrapartida, a tributação cumulativa causa efeitos danosos na economia, pois implica a tributação em cascata, uma vez que tanto maior o número de etapas da cadeia de circulação do produto mais crescerá a tributação¹³.

Por isso é que a doutrina costuma dizer que as vantagens da tributação cumulativa não prevalecem diante de suas desvantagens¹⁴.

Dentre as desvantagens endereçadas à cumulatividade estão: (i) verticalização dos agentes, para reduzir o número de etapas da cadeia e a carga tributária; (ii) discriminação tributária, visto que as maiores empresas obterão vantagens por alcançarem mais estágios produtivos; (iii) impossibilidade de desonerar exportações pela tributação no destino; (iv) violação à isonomia na tributação de bens importados que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga tributária menor da aplicada ao produto nacional; (v) falta de transparência por não se saber o peso do tributo no preço final; (vi) incentivo à sonegação, haja vista que nenhum agente econômico se beneficia do tributo pago anteriormente; (vii) dificuldades na fiscalização, considerando que a ampla base de contribuintes tendentes a sonegar torna o trabalho da fiscalização excessivamente oneroso; (viii) a despeito da sua aparente simplicidade, na prática sua aplicação é complexa pela necessidade de conceder isenções para alguns produtos e aplicar diferentes alíquotas à luz da essencialidade ou circunstâncias de mercado¹⁵.

¹² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 7.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 416.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, op. cit., p. 416; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 7-11; BONILHA, Paulo Celso B. *IPi e ICM: fundamentos da técnica não cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979, p. 29-30; DERZI, Misabel Abreu Machado. Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do princípio da não cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 97; FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 48, abr./jun. 1989, p. 19-20; DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu. Temas de direito tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998, p. 107-151.

¹⁵ DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 120-123.

Por fim, a tributação cumulativa também acaba por violar o princípio da capacidade contributiva e da seletividade de acordo com a essencialidade do produto¹⁶.

Na lição de Tercio Sampaio Ferraz Júnior, a tributação em cascata em um imposto multifásico gera uma falta de uniformidade na carga tributária a todos os consumidores, que são os que, de fato, a suportam. Este efeito, que se torna tão mais extenso quanto mais longo é o ciclo de produção e de comercialização, acaba por gerar uma perversão da justiça tributária, fazendo com que seja menor a carga de produtos supérfluos e mais onerosa a de produtos essenciais. Para reforçar seu argumento, o autor compara a cadeia econômica de joias com o da carne, sendo a primeira, por natureza, mais curta que a segunda¹⁷.

A não cumulatividade, portanto, passa a ser vista como crucial para se garantir – tanto quanto possível – a neutralidade ou eficiência econômica.

Nesse sentido, Alcides Jorge Costa ensina-nos que os inconvenientes de um imposto multifásico cumulativo em cascata chamaram a atenção da comunidade jurídica a partir do momento em que o tributo foi criado¹⁸.

Ademais, a pressão sobre os gastos públicos oriundo das guerras e do progressivo aumento do Estado Social fomentou reflexões sobre formas mais eficientes de tributação.

Nesse contexto, a técnica do valor adicionado e os impostos do tipo IVA surgiram como um aperfeiçoamento dos impostos gerais sobre vendas.

Logo, o surgimento dos impostos multifásicos não cumulativos, como o IVA, está estritamente relacionado com a busca por superar os malefícios da cumulatividade¹⁹.

Da perspectiva econômica, não cumulatividade significa que o imposto incidirá tão somente sobre o valor agregado em cada operação de circulação, de modo que o tributo total a ser pago seja idêntico à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.

Da perspectiva jurídica, o tributo incide sobre o valor total da operação. No momento seguinte atua o mecanismo de compensação financeira de maneira corretiva para garantir a não cumulatividade²⁰.

¹⁶ Entende-se por essencialidade a técnica de tributação que onera mais pesadamente produtos à razão inversamente proporcional de sua importância ou indispensabilidade. Assim, quanto mais supérfluo o produto, maior será a sua tributação.

¹⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 48, abr./jun. 1989, p. 19-20.

¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 13.

¹⁹ MELLO, Hélio Kashihabara Fonseca de. *Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS*. Relatório final de tese de láurea. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020, p. 16.

²⁰ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do crédito financeiro no ICMS: não cumulatividade e coerência legislativa. *Revista Direito Tributário Atual* 38, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/>

A não cumulatividade tributária, nesse sentido, surge como técnica de tributação²¹ que permite que, a cada etapa, considere-se a tributação ocorrida nas etapas anteriores, recolhendo-se, na etapa subsequente, apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor final reflita a efetiva manifestação de capacidade contributiva que ele manifestou no ato do consumo²².

O objetivo último da não cumulatividade é garantir a neutralidade, que é a ideia de eficiência econômica.

Em termos ideais, ensina Luís Eduardo Schoueri, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos, o que é utópico²³, tendo em vista que, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que são desestimulados a práticas que levem à tributação.

Por isso, mais correto é admitir que a neutralidade não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade em relação à livre concorrência, para garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado²⁴. Significa que produtos em condições similares sejam submetidos à mesma carga fiscal²⁵.

Dentre inúmeras questões que poderiam ser endereçadas sobre o tema da não cumulatividade na tributação sobre o consumo, uma das principais envolve a metodologia do crédito.

Nesse sentido, a literatura ensina que a não cumulatividade pode ser implementada a partir de algumas técnicas, a saber: (i) *método de adição*; (ii) *método de subtração*, comportando duas variações: (ii.1) sistema *base contra base* (também chamado de subtração direta); (ii.2) sistema *imposto contra imposto* (subtração indireta ou método do crédito fiscal).

No método da adição, somam-se todos os componentes do valor acrescido de uma empresa em dado período: salário, juros, lucro líquido etc.²⁶. Ou seja, o cálculo do tributo devido é obtido pela soma dos salários pagos pela empresa e lu-

RDTA/ducao-do-credito-financieiro-no-icms-nao-cumulatividade-e-coerencia-legislativa/#-note-763-2. Acesso em: 27 jan. 2022.

²¹ Não se quer, aqui, entrar na divergência doutrinária sobre se a não cumulatividade seria: (i) um princípio; (ii) regra; ou (iii) técnica de tributação.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 417.

²³ LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. In: HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SHOUP, Carl. S.; TIMM, Herbert (orgs.). *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 113-134, apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

²⁵ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 421.

culos obtidos nesse mesmo período. Assim, obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo, submetido à tributação pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo²⁷.

Já no método da subtração, a incidência do tributo se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou do serviço. Em um segundo momento se deduz ou compensa do *quantum* a ser pago.

É aqui que a técnica da não cumulatividade pelo método da subtração ganha suas duas variáveis: (i) segundo o método imposto contra imposto ou *invoice credit*, abate-se o tributo que incidiu e foi efetivamente pago nas etapas anteriores de circulação do produto; e (ii) segundo o método base sobre base, deduz-se, da base de cálculo do tributo, o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte no mesmo período de apuração.

A rigor, o valor agregado propriamente dito é obtido apenas no método da adição, que leva em consideração a soma dos gastos do contribuinte para produzir mercadorias ou para prestar os serviços que, somados ao lucro, informam o montante a ser acrescido à operação ou prestação.

Todavia, as dificuldades práticas na implantação do método de adição o tornaram muito pouco utilizado, não havendo IVA de abrangência nacional que é calculado por esta sistemática (exceto para setores específicos)²⁸. Além disso, o método aditivo não se presta para o cálculo do IVA do tipo consumo²⁹ e é incompatível com o princípio do destino³⁰, que é a diretriz universalmente adotada pelos países que consideram a tributação sobre o consumo nos moldes do IVA.

Os métodos subtrativos (direto ou indireto), portanto, conquistaram a preferência das Administrações Tributárias. E, dentre estes, Pérez de Ayala afirma que a dedução das bases tributáveis é mais adequada a um imposto que pretenda gravar o valor agregado, reconhecendo, todavia, se tratar de um método de mais difícil consecução prática³¹.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma que, enquanto o método base sobre base busca efetivamente o valor acrescido, o método imposto sobre imposto pode não alcançar o mesmo efeito, pois basta imaginar que, em determinada etapa, haja uma alíquota diversa daquela existente na subsequente, para que

²⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 73.

²⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 74.

²⁹ O IVA-consumo é aquele que permite a dedução imediata de todas as aquisições realizadas pela empresa, inclusive as aquisições de bens de capital.

³⁰ MELLO, Hélio Kashihabara Fonseca de. *Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS*. Relatório final de tese de láurea. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020, p. 50.

³¹ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981, p. 179.

se veja que o crédito será superior ou inferior àquele necessário para que se deduzisse, do montante a ser pago na etapa seguinte, todo o valor até então acrescido³².

Em uma cadeia produtiva com todas as operações tributadas a uma única alíquota, os métodos base contra base e imposto contra imposto conduzem ao mesmo resultado. No entanto, caso haja operações não tributadas ou alíquotas distintas, esses dois métodos não levarão ao mesmo valor³³.

Nesse sentido, no método base contra base o efeito da alíquota (ou não tributação) de dada operação circunscreve-se ao valor efetivamente adicionado naquela mesma etapa da cadeia produtiva. No método imposto contra imposto, ao contrário, a alíquota das fases posteriores influencia o valor adicionado das etapas antecedentes, de forma que a carga tributária de uma cadeia produtiva tende a ser atribuída pelo tratamento tributário da última operação.

No método imposto contra imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção apenas irá reduzir a carga tributária de uma cadeia produtiva se esse tratamento tributário for aplicado na operação destinada ao consumidor final. Caso contrário, a diferença é recuperada pela autoridade fiscal pela aplicação de alíquota padrão ou mais alta na operação subsequente. É o que se chama de “efeito de recuperação”³⁴.

Em suma, os métodos não se equivalem, salvo se a alíquota for uniforme e inexistir desoneração em alguma etapa da cadeia produtiva.

A bem da verdade, cada método busca alcançar uma neutralidade diferente.

Enquanto o método imposto contra imposto se volta para a neutralidade de preço ou de formação da cadeia, impedindo que a concessão de um benefício fiscal impacte na formação de preço, o método base contra base procura proteger a neutralidade em relação ao contribuinte³⁵, haja vista que não seria justo que o elo posterior seja mais onerado (pela impossibilidade de/ou redução do crédito) pelo benefício fiscal concedido na etapa anterior a um terceiro.

Nesse sentido, o método imposto contra imposto causa uma distorção na etapa da cadeia subsequente àquela em que o benefício fiscal foi concedido, mas, em tese, não influencia na formação de preço, à luz do “efeito-recuperação” do tributo, que é recuperado na etapa subsequente àquela em que o benefício fiscal foi concedido.

Por outro lado, o método base contra base causa uma distorção na formação de preço, uma vez que o benefício fiscal concedido não será recuperado nas eta-

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 421.

³³ MELLO, Hélio Kashiabara Fonseca de. *Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS*. Relatório final de tese de láurea. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020, p. 50.

³⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 27.

³⁵ Atualmente entendido como o fornecedor do bem ou serviço.

pas seguintes da cadeia, de modo que o preço final da mercadoria será *potencial e teoricamente* menor diante da menor tributação sobre ela incidente.

Essa situação pode causar impacto concorrencial na hipótese em que o benefício fiscal é concedido para um produto ou fornecedor específico – a depender, por exemplo, do local em que o fornecedor está instalado – e não para outro que vende produto similar.

Nesse aspecto, a neutralidade em relação à livre concorrência, para garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado³⁶, restaria prejudicada.

Isso significa que ambos os métodos têm preocupações próprias e buscam proteger neutralidades diferentes.

Há, porém, uma importante desvantagem do método base contra base na adoção do princípio do destino, que é a prática mundial nas operações entre fronteiras.

Nesse sentido, o método base contra base é adequado para a implementação do princípio da origem, uma vez que a sua sistemática ordinária não precisa ser alterada nem nas importações nem nas exportações. Em ambos os casos, a base de cálculo do imposto é obtida subtraindo-se o total de compras do total de vendas.

Já na adoção do princípio do destino, contudo, o método imposto contra imposto é mais conveniente, pois, para desonerar toda a cadeia produtiva dos bens exportados, no método imposto contra imposto utiliza-se a técnica da alíquota zero. A restituição do crédito de entrada aos exportadores neutraliza o imposto cobrado nas operações antecedentes.

No método base contra base, isso só é possível se todas as operações antecedentes forem tributadas a uma mesma alíquota. Neste caso, basta restituir ao exportador um valor equivalente ao valor das suas entradas multiplicado por essa alíquota. Mas se as operações antecedentes forem tributadas a diferentes alíquotas, é impossível apurar o *quantum* a ser restituído³⁷.

O método imposto contra imposto se sobressaiu na experiência internacional por ter se revelado operacionalmente mais viável, visto que o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos³⁸.

A preferência pelo método do imposto sobre imposto foi apresentada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri conforme o Projeto de Pesquisa deste Grupo de Pesquisas do Núcleo de Pesquisa do Mestrado Profissional (Nupem)³⁹.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

³⁷ MELLO, Hélio Kashihabara Fonseca de. *Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS*. Relatório final de tese de láurea. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020, p. 54.

³⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 75.

³⁹ Disponível em: <http://mestrado.ibdt.org.br/wp-content/uploads/2021/09/NUPEM-projeto-de-pesquisa-Tributacao-do-Consumo-vfinal.pdf>.

A indagação que se segue é imediata: a metodologia do imposto sobre imposto é a que melhor garante a neutralidade fiscal à luz das características da proposta elaborada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri?

3. União Europeia

3.1. Do IVA da União Europeia

A não cumulatividade foi adotada pela primeira vez em 10 de abril de 1954, com a criação da *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) na França⁴⁰. Em 1962, o Relatório Neumark (um dos maiores influenciadores da tributação europeia) recomendou aos países do Mercado Comum Europeu adotar o IVA, o que veio a ocorrer a partir do final da década de 1960⁴¹.

A partir de 1967, tributo semelhante foi criado na Alemanha (o *Mehrwertsteuer*, pela Lei n. 545/1967), na Dinamarca (Lei n. 102/1967), na Bélgica (pelo Código de Imposto sobre o Valor Acrescido aprovado em 3 de julho de 1969), na Itália (o *imposta generale sul valore aggiunto*, de 18 de fevereiro de 1971), entre outros países como Inglaterra (em 1973), Suécia (em 1968) e Holanda⁴².

Com a criação do Mercado Comum na União Europeia, em 1º de janeiro de 1993, bens passaram a poder circular livremente entre os estados-membros, sem obstáculos e sem controles de fronteira. Como resultado, os conceitos de importação e exportação não se aplicam às trocas comerciais entre seus integrantes⁴³.

Na tributação sobre o consumo, os estados-membros adotam o tributo nos moldes do IVA, que tributa o valor adicionado em cada etapa do ciclo de produção e circulação de bens e serviços.

O IVA se baseia na legislação da própria União Europeia, especialmente na Diretiva 2006/112/CE, que prevê o sistema comum aplicável ao imposto sobre o valor agregado⁴⁴.

É um tributo que busca, em sua essência, gravar a capacidade contributiva que o consumidor final manifesta no ato do consumo, seja pela aquisição de bens ou prestação de serviços.

O IVA europeu é um tributo geral sobre o consumo cuja cobrança não deve recair, em princípio, sobre as atividades econômicas. A cobrança é realizada em

⁴⁰ SEHN, Solon. *PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 215.

⁴¹ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 69.

⁴² SEHN, Solon. *PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 215 (nota de rodapé 405).

⁴³ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 503. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁴⁴ TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A Guide to The European VAT Directives. Introduction to European VAT*. IBFD, 2021, p. 1.

um percentual sobre o preço, o que significa que a carga tributária é visível em cada estágio da cadeia de produção e distribuição⁴⁵.

O fornecedor de produtos ou serviços deve recolher o IVA devido depois de deduzir o IVA em que incorreu na compra de seus insumos ou matérias-primas⁴⁶, consagrando-se, assim, a não cumulatividade tributária.

As alíquotas podem ser livremente fixadas pelos integrantes da União Europeia, respeitados os percentuais mínimos previstos na Diretiva 2006/112/CE, a saber: (i) alíquota padrão mínima de 15% (art. 97); e (ii) no máximo duas alíquotas reduzidas não inferiores a 5% (arts. 98 e 99). As alíquotas reduzidas só podem ser aplicadas a certa lista de produtos e serviços⁴⁷.

Finalmente, há um grande número de isenções, que não permitem o aproveitamento do IVA pago na entrada. As isenções de IVA podem incluir atividades de interesse público, como (i) cuidados médicos; (ii) educação escolar; e (iii) específicos serviços financeiros e de seguros⁴⁸.

3.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na União Europeia

O IVA europeu adota a não cumulatividade tributária pela dedução de créditos do IVA pago nas entradas sobre o IVA recolhido nas saídas do mesmo contribuinte.

O direito ao crédito do IVA pago nas operações de entrada, adverte a doutrina, é um dos princípios-chave do IVA europeu⁴⁹. Tanto assim o é que está previsto, já no art. 1º, item 2, da Diretiva 2006/112/CE⁵⁰.

Funciona, assim, no método imposto contra imposto, em que o direito a crédito é condicionado à incidência tributária e pagamento de IVA tanto nas operações de entrada quanto nas de saída.

À luz da Diretiva 2006/112/CE, as regras relativas à não cumulatividade do IVA da União Europeia estão previstas no Título X, que trata das “Deduções”, em seus arts. 167 a 192. O art. 167 estabelece que: “O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”.

⁴⁵ European Commission, Taxation and Customs Union. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁴⁶ Praxity. *European VAT: Business and Taxation Guide*, 2013, p. 6. Disponível em: <https://www.bkd.com/sites/default/files/2018-10/european-value-added-tax.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁴⁷ Avalara. European Union VAT Rates. Disponível em: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁴⁸ Praxity. *European VAT: Business and Taxation Guide*, 2013, p. 6. Disponível em: <https://www.bkd.com/sites/default/files/2018-10/european-value-added-tax.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁴⁹ LEJEUNE, Ine; DAOU, Jeanine. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 16: VAT Neutrality from an EU Perspective. IBFD, 2014, p. 480.

⁵⁰ “O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação”.

O art. 168 da Diretiva 2006/112/CE somente autoriza a recuperação do IVA quando a compra de bens e serviços tiverem o propósito de saídas futuras que também serão tributadas, o que implica dizer que os sujeitos passivos do IVA não podem deduzir o IVA se utilizarem das entradas para realizar operações isentas ou que estão fora do escopo do IVA, como operações não tributadas ou atividades não econômicas⁵¹.

Para que se possa tomar créditos do IVA, portanto, é preciso que: (i) a operação seja realizada pelo sujeito passivo (contribuinte) do IVA; (ii) tanto a operação de entrada como a de saída sejam tributadas.

Há, ainda, a possibilidade de a dedutibilidade do IVA ser parcial, calculada sobre a metodologia chamada “pró-rata”, quando as operações de entrada de bens e serviços tiverem propósitos distintos para operações de saída que serão parcialmente tributadas e parcialmente isentas (arts. 173 a 175 da Diretiva 2006/112/CE)⁵².

André Mendes Moreira bem explica a diferença entre o direito de crédito do IVA da União Europeia e a não cumulatividade brasileira, aplicável ao ICMS, IPI e PIS/Cofins. Segundo o autor, na Europa, até mesmo as aquisições de bens e serviços *indiretamente* relacionados com a atividade empresarial geram direito à dedução do IVA. Essa realidade, prossegue o autor, contrasta com a brasileira, em que apenas *parte* dos bens ou serviços *diretamente* relacionados com o processo produtivo dá direito à dedução nos tributos não cumulativos⁵³.

A doutrina europeia, então, reconhece duas alternativas possíveis para determinar os créditos dedutíveis do IVA⁵⁴: (i) o teste do consumo, mais restrito, pelo qual a aquisição tributada deve ser objetivamente relacionada com a venda do bem ou com a prestação do serviço; (ii) o teste econômico, mais amplo, segundo o qual são dedutíveis todos os custos – diretos ou indiretos – relacionados com a atividade empresarial.

Pelo teste do consumo, avalia-se se a compra realizada pelo contribuinte impacta diretamente o custo da atividade empresarial. Caso positivo, há direito à dedução do IVA.

⁵¹ DOESUM, Ad Van; NORDEN, Gert-Jan van. *The right to deduct under EU VAT*. International VAT Monitor, IBFD, 2011, p. 323. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/european-union-right-duct-under-eu-vat>. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁵² SWINKELS, Joep J. P. *Some aspects of input tax deduction under the pro rata of the EU VAT System*. IBDF, International VAT Monitor, 2008, p. 343.

⁵³ MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* n. 42, ano 37, São Paulo, IBDT, 2º semestre 2019, p. 48.

⁵⁴ JENSEN, Dennis Ramsdahl; STENSGAARD, Henrik. The direct and immediate link test regarding deduction of input VAT: a consumption-based test versus an economic-based test? *World Journal of VAT/GST Law* v. 3, n. 2, Oxford, Hart Publishing, 2014, p. 5-7, 72-73.

Já o teste econômico busca averiguar a existência de qualquer tipo de impacto, direto ou indireto, que a aquisição tributada possa ter sobre o custo das atividades empresariais.

Logo, para além das aquisições cujo crédito é reconhecido pelo teste do consumo (aquelas que têm conexão direta e imediata com a atividade tributada), outras compras que, *a priori*, são desnecessárias para as atividades do contribuinte, mas que, de forma indireta e mediata, gerem benefícios à consecução do objeto social, podem também ser passíveis de crédito, uma vez avaliado o caso concreto⁵⁵.

A conexão direta e imediata dos custos com a atividade econômica explorada pelo contribuinte, enfim, deve ser sempre analisada à luz das particularidades de cada caso em específico⁵⁶.

4. Nova Zelândia

4.1. Do IVA neozelandês

Antes de introduzir o IVA no início da década de 1980, a Nova Zelândia estava sobrecarregada com um terrível imposto sobre vendas que omitia cerca de 67% da base potencial dos tributos indiretos, e o país dependia substancialmente de impostos sobre o comércio internacional.

Havia outros horrores na tributação, regulamentação e subsídio da indústria.

O pacote de impostos até então existente não conseguia financiar as demandas de gastos da época, menos ainda arcar com os gastos de uma reforma tributária para uma maior dependência da tributação indireta que era a política do governo da época⁵⁷.

Em decorrência disso, a Nova Zelândia introduziu o imposto sobre bens e serviços (*goods and services tax – GST*) nos moldes do IVA em 1º de outubro de 1986, tendo uma ampla base de incidência.

A lei aplicável ao GST/IVA prevê que a incidência tributária ocorre no fornecimento de bens e serviços tributáveis realizados no território da Nova Zelândia por uma pessoa registrada no curso de suas atividades.

Originalmente, o IVA neozelandês previa uma alíquota única de 10% calculada sobre o valor do bem fornecido ou do serviço prestado. A alíquota foi majorada para 12,5% em 1989 e para 15% em 2010⁵⁸, sendo este o percentual aplicado

⁵⁵ MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* n. 42, ano 37, São Paulo, IBDT, 2º semestre 2019, p. 48-49.

⁵⁶ WATSON, J.; CARTWRIGHT, T.; DIXON, E. A recipe for chaos. *International VAT Monitor* v. 21, n. 3, 2010, p. 183-186.

⁵⁷ DICKSON, Ian; WHITE, David. Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST). Model Working Paper Series. *Working Paper* n. 60, abr. 2008.

⁵⁸ OLDING, Graeme; GRIGNON, Robert; BENSEMANN, Alexandra. *New Zealand: goods and services tax*. Country Tax Guides, IBFD, 2020, p. 2.

até hoje⁵⁹.

Atualmente, o IVA da Nova Zelândia é calculado pela alíquota padrão de 15% para a vasta maioria dos bens e serviços, mas há previsões excepcionais de alíquota reduzida para 9% e também há alguns casos – sempre poucos – em que se aplica a alíquota-zero.

A regra geral é que deve ser aplicada a alíquota padrão para todos os bens e serviços a menos que haja outra regra específica de alíquota reduzida, alíquota-zero ou isenção⁶⁰.

O exemplo clássico de bens e serviços tributados à alíquota-zero é a exportação.

As operações isentas não permitem a dedução de créditos⁶¹.

Por essas características (i) ampla base de incidência; (ii) baixo número de alíquotas, sendo a alíquota padrão aplicável à vasta maioria das operações; e (iii) baixo número de isenções, o IVA da Nova Zelândia é apontado pela literatura como referência nesta espécie de tributo⁶².

Em termos econômicos, recente estudo sugeriu que a alíquota única seria a melhor escolha política, pois isenções e alíquotas reduzidas envolvem custos administrativos e de *compliance* adicionais, que reduzem a eficiência do tributo⁶³.

Pela tributação de bens e serviços da forma mais ampla possível, com o mínimo de isenções possível, o GST da Nova Zelândia induz menos comportamentos, lembrando-se de que a indução é a antítese da neutralidade⁶⁴.

Não à toa, a Nova Zelândia tem, dentre todos os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o maior índice de receita (*revenue ratio*) captado pelo IVA, que é o critério utilizado pela OCDE para análise e mensuração da *performance* e qualidade do tributo em questão⁶⁵.

⁵⁹ NEW ZEALAND GOVERNMENT, GST Rate. Disponível em: <https://www.govt.nz/browse/tax-benefits-and-finance/tax/gst-rate/>. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁶⁰ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 1086. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁶¹ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 1086-1087. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁶² EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

⁶³ Copenhagen Economics. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. Final report, 2007. Disponível em: <https://copenhageneconomics.com/publication/study-on-reduced-vat-rates/>. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁶⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19, São Paulo, 2005, p. 26.

⁶⁵ OCDE. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. Chapter 4: Measuring Performance of VAT: the VAT Revenue Ratio, 2011. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010/measuring-performance-of-vat_ct-t-2010-8-en#page1. Acesso em: 23 fev. 2022.

O índice de receita IVA da Nova Zelândia é de 0,98, muito próximo de 1,00, que seria o índice para um IVA puro suportado uniformemente em uma base de incidência ampla e arrecadado com eficiência⁶⁶.

Em uma escala de neutralidade de 1 a 5, para avaliar o mundo real, a literatura atribui ao IVA neozelandês a nota máxima de 5 pontos⁶⁷.

4.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na Nova Zelândia

À semelhança do IVA adotado na União Europeia, também na Nova Zelândia adota-se a não cumulatividade tributária na metodologia do imposto contra imposto.

Com efeito, uma pessoa registrada que realiza operações tributáveis tem o direito de deduzir o GST pago na compra de bens e serviços utilizados nas saídas tributadas. Ou seja, o crédito do IVA é condicionado à entrada e saída tributadas⁶⁸.

A legislação neozelandesa não admite o crédito quando (i) o contribuinte realizar operações de saída isentas; e (ii) a despesa incorrida seja mera liberalidade, como nos casos em que sejam consideradas não dedutíveis para fins de imposto de renda⁶⁹.

Além disso, para que seja possível a dedução do GST, a pessoa registrada deve praticar atividades tributáveis. Em essência, isso significa que os produtos adquiridos nas operações de entrada devem ter propósitos empresariais, ou seja, que a aquisição do produto tenha o objetivo de reinseri-lo no mercado nas etapas seguintes de produção ou circulação de bens e serviços⁷⁰.

Vê-se, assim, que a não cumulatividade tributária do IVA da Nova Zelândia também adota a metodologia imposto contra imposto, pela qual o crédito é restrito às operações tributáveis tanto na entrada quanto na saída, além de a compra ter sido realizada para fins empresariais, ou seja, com a finalidade de reinserir o produto na cadeia de consumo.

⁶⁶ OCDE. *Consumption Tax Trends*. Paris: OECD, 2010, p. 111.

⁶⁷ WHITE, David; TROMBITAS, Eugen. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 9, New Zealand: IBFD, 2014, p. 1.

⁶⁸ WOLTERS KLUWER. *New Zealand: Value Added Tax (VAT): input VAT*. International Topic Pages. Disponível em: https://my.vitalaw.com/?cpid=WKUS-Legal-Cheetah&uAppCtx=cheetah#/topics/AllContent/bae20bd87c931000a82090b11c18cbab027?da=WKUS_TAL_11704. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁶⁹ KPMG. *New Zealand: indirect tax guide*, out. 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/new-zealand-indirect-tax-guide.html>. Acesso em: 24 fev. 2022.

⁷⁰ WOLTERS KLUWER. *New Zealand: Value Added Tax (VAT): input VAT*. International Topic Pages. Disponível em: https://my.vitalaw.com/?cpid=WKUS-Legal-Cheetah&uAppCtx=cheetah#/topics/AllContent/bae20bd87c931000a82090b11c18cbab027?da=WKUS_TAL_11704. Acesso em: 23 fev. 2022.

5. Austrália

5.1. Do IVA australiano

Antes da reforma tributária, a Austrália adotava um tributo sobre o consumo nos moldes do *sales tax*, que precedeu o IVA e foi introduzido nos anos 1930. Em essência, o tributo sobre vendas tinha sua incidência na venda de bens ao consumidor final que eram utilizados pela primeira vez na Austrália, havendo a incidência também na importação.

Ao contrário do IVA, o *sales tax* não se aplicava a serviços. À luz da legislação do *sales tax*, os bens eram definidos como qualquer “propriedade pessoal tangível”, de forma que bens imóveis e intangíveis (como patentes e direitos autorais) estavam excluídos de sua incidência⁷¹.

O IVA australiano foi introduzido no país em julho de 2000 e tem como característica uma alíquota padrão e poucos números de isenções, em contraste com o modelo de IVA adotado pelos países da União Europeia⁷², tendo a sua incidência ampla para atingir bens e serviços.

Na Austrália, assim como acontece na Nova Zelândia, o IVA é chamado de *goods and services tax* (GST), possuindo base ampla e tendo por objeto a tributação do consumo privado dentro de seu território.

Trata-se de um IVA modelado com base no da Nova Zelândia, mas com elementos presentes no IVA do Canadá e União Europeia, adaptado para refletir o modelo federativo de estado sob o qual foi introduzido⁷³.

O GST da Austrália é um tributo sobre o consumo que incide sobre a maioria dos bens, serviços, direitos, bens imóveis e intangíveis.

Em termos econômicos, o GST da Austrália é um tributo sobre o consumo, pois a carga tributária recai sobre o consumo final. Mas à luz da legislação, o que é tributado não é o consumo, mas o “fornecer”⁷⁴.

Há isenções para a maioria das operações que envolvem alimentação básica, cursos educacionais e cuidados médicos⁷⁵.

⁷¹ JOSEPH, Anton. *Overview of GST*, Australia, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, , January/February 2004.

⁷² KREVER, Richard; MELLOR, Peter. *Legal Interpretation of Tax Law*. Australia. *Legal interpretation of tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014, p. 34.

⁷³ MILLAR, Rebecca; ROELEVELD, Jennifer; YAP, Mei Mei; XU, Yan. *Beyond the EU VAT: Global Perspectives on VAT/GST in The Traditional and Global Economics*. In: LANG, Michael *et al.* (eds.). *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2018*. Austria: Linde Verlag, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3565722. Acesso em: 25 fev. 2022.

⁷⁴ *Sterling Guardian Pty Ltd v. Commissioner of Taxation* (2006) 149 FCR 255 at 258, apud DITCHFIELD, Andrew. *Australia: goods and services tax*. *Country Tax Guides* (Last Reviewed: 30 June 2021), IBFD, p. 2.

⁷⁵ A NEW TAX SYSTEM (Goods and Services Tax). Act 1999, Part 2-2, Division 9, Subdivision 9-C. Austrália. *A New Tax System (Goods and Services Tax). Act. 1999*. Disponível em: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2019C00140>.

O tributo é administrado em nível federal e cerca de 95% das receitas oriundas do IVA são distribuídas aos Estados⁷⁶⁻⁷⁷.

A reforma que introduziu o IVA na Austrália extinguiu o *wholesale sales tax* (tributo federal cobrado em vendas por atacado) e outros 10 tributos indiretos (9 estaduais e 1 federal).

A base de cálculo é o valor pago pelo comprador ao fornecedor⁷⁸.

Já a alíquota é 10% (padrão), abaixo da média da OCDE, e 5% (reduzida). A média de alíquota nos países integrantes da OCDE era de 19,2% em dezembro de 2020⁷⁹.

Ademais, a Austrália tem uma lista extensa de bens e serviços que não estão sujeitos ao GST, o que pode ser a causa de o índice de receita do GST australiano ser de 0,47 em 2018, abaixo da média da OCDE, de 0,56, e da Nova Zelândia – modelo no qual foi inspirado –, de 0,98.

O índice de receita calcula a *performance* do IVA. A razão de 1 refletiria um sistema que aplica uma única alíquota para base de incidência compreensiva que inclua todos os gastos com bens e serviços consumidos em uma economia com execução perfeita⁸⁰.

Por fim, às exportações é aplicada a alíquota-zero, que corresponde ao equivalente prático à isenção com direito a crédito, mencionados na legislação como o fornecimento para consumo fora da Austrália⁸¹.

5.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na Austrália

O IVA da Austrália tem incidência plurifásica – incidindo em cada etapa da cadeia de produção ou circulação de bens e serviços – e não cumulativa, permitindo-se que o tributo pago nas operações de entrada seja deduzido do tributo a pagar nas operações de saída.

A não cumulatividade do GST/IVA australiano – também chamada de *input tax credit* – é aplicada na metodologia do imposto contra imposto e o direito de

⁷⁶ ENDEAVOR. *Implementando uma reforma tributária de sucesso*. O que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia, p. 10. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/>.

⁷⁷ Parlamento da Austrália. *Commonwealth payments to the states. Budget Review 2013-14 Index*. 2014. Disponível em: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201314/ComPayments.

⁷⁸ DITCHFIELD, Andrew. *Australia: goods and services tax*. Country Tax Guides. (Last Reviewed: 30 June 2021), IBFD, p. 23-24.

⁷⁹ OCDE. *Consumption Tax Trends: Australia, 2020*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-australia.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2022.

⁸⁰ OCDE. *Consumption Tax Trends: Australia, 2020*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-australia.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2022.

⁸¹ MILLAR, Rebecca; MOON, Lorenna. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 2. Australia: IBFD, 2012, p. 1.

crédito surge quando aquisições ou importações creditáveis são feitas por uma entidade registrada⁸².

À luz da legislação australiana, as aquisições que permitem a tomada de crédito do GST/IVA pago nas entradas ocorrem quando: (i) o contribuinte adquire qualquer bem ou serviço para propósitos de crédito; (ii) o fornecimento deste bem ou serviço foi tributado; (iii) o contribuinte forneceu contraprestação pelo fornecimento; e (iv) o contribuinte está registrado para fins de GST/IVA ou é obrigado a tanto⁸³.

O valor líquido do GST é a diferença entre o tributo recolhido na operação de saída reduzido pelo tributo pago na aquisição creditável.

Em síntese, a regra geral aplicável ao IVA da Austrália é que uma pessoa tributável que realiza operação tributada poderá deduzir o IVA pago nas compras de bens e serviços utilizados para finalidades comerciais.

Desta forma, a não cumulatividade do GST/IVA da Austrália consagrou o método do *crédito* – também chamado de *invoice credit* –, ou seja, o método imposto contra imposto, pelo qual o direito de crédito está atrelado à incidência tributária na operação de entrada e saída, permitindo-se a dedução do tributo a pagar na saída do montante pago na entrada.

6. Canadá

6.1. Do IVA canadense

Historicamente, o IVA é um tributo único com ampla base de incidência sobre bens e serviços, com arrecadação centralizada em âmbito federal.

Nesse sentido, a grande inovação do Canadá foi implementar um IVA bipartido, o chamado IVA-Dual, cuja incidência se dá tanto na esfera federal quanto em âmbito estadual (no modelo canadense, mais especificamente provincial).

O modelo canadense compreende a incidência de uma alíquota federal de 5% (*good and services tax* – GST) e alíquotas provinciais adotadas livremente pelas Províncias (*harmonized sales tax* – HST e *Quebec sales tax* – QST)⁸⁴ entre 8 a 10%.

Em geral, o IVA-Federal (GST) é aplicável para o fornecimento de bens e serviços tributáveis realizados no território do Canadá. O imposto harmonizado sobre vendas (HST), por sua vez, mistura um imposto sobre vendas federal/provincial que inclui uma alíquota federal de 5% e uma alíquota provincial que varia de 8 a 10%, totalizando a carga tributária entre 13 e 15%.

⁸² JOSEPH, Anton. Overview of GST. Australia. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, p. 38, January/February 2004.

⁸³ JOSEPH, Anton. Overview of GST. Australia. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, p. 38, January/February 2004.

⁸⁴ ENDEAVOR. *Implementando uma reforma tributária de sucesso*. O que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia, p. 34. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/>.

O HST é aplicável nas províncias de Ontario, New Brunswick, Nova Scotia, Prince Edward Island, Newfoundland e Labrador. A província de Quebec aplica o próprio imposto sobre valor agregado chamado Quebec sales tax (QST).

As províncias de British Columbia, Saskatchewan e Manitoba aplicam um imposto provincial sobre vendas (PST), conhecido também como *retail sales taxes* – semelhante aos EUA –, em suas respectivas jurisdições⁸⁵.

Existem, ainda, outros tributos indiretos aplicados no Canadá, como tributos sobre os combustíveis, tabacos, álcool, seguros e tributos ambientais.

Ou seja, das dez províncias existentes no Canadá, sete delas são harmonizadas ao IVA-Federal, com uma alíquota cobrada juntamente com a federal; três províncias aplicam o IVA-Federal pela alíquota de 5% e um *retail sales taxes* na venda ao consumidor final; e uma província não tem tributo próprio sobre o consumo, sendo que os produtos destinados à sua jurisdição são tributados apenas pelo IVA-Federal.

A reforma tributária do Canadá foi implementada em 1991, com o objetivo principal de aumentar a competitividade dos produtos canadenses à luz do comércio internacional.

Em 1989, teve início o primeiro acordo de livre comércio com os EUA (precursor do Tratado Norte-Americano de Livre-Comércio – Nafta) e à época vigia um imposto incidente sobre a produção industrial à semelhança do IPI no Brasil, mas se tratava de um imposto cumulativo, cujos efeitos perversos sobre a economia já foram bem expostos nesta pesquisa⁸⁶. Já as províncias tributavam o consumo no modelo americano *sales taxes*, cuja incidência ocorria apenas no ato do consumo final.

O Governo canadense, então, vendo que não seria possível aprovar uma reforma de todas as províncias para a implementação de um IVA único, como historicamente o IVA era conhecido, conseguiu aprovar um IVA-Federal, mas com um plano de harmonização das províncias, que as permitia se juntar ao IVA-Federal com alíquota de livre escolha⁸⁷.

O IVA canadense aplica a tributação no destino, significando que (i) as exportações são desoneradas através de alíquota-zero, com direito a crédito; e (ii) as importações são tributadas normalmente.

Além disso, as províncias têm autonomia para definir a lista de produtos e serviços que serão considerados isentos ou sujeitos à alíquota-zero. Dentre a lista de produtos e serviços isentos destacam-se (i) saúde; (ii) educação; e (iii) serviços

⁸⁵ KPMG. *Canada: indirect tax guide*. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/10/canada-indirect-tax-guide.html>. Acesso em: 3 mar. 2022.

⁸⁶ Para mais detalhes, *vide* item “2. Notas sobre a não cumulatividade tributária”.

⁸⁷ LUKIC, Melina. *Por que o Canadá alterou seu sistema tributário?* Entrevista com Melina Lukic. YouTube. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=tk6L_FbjyYU&ab_channel=Dootax. Acesso em: 5 mar. 2022.

financeiros. A lista de alíquota-zero inclui: (i) alimentação básica; (ii) produtos agrícolas; (iii) medicamentos; e (iv) alguns produtos de higiene. Por conta disso, o Canadá acabou se desviando um pouco do que a literatura considera como modelo de IVA ideal.

Na prática, o IVA canadense não é incluído no preço do produto, sendo adicionado separadamente ao tempo da compra, razão pela qual ninguém gosta do tributo⁸⁸.

A literatura aponta, ainda, que o Canadá se afastou do ideal ao tributar transações e fornecimentos de bens e serviços de formas diferentes ou mesmo não as tributando. Neste sentido, alguns bens e serviços são isentos, o que significa que nenhum tributo é devido no fornecimento e também não há direito de crédito. Como exemplo, pode-se citar os serviços financeiros, como depósitos e empréstimos. Alguns bens e serviços são tributados com alíquotas reduzidas; outros são tributados à alíquota-zero, o que implica a não tributação, com direito de crédito, como a maioria dos alimentos e medicamentos prescritos⁸⁹.

Em geral, a base de cálculo é o preço de venda⁹⁰.

As alíquotas, por sua vez, podem ser (i) 5% quando incidente apenas a federal; ou (ii) de 13 a 15% quando incidentes tanto o GST quanto o HST, tudo a depender da província a que o produto ou serviço se destina.

O IVA canadense incide sobre propriedades e serviços prestados no Canadá, além de incidir sobre importações de bens para o Canadá.

O conceito de “propriedade” inclui quaisquer propriedades, sejam reais ou pessoais, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, corpóreas ou incorpóreas, quaisquer direitos ou interesses de qualquer natureza, ações e direitos de ações. Não inclui, todavia, dinheiro. O conceito de “serviço” significa qualquer coisa além de propriedade ou dinheiro. Não inclui serviços prestados por um empregado no curso da relação de emprego⁹¹.

Em suma, o sistema de tributação do consumo do Canadá é complexo.

O GST é um tributo federal sobre o valor agregado cuja alíquota de 5% é a menor do mundo envolvendo o IVA aplicado em âmbito nacional. Por outro lado, também diferente do que acontece em outros países, o IVA-Federal é suplementado por um IVA subnacional: (i) *Quebec sales tax* (QST) na província de Quebec;

⁸⁸ BIRD, Richard M. *Value-added tax and excises: commentary*. The Institute for Fiscal Studies. Full Report to be published by Oxford University Press.

⁸⁹ SMART, Michael. *Departures From Neutrality in Canada's Goods and Services Tax*. University of Calgary. The School of Public Policy. SPP Research Papers, v. 5. Issue 5, fev. 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2012048>. Acesso em: 5 mar. 2022.

⁹⁰ IBFD. *Canada: Global VAT & Sales Tax Table*, p. 3.

⁹¹ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 259-260. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 8 mar. 2022.

(ii) o sistema tributário harmonizado em outras províncias; e (iii) *retail sales taxes* (RST) administrados separadamente em outras três províncias.

Além disso, o governo federal e outras províncias ainda cobram tributos extras sobre alguns produtos como álcool, tabaco e combustíveis.

O resultado é um sistema de tributação sobre o consumo maior e com mais efeitos econômicos do que um simples IVA federal inicialmente sugeriria⁹².

6.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA no Canadá

Como regra geral, o contribuinte que realiza operações tributáveis tem o direito de deduzir o tributo pago nas compras de bens e serviços utilizados para fins comerciais relacionadas com a operação tributável de saída, inclusive exportação, que são sujeitas à alíquota-zero⁹³.

Isso significa que também o Canadá adota em seu modelo de tributação sobre o consumo a não cumulatividade pela metodologia imposto contra imposto.

O objetivo do sistema canadense é evitar que o GST pago pelas pessoas registradas (*taxable persons*) se transforme em um componente de custo ou despesa incorrido para realizar operações tributáveis. A Lei do GST assegura que os contribuintes reivindiquem créditos tributários para recuperar o tributo pago nas operações para consumo, uso ou fornecimento no curso de suas atividades comerciais. Se o crédito exceder ao GST a pagar, há restituição. A Seção 141.01 da Lei do GST estabelece uma regra adicional que visa fazer um teste de “atividade comercial” para encontrar a medida que a propriedade ou o serviço são adquiridos ou importados para o propósito de realizar uma operação tributável⁹⁴.

O crédito não pode ser recuperado nos casos em que o produto ou serviço adquirido são utilizados em saídas isentas.

Há regras especiais que se aplicam para bens de capital e bens imóveis.

Ademais, o crédito não pode ser recuperado para alguns itens que compõem as despesas da empresa. Exemplos de itens em que o crédito não é dedutível: (i) compras utilizadas menos de 10% em atividades comerciais; (ii) taxas de associação de clubes sociais; (iii) 50% dos custos de refeições de negócios e liberalidades; e (iv) presentes para empregados (salvo algumas exceções)⁹⁵.

⁹² BIRD, Richard; SMART, Michael. *Taxing consumption in Canada: rates, revenues, and redistribution*. University of Toronto, mar. 2016, p. 2. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2747459. Acesso em: 8 mar. 2022.

⁹³ WOLTERS KLUWER. *Canada: Value Added Tax (VAT): Input VAT*. International Topic Pages. Feb 25, 2022 from VitalLaw™.

⁹⁴ BARNETT, Terry. *Canada: Goods and Services Tax, and Harmonized Sales Tax*. Country Tax Guides IBFD, p. 31.

⁹⁵ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 269. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat--gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 10 mar. 2022.

Quando a empresa adquire bens ou serviços parcialmente tributáveis e parcialmente isentos, o crédito das operações isentas precisa ser identificado e não é dedutível. Havendo entrada tributada e isenta ao mesmo tempo, o montante do crédito precisa ser calculado em método pró-rata, no percentual da proporção dos fornecimentos tributáveis em relação ao fornecimento total⁹⁶.

Em um interessante estudo comparado da não cumulatividade tributária aplicada ao IVA da União Europeia e do Canadá, Amir Pichhadze sustenta que ambos têm abordagens similares quanto aos créditos, inclusive em relação à metodologia de crédito adotada. Além disso, ambos os sistemas são fundados no objetivo e princípio de neutralidade fiscal⁹⁷.

A não cumulatividade canadense, portanto, segue a lógica por meio da qual o crédito tributário é calculado confrontando-se o tributo pago na operação de entrada com o tributo a pagar na operação de saída.

7. Índia

7.1. Do IVA da Índia

A Índia implementou reformas substanciais sobre os tributos indiretos ao longo das últimas décadas com a substituição do imposto sobre vendas por um imposto sobre o valor agregado em nível federal, em 2005. Antes da implementação do IVA, a estrutura tributária era considerada problemática principalmente pelo efeito cascata do tributo, em que um item era tributado mais de uma vez da produção até o estágio da venda ao consumo final. As exportações também estavam se tornando menos competitivas no mercado internacional devido aos altos custos dos insumos, o que refletia em preços mais altos dos produtos nacionais em comparação com os concorrentes globais⁹⁸.

Atualmente, o IVA indiano é denominado GST e foi implementado com inspiração no modelo canadense, ou seja, um IVA-Dual, onde ocorre a tributação tanto em nível federal como em nível estadual sobre uma base de incidência comum.

O IVA incidente no nível federal é conhecido como tributo central (CGST) e o IVA cobrado pelos estados e territórios é conhecido como tributo estadual (SGST) ou tributo territorial (UTGST).

A base de incidência é ampla e compreende todo fornecimento de bens e serviços, com exceção de produtos isentos e fora do escopo do tributo, como ál-

⁹⁶ WOLTERS KLUWER. *Canada: Value Added Tax (VAT): Input VAT*. International Topic Pages. Feb 25, 2022 from VitalLaw™.

⁹⁷ PICHHADZE, Amir. *Input Tax Credits: what Canada's Federal court of appeal could have learned from the U.K. VAT*. Special Reports. Tax Notes International, 15 abr. 2013, p. 267-282.

⁹⁸ BANDYOPADHYAY, Sankhanath. *A primer on goods and services tax in India*. SSRN, 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2102603. Acesso em: 20 jul. 2022.

cool para consumo humano que, por sua vez, atrai a incidência de tributos seletivos, assim como o tabaco⁹⁹.

Seguindo o padrão mundial, o GST da Índia adota a tributação no destino, o que significa que a cobrança é feita no local do consumo.

As alíquotas variam de 5% a 28% a depender da categoria do bem ou serviço, sendo que a regra geral é a alíquota de 18%. No modelo atual, existem 6 alíquotas diferentes: 0,25%, 3%, 5%, 12%, 18% e 28% e também uma ampla lista de alíquotas-zero.

As exportações, por sua vez, são tributadas à alíquota-zero, com a possibilidade de crédito¹⁰⁰.

7.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA indiano

O GST da Índia é um tributo não cumulativo, que permite a compensação do tributo pago na operação de saída com aquele pago na entrada.

Acontece que, na Índia, como vimos, o GST possui dois componentes: um tributo em nível federal (CGST) e outro em nível estadual (SGST). Esses tributos são coletados pela União e pelos estados, respectivamente. Assim, os tributos precisam ser recolhidos para contas separadas dos estados e da União¹⁰¹.

Por conta disso, o GST-Dual da Índia adotou uma sistemática paralela de créditos: (i) créditos do GST central e (ii) crédito do GST estadual, sem a possibilidade de compensar CGST com o SGST e vice-versa.

O tributo pago nas importações também está disponível como crédito no estado de consumo à luz do “princípio do destino”¹⁰².

Uma pessoa registrada, então, tem o direito de tomar crédito do tributo cobrado em bens e serviços adquiridos por ela, desde que a aquisição tenha sido realizada no curso dos negócios.

Para direito ao crédito, exige-se que a operação seja acompanhada de nota fiscal válida e que ocorra o recebimento dos bens ou serviços. Ademais, se o destinatário não pagar o preço do bem ou serviço em 180 dias a conta da data de emissão da nota, o crédito precisa ser estornado com o pagamento de juros. O crédito pode ser recuperado depois, se e quando o pagamento for feito ao forne-

⁹⁹ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 673/674. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_low_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 20 jul. 2022.

¹⁰⁰ MURALIDHARAN, Ramaratnam; ARORA, Monika. Chapter 6: India in *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. M. Lang & I. Lejeune eds., IBFD, 2014, p. 1.

¹⁰¹ DAHAL, Rajib. *Goods & Service Tax in India: Concepts and Constitutional Framework Paper II: Basic Concepts & Features of Goods & Service Tax in India*. NALSAR, University of Law, Hyderabad, SSRN, 2010, p. 10. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1615472. Acesso em: 21 jul. 2022.

¹⁰² MURALIDHARAN, Ramaratnam; ARORA, Monika. Chapter 6: India in *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. M. Lang & I. Lejeune eds., IBFD, 2014, p. 2.

cedor. Ainda, o destinatário do fornecimento não poderá tomar crédito se o fornecedor não houver pago o tributo na saída¹⁰³.

Por fim, o crédito não é dedutível para bens e serviços utilizados para saídas isentas ou que forem adquiridos para propósitos não comerciais.

A não cumulatividade do IVA indiano, portanto, também adota o método do imposto contra imposto, que permite o crédito do tributo incidente e pago na operação anterior, que é compensável com o tributo que será pago na operação de saída subsequente.

8. China

8.1. Do IVA chinês

Ao longo das últimas três décadas, a China teve um sistema dual de tributos indiretos com a aplicação separada de tributos sobre bens e serviços.

O IVA era aplicado ao fornecimento e importação de bens móveis e a alguns serviços diretamente relacionados a estes bens. Por outro lado, aplicava-se um tributo corporativo (*business tax*) para todos os serviços remanescentes, incluindo a transferência de bens imóveis. O *business tax* era essencialmente um tributo cumulativo, em cascata.

Os prestadores de serviço não podiam apropriar os créditos dos bens e serviços que adquiriam e seus clientes também não podiam deduzir os créditos do tributo incidente no fornecimento feito para eles.

Obviamente, essa estrutura produzia efeitos danosos aos negócios, afetando a competitividade, criando distorções de mercado e gerando ineficiência da indústria¹⁰⁴.

Com o rápido crescimento econômico chinês na última década, tornou-se necessário para a China modernizar seu sistema de tributação indireta de forma a se manter atrativa e competitiva nacional e internacionalmente.

Neste contexto, em 2012 a China divulgou os detalhes de um esperado programa para simplificar o sistema através da fusão do IVA com o *business tax* em um tributo¹⁰⁵.

Atualmente, o IVA chinês é aplicado para diferentes transações: (i) fornecimento de bens; (ii) prestação de serviços; (iii) fornecimento de ativos intangíveis; (iv) transações com propriedades imobiliárias; e (v) importação de bens¹⁰⁶.

¹⁰³ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 678/679. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat--gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 20 jul. 2022.

¹⁰⁴ SHEN, Shirley; KREVER, Richard. China's VAT Reform: experiences and lessons learned. *International VAT Monitor* March/April 2017, IBFD, p. 147.

¹⁰⁵ BAKER & MCKENZIE. *Reviews Chinese Tax Developments*. Tax Notes, 2012, p. 1

¹⁰⁶ WEN, Jason. *China (People's Rep.): value added tax*. Country Tax Guides IBFD, 2021, p. 12.

Na sistemática das regras atuais do IVA, “bens” são propriedades tangíveis móveis, como eletricidade, aquecimento e gás.

As exportações em geral são tributadas à alíquota-zero, salvo exceções¹⁰⁷.

O IVA da China inclui a seguinte categoria de serviços: (i) serviços de transporte; (ii) serviços postais; (iii) serviços de telecomunicações; (iv) serviços de construção; (v) serviços financeiros, dividido em subcategorias; entre outros¹⁰⁸.

A base de cálculo do IVA chinês é o preço do fornecimento do bem ou serviço.

A China mantém um sistema de múltiplas alíquotas, de 3%, 6%, 9% e 13%, sendo a alíquota padrão de 13% e as demais reduzidas. Há perspectiva de racionalização dos percentuais em um futuro próximo¹⁰⁹.

O IVA chinês é pautado pelo princípio da não cumulatividade e há previsão de um sistema simplificado para as “pequenas empresas”¹¹⁰.

8.2. Da não cumulatividade aplicada ao IVA na China

A não cumulatividade do IVA chinês, em geral, é semelhante às demais estruturas tributárias que vimos acima.

Nesse sentido, uma pessoa registrada pode recuperar crédito do IVA cobrado sobre bens e serviços fornecidos para propósitos empresariais. A recuperação se dá geralmente pela subtração do IVA a pagar na saída pelo IVA pago na entrada. Todavia, não há direito de crédito para as “pequenas empresas” (*small-scale taxpayers*) que são tributadas por um sistema simplificado em uma alíquota reduzida. O crédito de IVA inclui o tributo pago pela pessoa tributável na aquisição e importação de bens e serviços tributáveis, que foram adquiridos para fins de tributação da atividade empresarial desenvolvida. Nenhum crédito é permitido com relação a aquisições feita para outros fins¹¹¹.

O mecanismo de crédito do IVA da China é chamado de *set-off mechanism*, por meio do qual se apura o valor líquido de IVA a pagar através da subtração do tributo a pagar na saída do tributo pago na entrada, para que o contribuinte pague apenas a diferença¹¹².

Para que haja o direito de crédito, são exigidos os seguintes requisitos: (i) a pessoa precisa estar registrada junto às autoridades fiscais como contribuinte re-

¹⁰⁷ WEN, Jason. *China (People's Rep.): value added tax*. Country Tax Guides IBFD, 2021, p. 12.

¹⁰⁸ WEN, Jason. *China (People's Rep.): value added tax*. Country Tax Guides IBFD, 2021, p. 15.

¹⁰⁹ WOLFERS, Lachlan. *China: VAT essentials guide 2021*. KPMG. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2021/02/china-vat-essentials-guide-2021.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2022.

¹¹⁰ RICCARDI, Lorenzo. *Introduction to Chinese Fiscal System*. Singapura: Springer Singapore, 2018, p. 83-91.

¹¹¹ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 307. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_law_guides/worldwide-vat--gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 20 jul. 2022.

¹¹² WEN, Jason. *China (People's Rep.): value added tax*. Country Tax Guides IBFD, 2021, p. 48.

gular (não como “pequena empresa”); (ii) a pessoa deve manter um sistema contábil de confiança e fornecer as informações precisas para avaliação e fiscalização das autoridades; e (iii) a pessoa deve ter uma espécie de “nota fiscal” válida obtida do vendedor, um documento fiscal emitido pelas autoridades aduaneiras ou outros documentos válidos¹¹³.

Assim, a não cumulatividade chinesa também adota a metodologia do imposto sobre imposto, permitindo o direito de crédito do tributo pago/a pagar na operação de saída com o tributo pago na operação de entrada (*output tax vs. input tax*).

9. Das premissas da proposta de Reforma Tributária do Professor Luís Eduardo Schoueri e seu cotejo com as vantagens e desvantagens de cada método

Como visto, a proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri propõe a adoção de um modelo de tributo que incida efetivamente sobre o consumo e (i) verifique a renda consumida e tribute uma base ampla (sem diferença de operação, bens e serviços); (ii) seja plurifásico; (iii) leve em consideração os valores pagos em cada etapa da cadeia como meras antecipações do tributo devido pelo contribuinte; (iv) trate o consumidor como contribuinte de fato e direito, legitimando-o a questionar o tributo em juízo, pleitear e receber restituições; (v) autorize o crédito sobre o imposto pago pelo fornecedor; e (vi) afaste a tributação quando o fornecedor não recebe o preço.

Nesse sentido, sendo um verdadeiro imposto sobre o consumo, o contribuinte – de fato e de direito – é o consumidor, não o fornecedor de bens ou serviços. O vendedor, por sua vez, não passa de um substituto do consumidor, único contribuinte. Tributa-se, aqui, o efetivo consumo final e a renda consumida no ato do consumo.

Sendo o consumidor final o contribuinte, desaparecem discussões sobre alíquotas maiores ou menores para um ou outro setor econômico, visto que não é o setor que deve ser onerado, mas o consumidor. Daí que a capacidade contributiva considerada está na renda que este emprega no ato do consumo.

Ainda, superam-se as discussões intermináveis sobre a não cumulatividade, porque, hoje, uma isenção no meio da cadeia produtiva implica maior oneração do produto final, já que são cancelados os créditos das etapas anteriores e o tributo é exigido como se nada houvesse sido pago.

No modelo do imposto sobre o consumo do Professor Luís Eduardo Schoueri, eventual isenção implica imediata restituição do que fora pago anteriormente, pois o Fisco nada pode receber sobre aquele consumo, que é considerado isento.

¹¹³ EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021, p. 307/308. Disponível em: https://www.ey.com/en_id/tax_guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2020. Acesso em: 20 jul. 2022.

Ou seja, elegendo-se como contribuinte o consumidor final: (i) não se tem, em tese, incentivos para alíquotas maiores ou menores a certos setores da economia; e (ii) não há, em tese, razões para isenções em um ou outro elo da cadeia.

Tudo o que importará é a situação do consumidor final.

Como visto, a não cumulatividade pode ser adotada pelo método da adição ou subtração. O método subtrativo, por sua vez, comporta duas variações: (i) imposto contra imposto; e (ii) base contra base.

Ainda, em uma cadeia produtiva com todas as operações tributadas a uma única alíquota, os métodos conduzem ao mesmo resultado. Todavia, se houver operações não tributadas ou alíquotas distintas, esses dois métodos não levarão ao mesmo valor.

Nesse sentido, no método base contra base o efeito da alíquota (ou não tributação) de dada operação circunscreve-se ao valor efetivamente adicionado naquela mesma etapa da cadeia. No método imposto contra imposto, ao contrário, a alíquota das fases posteriores influencia o valor adicionado das etapas antecedentes, de forma que a carga tributária de uma cadeia produtiva tende a ser atribuída pelo tratamento tributário da última operação.

No método imposto contra imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção apenas irá reduzir a carga tributária de uma cadeia produtiva se esse tratamento tributário for aplicado na operação destinada ao consumidor final. Caso contrário, a diferença é recuperada pela autoridade fiscal pela aplicação de alíquota padrão ou mais alta na operação subsequente. É o chamado “efeito de recuperação”¹¹⁴.

Por isso, o método imposto contra imposto causa uma distorção, da perspectiva de um dos elos da cadeia, quando houver alíquotas diferentes ou desonerações no meio da etapa de produção ou circulação do bem ou serviço. Isso porque o elo posterior àquele em que o benefício foi concedido terá que arcar com um tributo maior diante da redução – ou inexistência – de crédito a recuperar.

Por outro lado, o método base sobre base também causa distorção da perspectiva do consumidor final e do preço final do produto, visto que a desoneração não é recuperada nas etapas seguintes e a mercadoria chegará ao consumidor com um preço menor diante do benefício fiscal concedido em uma das etapas produtivas.

Isso é prejudicial para um tributo que busca tributar o ato do consumo e a renda que é empregada naquele consumo, visto que a capacidade contributiva não será integralmente alcançada em virtude da distorção causada por aquele benefício fiscal não recuperado nas etapas seguintes.

Dentro desse contexto, o método base contra base busca, efetivamente, o valor agregado em cada elo da cadeia de produção ou circulação do bem ou serviço.

¹¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 27.

Este objetivo, no método imposto contra imposto, resta prejudicado na medida em que se aplica alíquota maior ou menor ou desonera determinada etapa da cadeia.

Ocorre que uma das premissas da proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri é que, sendo o consumidor final o contribuinte de fato e de direito, desaparecem as discussões sobre benefícios fiscais, isenções e alíquotas menores para um ou mais agentes.

Assim, a principal vantagem do método base contra base é anulada, pois em uma cadeia produtiva com todas as operações tributadas a uma mesma alíquota e sem desonerações de qualquer natureza, os métodos conduzem ao mesmo resultado, tendo em vista que os métodos se equivalem se a alíquota for uniforme e inexistir desoneração em alguma etapa da cadeia produtiva.

O problema pode surgir quando os benefícios são concedidos para os consumidores intermediários, no curso da cadeia econômica. Mas, nesta hipótese, o próprio Professor Luís Eduardo Schoueri parece bem endereçar a questão: à luz da sua proposta, ou se veda o benefício ou se adota algum mecanismo de transferência de recursos, anulando os efeitos da desoneração.

Na hipótese em que não sejam anulados os efeitos do benefício fiscal concedido no meio da cadeia produtiva, o método base contra base ainda assim não seria recomendável à luz das peculiaridades da proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri, haja vista que o efeito da desoneração repercutiria no preço final do produto, distorcendo os preços relativos da economia e repercutindo, inclusive, no princípio da livre concorrência, visto que produtos similares poderiam chegar ao consumidor final com preços diferentes pela concessão, para um, de um benefício fiscal não extensível ao outro.

Nesse aspecto, restaria prejudicada a justiça fiscal da perspectiva concorrencial, aqui entendida simplesmente como a necessidade de que todos os bens e serviços sejam tributados igualmente¹¹⁵.

Além disso, o método base contra base esbarra em outra premissa da proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri, que pretende tratar os valores pagos em cada etapa da cadeia como meras antecipações do tributo devido pelo contribuinte (consumidor final).

Isso ocorre porque, enquanto o método imposto contra imposto possui esse aspecto provisório, de tratar o imposto pago em cada etapa como preliminar, o método base contra base dá origem a um imposto final em cada etapa¹¹⁶, o que é incompatível com a proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri, porque, à luz deste método, é irrelevante o tratamento tributário atribuído às etapas anteriores e posteriores da cadeia.

¹¹⁵ CNOSEN, Sijbren. *A VAT Primer for lawyers, economists, and accountants*. Tax Analysts, 2011, p. 29.

¹¹⁶ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 21.

De mais a mais, o método imposto contra imposto se sobressaiu na experiência internacional por ter se revelado operacionalmente mais viável.

Não é à toa que, dos países estudados (União Europeia, Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Índia e China), todos adotam o método imposto contra imposto.

Com efeito, diante das peculiaridades da proposta de reforma tributária do Professor Luís Eduardo Schoueri e partindo da premissa de que, em tese, (i) não haverá alíquotas maiores ou menores a um ou outro setor da economia; e (ii) não haverá desonerações no meio da cadeia econômica ou, se houver, haverá mecanismo para corrigir esta distorção para não gerar cumulatividade, entendo que o método imposto contra imposto é o mais adequado para endereçar a não cumulatividade do tributo em questão.

Isso porque, sendo a alíquota uniforme e inexistindo desoneração em alguma etapa da cadeia produtiva (ou que, existindo, suas distorções sejam contornadas), os métodos conduzem ao mesmo resultado prático.

E, levando ao mesmo resultado, sobressai-se, a meu ver, o método imposto contra imposto pela transparência, simplicidade e por implicar menores custos de administração (para a fiscalização e para o contribuinte), visto que o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos¹¹⁷.

Mesmo se assim não fosse, diante da distorção causada pelo método base contra base no preço final do bem ou serviço, também não seria recomendável a sua adoção, uma vez que o que se busca atingir é a capacidade contributiva que o consumidor manifesta no ato do consumo, que não seria integralmente alcançada pelo benefício fiscal concedido em uma das etapas da cadeia produtiva, criando-se uma significativa distorção nos preços relativos da economia.

Por fim, o método imposto contra imposto é o que melhor permite a aplicação do princípio do destino, pois permite que as exportações sejam plenamente desoneradas com a técnica da alíquota-zero e com o direito de manutenção do crédito.

Em suma, o método base contra base não endereça bem as questões envolvendo um verdadeiro tributo sobre o consumo, que coloca o consumidor na posição de verdadeiro contribuinte e busca alcançar a capacidade contributiva que o consumidor manifesta no ato do consumo.

10. Conclusões

O objetivo da presente pesquisa foi investigar qual seria o melhor método de crédito da não cumulatividade para aplicar em um verdadeiro tributo sobre o consumo.

¹¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 75.

Nesse sentido, inicialmente enfrentamos a divisão – sem sustentação científica¹¹⁸ – dos tributos diretos em indiretos, divisão esta que o Professor Luís Eduardo Schoueri pretende acabar com a sua proposta de reforma tributária.

Dentre os tributos indiretos, enfrentou-se a questão envolvendo o tributo monofásico ou plurifásico e, em se adotando a plurifasia, a divisão entre tributos cumulativos e não cumulativos, com as vantagens e desvantagens daí decorrentes.

Como se viu, a tributação cumulativa causa efeitos perversos na economia, uma vez que resulta na tributação em cascata, visto que tanto maior o número de etapas da cadeia mais crescerá a tributação.

Nesse contexto, a não cumulatividade passa a ser vista como crucial para garantir, na medida do possível, a neutralidade ou eficiência econômica.

A técnica do valor agregado e os impostos do tipo IVA surgiram, portanto, como um aperfeiçoamento dos impostos gerais sobre vendas, historicamente cumulativos.

Esse surgimento decorreu, como visto, da busca pela superação dos malefícios da cumulatividade.

A não cumulatividade, então, surge como técnica de tributação que permite que, a cada etapa, considere-se a tributação ocorrida nas etapas anteriores, recolhendo-se, na etapa subsequente, apenas o valor acrescido ao bem ou serviço, de modo que a carga tributária suportada pelo consumidor final reflita a efetiva manifestação de capacidade contributiva que ele manifestou no ato do consumo.

Trata-se de uma técnica que assegura a neutralidade e a eficiência econômica, vista, em acepção mais restrita, como neutralidade da perspectiva concorrencial, sendo a indução a antítese da neutralidade.

A não cumulatividade tributária pode ser implementada a partir de alguns métodos – que foram o mote central da presente pesquisa: (i) adição, em que se somam todos os componentes do valor acrescido de uma empresa em dado período: salário, juros, lucro etc.; (ii) imposto contra imposto, em que se abate o tributo incidente e pago na operação de entrada do tributo incidente e a pagar na operação de saída; e (iii) base contra base, por meio do qual é deduzido do valor total de vendas o valor total de compras realizadas pela empresa no mesmo período de apuração.

O modelo aditivo, a despeito de ser o único método que propriamente obtém o valor agregado, não galgou aceitação das Administrações Tributárias diante das dificuldades práticas na sua implantação, não havendo IVA de abrangência nacional calculado por esta sistemática, não funcionando para calcular o IVA do tipo consumo e sendo incompatível com o princípio do destino.

Já os métodos subtrativos ganharam maior espaço e, em uma cadeia com todas as operações tributadas a uma única alíquota, conduzem ao mesmo resulta-

¹¹⁸ Visto que todo tributo permite, em maior ou menor medida, que o seu custo seja repassado a outrem.

do. No entanto, se houver operações não tributadas ou tributadas a alíquotas diferentes, não levarão ao mesmo valor.

Isso porque, se houver uma alíquota menor ou uma isenção no meio da cadeia de produção ou circulação, no método imposto contra imposto o efeito desse benefício fiscal é recuperado na operação seguinte, no chamado “efeito recuperação”.

No método base contra base, em contrapartida, o efeito da alíquota ou não tributação de uma operação circunscreve-se ao valor efetivamente adicionado naquela mesma etapa da cadeia, de modo que o tratamento tributário atribuído às etapas anteriores ou posteriores não influenciam em sua aplicação.

Isso produz algumas consequências: (i) o método imposto contra imposto se volta para a neutralidade do preço ou da formação da cadeia, impedindo que a concessão de um benefício fiscal impacte na formação do preço final do bem ou serviço; (ii) já o método base contra base busca proteger a neutralidade em relação à pessoa do contribuinte, que não é mais onerado pelo benefício fiscal concedido na etapa anterior, pela impossibilidade de ou redução do crédito.

Assim, enquanto o método imposto contra imposto causa uma distorção na etapa da cadeia subsequente àquela em que o benefício fiscal foi concedido, o método base contra base causa uma distorção na formação de preço, visto que o benefício fiscal concedido não é recuperado nas etapas seguintes e o preço final da mercadoria poderá ser menor em razão da menor tributação sobre ela incidente.

Ainda, viu-se que o método base contra base não endereça bem a adoção do princípio do destino, pois se as operações forem tributadas a alíquotas diferentes, não se consegue calcular o quanto deve ser restituído ao exportador.

No capítulo seguinte do presente trabalho, vieram as importantes contribuições do Direito Comparado.

Dos países estudados – União Europeia, Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Índia e China – viu-se que todos adotaram o método imposto contra imposto na implementação da não cumulatividade.

Esse é um dado importante para entender as dificuldades e as desvantagens do método base contra base em um tributo sobre o consumo, mas não foi o elemento crucial para as conclusões adotadas na presente pesquisa.

Isso porque a proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri adotou como premissas um modelo de tributo sobre o consumo que (i) verifique a renda consumida e tribute uma base ampla; (ii) seja plurifásico; (iii) leve em consideração os valores pagos em cada etapa da cadeia como meras antecipações do tributo devido pelo contribuinte; (iv) trate o consumidor como contribuinte de fato e de direito; e (v) autorize o crédito sobre o imposto pago pelo fornecedor.

A fim de verificar a renda consumida e alcançar a capacidade contributiva que o consumidor manifesta no ato do consumo, é importante que a não cumula-

tividade não cause distorções nos preços relativos da economia, o que se viu que pode ocorrer quando se adota o método base contra base.

Ainda – e com relação à terceira premissa acima citada –, enquanto o método imposto contra imposto possui o aspecto provisório de tratar o imposto pago em cada etapa como preliminar, o método base contra base dá origem a um imposto final em cada etapa, o que é incompatível com a proposta do Professor Luís Eduardo Schoueri.

Além disso, outra premissa da proposta de reforma tributária do Professor Luís Eduardo Schoueri é de que, elegendo-se como contribuinte o consumidor final, não se tem, em tese, incentivos para alíquotas maiores ou menores a certos setores da economia e não há, em tese, razões para isenções em um ou outro elo da cadeia.

Assim, sendo o consumidor final o contribuinte de fato e de direito, desaparecem as discussões sobre benefícios fiscais, isenções e alíquotas menores para um ou outro agente econômico, de modo que a principal vantagem do método base contra base é anulada, pois em uma cadeia produtiva com todas as operações tributadas a uma mesma alíquota e sem desonerações de qualquer natureza, os métodos conduzem ao mesmo resultado.

E, levando ao mesmo resultado, sobressai-se, a meu ver, o método imposto contra imposto pela transparência, simplicidade e por implicar menores custos de administração (para a fiscalização e para o contribuinte), visto que o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos.

Ante o exposto, considerando-se que, dentre as premissas da proposta de reforma tributária do Professor Luís Eduardo Schoueri, está, em tese, a inexistência de (i) alíquotas maiores ou menores para certos setores da economia; e (ii) concessão de benefícios fiscais de qualquer natureza, a principal vantagem do método base contra base resta prejudicada.

Se assim não fosse, diante da distorção causada pelo método base contra base no preço final do bem ou serviço, também não seria recomendável a sua adoção, na medida em que o que se busca atingir com o tributo desenhado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri é a capacidade contributiva que o consumidor manifesta no ato do consumo, que não seria integralmente alcançada pelo método base contra base quando existe um benefício fiscal concedido em uma das etapas da cadeia produtiva, criando-se uma distorção nos preços relativos da economia.

Tudo isso significa que, de qualquer ângulo que se analise a questão, o método base contra base não nos parece bem endereçar a complexidade e as dificuldades práticas de um verdadeiro tributo sobre o consumo.

Por tais razões, entendo que, à luz das peculiaridades de um tributo efetivamente sobre o consumo e, assim como sugeriu o Professor Luís Eduardo Schoueri na formulação de sua proposta, o método imposto sobre imposto deve ser adotado, como o fizeram os demais países estudados.

Referências

- A NEW TAX SYSTEM (Goods and Services Tax). Act 1999, Part 2-2, Division 9, Subdivision 9-C. Austrália. A New Tax System (Goods and Services Tax). Act. 1999.
- AINSWORTH, Richard T. New York Adopts a VAT. Boston University School of Law Working Paper n. 11-29, June 21, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BAKER & MCKENZIE. Reviews Chinese Tax Developments. Tax Notes, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BANDYOPADHYAY, Sankhanath. *A primer on goods and services tax in India*. SSRN, 2010.
- BARNETT, Terry. *Canada: Goods and Services Tax, and Harmonized Sales Tax*. Country Tax Guides IBFD.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BIRD, Richard M. *Value-added tax and excises: commentary*. The Institute for Fiscal Studies. Full Report to be published by Oxford University Press.
- BIRD, Richard; SMART, Michael. *Taxing consumption in Canada: rates, revenues, and redistribution*. University of Toronto, mar. 2016.
- BONILHA, Paulo Celso B. *IPI e ICM: fundamentos da técnica não cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979.
- BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 48, São Paulo, Dialética, 1999.
- CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CHARLET, Alain; OWENS, Jeffrey. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, v. 59, n. 12, 2020.
- CNOSSSEN, Sijbren. *A VAT Primer for lawyers, economists, and accountants*. Tax Analysts, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COUTRINO, Angelo. *Italy's new VAT Group regime in front of the EU VAT*.
- DAHAL, Rajib. *Goods & Service Tax in India: Concepts and Constitutional Framework Paper II: Basic Concepts & Features of Goods & Service Tax in India*. NALSAR, University of Law, Hyderabad, SSRN, 2010.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu. Temas de direito tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do princípio da não cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do crédito financeiro no ICMS: não cumulatividade e coerência legislativa. *Revista Direito Tributário Atual* 38, 2017.
- DICKSON, Ian; WHITE, David. Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST). Model Working Paper Series. *Working Paper* n. 60, abr. 2008.
- DITCHFIELD, Andrew. *Australia: goods and services tax*. Country Tax Guides, IBFD, 2021.
- DOESUM, Ad Van; NORDEN, Gert-Jan van. *The right to deduct under EU VAT*. International VAT Monitor, IBFD, 2011.
- DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970.
- EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.
- ENGLISH, Joachim. 'Hybrid' Forms of Taxing Consumption: a viable alternative to EU VAT? *World Journal of VAT/GST Law*, 2015.
- EYGM Limited. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EY, 2021.
- FERIA, Rita de La. *Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe*. University of Leeds, Intertax, 43, 2015.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 48, abr./jun. 1989.
- FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009.
- GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1943.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. O IVA europeu e o processo de reforma tributária brasileira. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, n. 95, 2018.
- IBFD. *Canada: Global VAT & Sales Tax Table*.

- JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do Direito Tributário Substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JENSEN, Dennis Ramsdahl; STENSGAARD, Henrik. The direct and immediate link test regarding deduction of input VAT: a consumption-based test versus an economic-based test? *World Journal of VAT/GST Law* v. 3, n. 2, Oxford, Hart Publishing, 2014.
- JOSEPH, Anton. Overview of GST. Australia. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February 2004.
- KPMG. *Canada: indirect tax guide*.
- KPMG. *New Zealand: indirect tax guide*, 2019.
- KREVER, Richard; MELLOR, Peter. Legal Interpretation of Tax Law. Australia. *Legal interpretation of tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014.
- LEJEUNE, Ine; DAOU, Jeanine. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 16: VAT Neutrality from an EU Perspective. IBFD, 2014.
- LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeits-prinzip. In: HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SHOUP, Carl. S; TIMM, Herbert (orgs.). *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.
- MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I.
- MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e defeitos da não cumulatividade*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2004.
- MELLO, Hélio Kashihabara Fonseca de. *Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS*. Relatório final de tese de láurea. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020.
- MILLAR, Rebecca; MOON, Lorenna. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 2. Australia: IBFD, 2012.
- MILLAR, Rebecca; ROELEVELD, Jennifer; YAP, Mei Mei; XU, Yan. Beyond the EU VAT: Global Perspectives on VAT/GST in The Traditional and Global Economics. In: LANG, Michael *et al.* (eds.). *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2018*. Austria: Linde Verlag, 2019.
- MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

- MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* n. 42, ano 37, São Paulo, IBDT, 2º semestre 2019.
- MÖSSNER, Jörd Manfred. Why and how to compare tax law. *Introduction to comparative tax law*. Rubbettino Editore, 2008.
- MURALIDHARAN, Ramaratnam; ARORA, Monika. Chapter 6: India in Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system. M. Lang & I. Lejeune eds., IBFD, 2014.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5th edition. McGraw-Hill Book Company, 1989.
- OCDE. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. Chapter 4: Measuring Performance of VAT: the VAT Revenue Ratio, 2011.
- OCDE (2017). *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2020). *Consumption Tax Trends: Australia*.
- OCDE (2020). *Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2020). *Taxation Working Papers* n. 49, Reassessing the regressivity of the VAT.
- OLDING, Graeme; GRIGNON, Robert; BENSEMANN, Alexandra. *New Zealand: goods and services tax*. Country Tax Guides, IBFD, 2020.
- OLIVER, Philip D.; PEEL Jr., Fred W. *Tax Policy: readings and materials*. The Foudantion Press, 1996.
- PARLAMENTO DA AUSTRÁLIA. Commonwealth payments to the states. *Budget Review 2013-14 Index*. 2014.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981.
- PICHHADZE, Amir. *Input Tax Credits: what Canada's Federal court of appeal could have learned from the U.K. VAT*. Special Reports. Tax Notes International, 15 abr. 2013.
- PISTONE, Pasquale. Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination. In: Weber, Dennis (editor). *Tradition and alternative routes to European Tax Integration*. Amsterdam: IBFD Publications, 2010.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010.
- RICCARDI, Lorenzo. *Introduction to Chinese Fiscal System*. Singapura: Springer Singapore, 2018.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de. A não cumulatividade no direito brasileiro [aspectos controversos]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não cumulatividade*. Cadernos de pesquisas tributárias, Nova série 10. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor Econômico*, 20 jul. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 23 jan. 2022.
- SEHN, Solon. *PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The Shifting and Incident of Taxation*. 3. ed. New York: Columbia University Press, 1910.
- SHEN, Shirley; KREVER, Richard. China's VAT Reform: experiences and lessons learned. *International VAT Monitor* March/April 2017, IBFD.
- SMART, Michael. *Departures From Neutrality in Canada's Goods And Services Tax*. University of Calgary. The School of Public Policy. SPP Research Papers, v. 5. Issue 5, fev. 2012.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo* n. 10, 1947.
- STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. New York: Norton, 1999.
- SWINKELS, Joep J. P. *Some aspects of input tax deduction under the pro rata of the EU VAT System*. IBFD, *International VAT Monitor*, 2008.
- TANZI, Vito; ZEE, Howell. *Tax Policy for Emerging Markets: developing countries*. IMG Working Paper 35, 2000.
- TERRA, Ben. Levying VAT in the EU Customs Union: towards a single indirect tax area? The ordeal of indirect tax harmonization. *Erasmus Law Review*, v. 12, n. 3, 2020.
- TERRA, Ben; KAJUS, Julie. A Guide to The European VAT Directives. *Introduction to European VAT*. IBFD, 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 15, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não cumulatividade*. Nova Série n. 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, drecho financiero y tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- WATSON, J.; CARTWRIGHT, T.; DIXON, E. A recipe for chaos. *International VAT Monitor* v. 21, n. 3, 2010.
- WEN, Jason. *China (People's Rep.): value added tax*. Country Tax Guides IBFD, 2021.
- WHITE, David; TROMBITAS, Eugen. *Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Chapter 9, New Zealand: IBFD, 2014.
- WOLFERS, Lachlan. *China: VAT Essentials Guide 2021*. KPMG.

- WOLTERS KLUWER. *Australia: Value Added Tax (VAT): General VAT Information*. International Topic Pages.
- WOLTERS KLUWER. *Canada: Value Added Tax (VAT): Input VAT*. International Topic Pages.
- WOLTERS KLUWER. *New Zealand: Value Added Tax (VAT): Input VAT*. International Topic Pages.
- XIMENES, Diego Fernandes. O sistema tributário da Índia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimental (coords.). *Sistemas tributários do mundo: a tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19, São Paulo, 2005.

A (Necessária?) Superação da Dicotomia entre Bens e Serviços para a Incidência do Novo Imposto Único sobre o Consumo

The (Necessary?) Overcoming of the Dichotomy Between Goods and Services for the Incidence of the New Consumption Tax

Maria Eduarda de Toledo Chiarelli

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar o desenvolvimento da mecânica de um imposto único sobre o consumo em face do princípio da eficiência, no que se prende com a sua incidência objetiva e superação de uma base de incidência dual que comporte a dicotomia entre bens e serviços. Para tal, realiza um estudo de Direito Comparado com o imposto sobre o valor acrescentado europeu, bem como oferece critérios e alternativas, do ponto de vista do *design*, para analisar a mecânica que garante maior eficiência ao imposto.

Palavras-chave: Direito Tributário, imposto sobre o valor agregado, consumo, bens e serviços, incidência objetiva, neutralidade, efeito de substituição e princípio da eficiência.

Abstract

This paper aims to analyze the development of the mechanics of a tax on consumption in view of the principle of efficiency, regarding its objective incidence and the overcoming of a dual incidence base that involves the dichotomy between goods and services. To this end, it carries out a study of law compared with the European Value Added Tax, as well as offering criteria and alternatives, from a design point of view, to analyze the mechanics that guarantee greater tax efficiency.

Keywords: tax law, value added tax, consumption, goods and services, objective incidence, neutrality, substitution effect and efficiency principle.

I. Hipótese de pesquisa

I.I. Desenvolvimento

A hipótese a ser desenvolvida constitui, *a priori*, uma análise da adoção de um conceito de consumo único e genérico com base na (necessária?) superação da dicotomia entre transmissão de bens e prestação de serviços. No fundo, a presente pesquisa visa averiguar quão alargada deve ser a base de incidência objetiva do imposto sobre o consumo, de modo a considerar os parâmetros de eficiência¹ do

¹ CORREIA, Miguel. *Taxation of Corporate Groups*. Wolter Kluwer Law & Business, 2010, p. 245.

tributo e o contexto económico-tributário atual, com base em modelos de direito europeu comparado e, também, na experiência brasileira.

Dessa forma, tendo em conta que a pormenorização do conceito de consumo para efeitos da tributação releva não só para a determinação das regras de localização, mas também para a determinação do fato gerador do imposto e ao valor da taxa aplicável², mister se faz circunscrever, em primeira instância, o âmbito de incidência objetiva do mesmo.

Assim, a hipótese visa explorar, com base em uma análise comparada com o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) europeu, qual o âmbito de incidência objetivo de um imposto único sobre o consumo que onere a renda do consumidor mais favorável para que seja garantida a eficiência do imposto em termos de simplicidade administrativa e distribuição de receitas.

Desde logo, importa referir que o presente estudo não visa de todo criar um conceito de consumo, mas verificar o melhor âmbito de incidência objetiva que permite, de acordo com critérios de eficiência e neutralidade tributária, alargar a base do referido imposto dentro do contexto brasileiro e com base em uma análise crítica quanto à aplicação do IVA europeu.

Com isso, pretende-se explorar o porquê da dicotomia transmissão de bens e prestação de serviços e se ela faz sentido dentro do ordenamento jurídico brasileiro e das necessidades avultadas através da tão esperada reforma tributária. Por outro lado, pretende-se também a realização de análise, em contrapartida à dicotomia, de um conceito único e geral de consumo, que ultrapasse o anteriormente referido.

Por fim, serão ainda discutidas situações críticas que podem surgir acerca do âmbito de incidência do imposto, nomeadamente a sua base geral e alargada e, ainda, a questão das operações compostas.

I.II. Análise de direito comparado

O núcleo da pesquisa se concentra na determinação do âmbito de incidência objetivo de um imposto único sobre o consumo. Contudo, para se debruçar com precisão sobre o referido tópico, é preciso beber de águas onde o sistema já funciona e averiguar até que ponto, nestes países, o regime do IVA se coaduna com os conceitos de neutralidade, eficiência e equidade. Com isso, foi escolhido como objeto de comparação para o referido projeto de pesquisa o sistema de consumo europeu, que comporta o IVA.

A escolha da comparação carrega três motivos essenciais. O primeiro motivo se prende com a referência que o sistema europeu de tributação do consumo representa em nível internacional, de modo que uma uniformização internacional nesse sentido facilitaria todo o tráfego jurídico e económico para o Brasil no que

² Conforme denotam Bem Terra e Julie Kajus (2014).

tange, principalmente – mas não só – ao âmbito externo de aplicação e as operações económicas interfronteiriças.

Além disso, o segundo motivo se prende com o próprio pioneirismo europeu no assunto, afinal, foi em França que surgiu o primeiro imposto único sobre o consumo (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), tendo posterior e finalmente sido implementado e uniformizado em todos os 27 países Estados-Membros da União Europeia, enquanto modelo de tributação indireta dentro do Espaço Económico Europeu.

Por último, a experiência europeia é harmonizada e funciona em sintonia pelo território europeu, que comporta ao todo 27 Estados-Membros. O referido âmbito de aplicação é exemplo quantitativo e qualitativo suficiente para ser replicado em um país com a magnitude brasileira, o qual comporta 27 unidades federativas.

II. A Diretiva IVA e seu âmbito objetivo de aplicação

O presente trabalho tem por objeto o estudo do regime do IVA em função da Diretiva IVA europeia (Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006), a qual garantiu a uniformização da tributação indireta em todos os Estados-Membros da União. Para melhor explicitar seu âmbito de aplicação objetivo e seu funcionamento, convém, de antemão, demonstrar os pontos sobre os quais se debruça³:

Preambles

Title I	Subject matter and Scope	(Articles 1-4)
Title II	Territorial scope	(Articles 5-8)
Title III	Taxable persons	(Articles 9-13)
Title IV	Taxable transactions	(Articles 14-30)
Title V	Place of taxable transactions	(Articles 31-61)
Title VI	Chargeable event and chargeability of VAT	(Articles 62-71)
Title VII	Taxable amount	(Articles 72-92)
Title VIII	Rates	(Articles 93-130)
Title IX	Exemptions	(Articles 131-166)
Title X	Deductions	(Articles 166-192)
Title XI	Obligations of taxable persons and certain non-taxable persons	(Articles 192a-280)
Title XII	Special schemes	(Articles 281-369h)
Title XIII	Derogations	(Articles 370-396)
Title XIV	Miscellaneous	(Articles 397-401)
Title XV	Final Provisions	(Articles 402-414)

1. Who (Taxable person)
Article 9-13 VAT Directive
2. What (Taxable transactions)
Article 14-30 VAT Directive
3. Where (Place of supply)
Article 31-61 VAT Directive
4. When and how (Chargeable event and the chargeability of VAT)
Article 62-71 VAT Directive
5. How much (Taxable amount/VAT rates)
Article 72-92 VAT Directive
6. Exemptions
Article 131-166 VAT Directive
7. Deductions
Article 167-192 VAT Directive
8. Liability (Person liable for payment of VAT)
Article 192a-212 VAT Directive
9. Administrative obligations
Article 213-80 VAT Directive
10. Special schemes and derogations
Article 281-369 VAT Directive
Article 370-96 VAT Directive

³ “Value Added Tax”. In: DIETER, ENDRES & SPENGLER, CHRISTOPH (ed.). *International Company Taxation and Tax Planning*. Kluwer Law International, 2015.

Dessa forma, em relação ao âmbito de aplicação objetivo, a Diretiva IVA precisou, com muita necessidade, mas também com muita cautela, a noção de operações tributáveis, dando grande importância a essa tarefa desde o princípio pelas consequências que ocasionaria na delimitação das regras de localização. Podemos encontrar no seu preâmbulo que:

(14) A noção de operação tributável pode suscitar algumas dificuldades, designadamente no que diz respeito às operações assimiladas a operações tributáveis. Tais noções deverão, pois, ser precisadas.

(15) Para facilitar as trocas intracomunitárias no que respeita a trabalhos sobre bens móveis corpóreos, é conveniente criar regras de tributação dessas operações, sempre que sejam efectuadas para um destinatário registado para efeitos do IVA num Estado-Membro que não seja o da execução material.

[...]

(17) A determinação do lugar das operações tributáveis pode dar azo a conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens com montagem e às prestações de serviços. Muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar em que o prestador de serviços tenha estabelecido a sede da sua actividade económica, convém fixar esse lugar no Estado-Membro do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens⁴.

Foi com essa preocupação que a Diretiva se destinou à conceitualização de um âmbito geral de incidência objetiva do imposto conjuntamente com um âmbito especial, em que casos particulares fossem analisados de forma cautelosa para garantir a máxima neutralidade e justiça do imposto, bem como evitar as distorções de concorrência que pudessem ser geradas, tanto em nível privado quanto público. Esses casos especiais se debruçam, por exemplo, desde as operações que envolvem gás e eletricidade até as operações respeitantes a locação de bens imóveis e bens móveis corpóreos.

Aquando da delimitação das operações sujeitas à IVA (art. 2º), submete as seguintes operações a imposto: (i) entrega de bens efetuadas a título oneroso; (ii) aquisições intracomunitárias de bens; (iii) prestações de serviços a título oneroso; e (iv) importações de bens, sendo que os arts. 14 e seguintes se encarregam de esmiuçar o conteúdo de cada operação enquadrável para efeitos da Diretiva.

A esse propósito, percebe-se desde o preâmbulo basilar da Diretiva IVA que o objetivo maior quanto à incidência objetiva era o de manter a base de incidência do imposto o mais alargada possível, isto é, garantir a separação entre transmissão de bens e prestação de serviços em termos genéricos para que pudessem

⁴ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>.

abranger o máximo de realidades que fossem passíveis de serem enquadradas dentro do escopo legislativo da Diretiva.

Desse modo, a instituição de uma base alargada do IVA é cumprida enquanto objetivo quando da determinação das operações tributáveis, vez que determina, de forma explícita, o conceito de transmissão de bens e prestações de serviços da seguinte forma: (i) considera como transmissão de bens a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário⁵; e (ii) considera como prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens⁶.

Diante do exposto, nota-se de forma evidente que o critério de determinação de uma prestação de serviço é completamente residual quando comparado com o critério de determinação de uma entrega de bens. Ou seja, tudo que não for entrega de bens, será considerado como prestação de serviços e cairá no âmbito de incidência da Diretiva, criando assim uma base tão alargada quanto possível. Uma vez que o âmbito de uma prestação de serviço não é detalhadamente delimitado, mas sim determinado de uma forma geral e residual em face do âmbito de determinação de uma transmissão de bens, este se configura como critério abrangente e que raramente acaba por deixar uma operação de fora.

As locações de imóveis, por exemplo, vez que não podem ser enquadradas como transmissão de bens, caem direto no âmbito de incidência da prestação de serviço para efeitos da Diretiva e serão tributadas enquanto tal.

Dessa forma, para a Diretiva o primeiro passo é qualificar a atividade como económica, tarefa que contém grande ajuda do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), sendo que, uma vez enquadrada enquanto atividade económica, será, de uma maneira ou de outra, qualificada ou como transmissão de bens ou como prestação de serviços. Com isso, se uma atividade é qualificada como económica, dificilmente não será abrangida pelo âmbito de incidência objetivo do IVA previsto pela Diretiva.

Ao mesmo tempo que adotou uma base alargada de IVA que abrange diversas operações económicas, sendo que raramente uma operação fica de fora do âmbito de aplicação da Diretiva – a não ser que seja por ela mesma excluída –, também se preocupou em caracterizar e qualificar cada operação.

Sendo assim, o objeto deste estudo será entender o porquê de adotar tal base tão alargada ao mesmo tempo que a pormenoriza posteriormente, bem como analisar as vantagens e desvantagens desse sistema em contraposição com a proposta do Doutor Luís Eduardo Schoueri exposta em seu artigo sobre o imposto do consumo, publicado em 20 de julho de 2021 no *Jornal Valor Econômico*⁷, a qual

⁵ Art. 14 da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

⁶ Art. 24 da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Jornal Valor Econômico*, publicado em 20 de julho de 2021.

visa a superação da referida dicotomia e adoção de um conceito único – mais alargado ainda – de consumo.

III. A importância de uma base alargada para a eficiência do imposto em nível do *design*

A discussão da base do imposto é, intrinsecamente, uma discussão de escolha de *design* pelo legislador, pelo que, chegado o momento de abordar com profundidade a dicotomia entre bens e serviços, antes se faz necessário analisar, de um ponto de vista de *design*, como o imposto único sobre o consumo, mais precisamente o IVA, é capaz de atingir sua máxima eficiência.

Conforme afirma o Doutor Miguel Gonçalves⁸, o *tax design* ocupa-se de encontrar a melhor forma de obter um predeterminado nível de receita, sendo que a definição do nível de receita em si não se encontra no âmbito do *tax design*. Trata-se de uma decisão política, enformada, entre outros, por critérios sociais e económicos. É por isso que, apesar de um modelo de estudo comparado, a solução a ser criada para o modelo brasileiro não pode constituir uma mera subsunção da realidade internacional. Pelo contrário, deve ser adaptada às diversas circunstâncias e realidade socioeconómicas, adequando-se às várias particularidades do sistema brasileiro em causa.

Com isso, através do estudo do *tax design*, é possível combinar critérios que garantam um aprimoramento de cada imposto em específico e, também, da composição da receita fiscal por um todo. Para tal, é preciso aprofundar em critérios que nos permitam: (i) minimizar os custos de funcionamento do sistema (tanto os custos administrativos, quanto os custos de cumprimento); (ii) maximizar a eficiência do imposto através de garantias económicas e de bem-estar; (iii) garantir a equidade.

Diante dos pontos elencados, o que mais importa para o presente capítulo é justamente o *ponto (i)*, que assegura a máxima eficiência do imposto diante dos moldes em que é constituído e auxilia na justificação da escolha de determinados critérios em detrimento de outros.

Em níveis teóricos, cada imposto é composto por uma dinâmica, responsável por analisar como a estrutura do imposto se reflete no comportamento dos contribuintes; mas também de uma mecânica, responsável por determinar os critérios de incidência e características do imposto que irão influenciar, no fundo, na dinâmica do tributo. É justamente o reflexo da mecânica na dinâmica do imposto que deve ser maximizado através do critério da eficiência, o qual servirá de base de estudo para que o novo imposto único sobre o consumo possa ser eficiente, de forma prática, para toda a população brasileira – no fundo, os seus contribuintes.

⁸ Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

Nesse sentido, em nível do *design* é preciso ter em mente que, primeiramente, os preços dos produtos e serviços desempenham papel central na economia de mercado, como sinais que refletem e guiam as decisões de consumidores e produtores. Assim sendo, os impostos acabam por distorcer esses sinais, na medida em que criam um diferencial entre o preço pago pelo comprador e o valor recebido pelo vendedor⁹.

Com isso, ao afetarem a regular dinâmica dos preços do mercado, os impostos podem afetar os padrões de produção e consumo, a oferta e procura de trabalho, a poupança e a sua utilização produtiva, a propensão ao risco e a afetação de recursos em geral¹⁰.

Justamente porque uma pessoa obtém menos dinheiro ou tem menor poder de compra é que a tributação acaba por influenciar nos investimentos, salários e rendas, podendo reduzir o incentivo para investir, trabalhar, dar uso à propriedade, arriscar ou até mesmo poupar.

No fundo, o impacto do imposto no funcionamento da economia não resulta somente de se estar a transferir recursos dos contribuintes para o Estado. Para lá desta transferência de recursos, os impostos podem distorcer as escolhas dos consumidores entre bens, ou as escolhas dos produtores entre fatores produtivos. Esta distorção nas escolhas dos agentes económicos é geralmente, em si mesma, negativa para o funcionamento da economia de mercado, gerando a chamada “carga excedentária do imposto”¹¹.

A carga excedentária do imposto supramencionada representa o norte por trás do critério da eficiência, justamente porque um imposto eficiente é aquele que gera menor carga excedentária, ou seja, um imposto que é criado em moldes mecânicos que não reflitam numa variedade de alteração de dinâmica do comportamento dos contribuintes. Um imposto eficiente é aquele que uma alteração na mecânica acaba por não influenciar o comportamento dos contribuintes no sentido de substituírem o consumo.

Isso significa que a escolha do consumidor pode ser distorcida na compra de determinado bem por conta do imposto que sobre ele incide, levando-o a substituir o bem em questão por um seu sucedâneo. Por exemplo, um aumento na tributação de um bombom, pode levar a que o consumidor compre bolachas ou até mesmo deixe de comprar esse tipo de produto.

Com base no exposto, é possível concluir que o imposto detém dois efeitos económicos. O primeiro efeito é o chamado *efeito rendimento*, diante do qual a criação de um imposto ou a sua subida diminui rendimento disponível, poder de compra da pessoa que suporta o imposto. É um efeito que por si só não gera ineficiência económica¹².

⁹ Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

¹⁰ CORREIA, Miguel. *Taxation of Corporate Groups*. Wolter Kluwer Law & Business, 2010, p. 36.

¹¹ Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

¹² Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

O segundo efeito é o chamado *efeito de substituição*, diante do qual a alteração dos preços pode levar contribuinte a substituir uma atividade por outra, a consumir um bem em vez de outro, ou colocar diferentes graus de esforço no trabalho. Esse efeito é preocupante, visto que pode gerar ineficiência econômica (“carga excedentária”), já que desta interferência pode resultar perda de bem-estar para o contribuinte que não se traduz em aumento de receita para o Estado.

Um imposto que induza efeitos de substituição é um imposto ineficiente em nível econômico, visto que altera diretamente o comportamento do contribuinte, de modo a prejudicar tanto a arrecadação por parte do Estado, quanto o próprio funcionamento do mercado.

Quanto à tributação sobre o consumo, é um imposto que tende a ser extremamente eficiente quando aplicado diante de uma base alargada de incidência objetiva. Quanto mais alargada é a base de incidência do imposto, pode-se dizer que “tudo cabe” e, por isso, a tributação da transmissão de determinado bem não gerará uma distorção no comportamento do contribuinte para consumir mais prestações de serviço, por exemplo, porque todas as operações estarão incluídas dentro da incidência do imposto.

Em termos conclusivos, a incidência objetiva corresponde a um elemento constitutivo do imposto, integrado na equação fiscal como *building block* fundamental, pelo que, diante do exposto, se pode concluir é que a incidência objetiva do imposto sobre o consumo garantida por uma base alargada acaba por garantir maior eficiência do imposto e reduzir sua carga excedentária, consequentemente garantindo um melhor funcionamento do mercado.

Conforme a “Regra de Ramsey”¹³, numa das suas muitas derivações, é possível minimizar a carga excedentária do imposto (e, portanto, minimizar o impacto negativo na eficiência do mercado) ao procurar a base mais inelástica possível para ele com efeito. Se o foco do imposto for justamente na parte mais inelástica, a probabilidade de esta substituir comportamentos é mais reduzida.

No entanto, é preciso ainda fazer convergir a ideia de busca pela base inelástica com o princípio da equidade, isto se pode ocorrer de uma certa classe de consumidores que apresentar um comportamento inelástico, simplesmente porque se trata de um bem de primeira necessidade (medicamentos, água, pão etc.), do qual não podem prescindir, nem conseguem ter acesso a alternativas para o substituir. Neste caso, embora seja eficiente tributá-los, pois não haverá alterações de comportamentos no mercado, absorvendo os consumidores na totalidade o custo do imposto, poderá ser injusto fazê-lo¹⁴.

Em suma, a base tributável alargada tem importantes vantagens. Primeiro, quanto mais alargada a base, menor a taxa necessária para obter um igual nível

¹³ Frank Ramsey, 1927.

¹⁴ Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

de receita pública. Quanto menor a taxa, menor a propensão à substituição de comportamentos. Segundo, quanto mais alargada a base, menor o potencial de substituição por atividades ou bens não tributados. Quanto mais transações tributáveis consigamos enquadrar dentro da base, temos uma compensação na menor taxa a ser aplicada.

Dessa forma, a eficiência do IVA é medida conforme a sua base. Isto porque no consumo tem base menos móvel, e nessa medida mais eficiente e segura do que o rendimento, especialmente o derivado do capital. Ainda garante o consumo relativa neutralidade relativamente às decisões de poupança e investimento (dado que o retorno da poupança só é tributado quando aplicado em consumo) e, ainda, não penaliza a competitividade internacional do país (isenção completa na exportação). Por fim, detém menor propensão para flutuações significativas com base nos ciclos económicos, dado que o consumo tende a possuir carácter mais estável do que rendimento¹⁵.

Quando está em causa a tributação do consumo, seguro é optar pela base mais alargada possível, a fim de garantir a eficiência do imposto e consequente eficiência do sistema económico por um todo, principalmente no que tange à competitividade internacional e as flutuações significativas dos ciclos económicos.

Portanto, a discussão que precisará ser ensejada no momento é se a eficiência da referida base alargada pautada na dicotomia entre prestação de serviços e transmissão de bens poderá ser maximizada através da adoção de uma base ainda mais alargada assente em um conceito único de consumo.

IV. A dicotomia entre bens e serviços no IVA europeu

Desde logo, importa mencionar que a diferenciação entre transmissão de bens e prestação de serviços enquanto incidência objetiva do imposto único sobre o consumo não se concretiza como uma diferenciação linear e sem propósito. *A priori*, será preciso resgatar de uma forma muito breve a cadeia de transformação do imposto sobre o consumo até alcançarmos hoje o chamado IVA, bem como recorrer a noções económicas acerca do impacto da evolução e desenvolvimento do setor terciário para que se possa compreender afundo o porquê dessa distinção e o porquê de o IVA ser chamado já um imposto que incide sobre uma base alargada.

Desde o início o legislador europeu pretendeu criar uma base de incidência do IVA tão alargada quanto possível ao ponto de não deixar escapar da bolha tributável qualquer tipo de operação económica. Quanto mais alargada a base, mais operações são cabíveis de serem enquadradas na incidência e mais imposto é coletado, para além de existir menos divergências conceituais a ocupar os tribunais sobre o tema.

¹⁵ Cf. CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law, 2022.

Posto isso, a partir de agora iremos dar enfoque unicamente à dicotomia entre transmissão de bens e prestação de serviços, a fim de entendermos o porquê da sua existência, persistência e analisarmos se a referida distinção se mantém necessária nos dias atuais, tanto à luz de uma comparação com o próprio direito nacional, quanto à luz de uma comparação internacional com a aplicação do IVA europeu.

A Diretiva IVA, desde os seus projetos e *drafts* iniciais, abarcou as operações de transmissões de bens e, posteriormente, veio abranger também em seu escopo as prestações de serviços, como forma de tributar todas as operações económicas que representam a faceta do mundo globalizado atual.

Em resumo, o âmbito de incidência do imposto sobre o consumo europeu acompanhou a evolução económica do mercado e seus diferentes tipos de transações, sendo que, para manter uma base alargada que pudesse abranger todos os tipos de operações económicas nas circunstâncias atuais, primeiro criou um conceito de transmissão de bens e depois, de forma residual, adicionou ao seu âmbito de aplicação as prestações de serviço como forma de salvaguardar uma base ampla de tributação que pudesse garantir uma base de tributação ampla que cobrisse “todos os tipos de consumo”.

V. A necessária(?) superação da dicotomia – um modelo de imposto único para o Brasil

Chegado a este ponto, pertinente se faz a ponderação entre a adoção de um conceito único de consumo ou um conceito de consumo pautado numa base dual de incidência dividida entre prestação de serviços e transmissões de bens. Para isso, será analisado as respetivas vantagens e desvantagens da adoção de cada conceito num panorama comparativo, de forma a analisar o que tem sido a jurisprudência adotada no TJUE e, posteriormente, um questionamento acerca do tipo de taxação do consumo existente dentro das particularidades do sistema fiscal português.

V.I. As problemáticas apresentadas pela base dual de incidência do IVA europeu

A linha de análise será a de classificar quais as vantagens da adoção de um conceito de base única de imposto consoante a comparação com as desvantagens de um conceito de base dual apresentadas já em jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Em primeiro lugar, importa retomar as definições de transmissão de bens e prestação de serviços propostas pela Diretiva IVA, diante das quais transmissão de bens é toda transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, enquanto a prestação de serviço é representada pelo conceito residual que envolve toda operação que no fundo não se enquadra no conceito de transmissão de bens.

Nesse sentido, a visão ainda dual da base de incidência objetiva do imposto faz com que haja um divisor de águas entre a transmissão de bens e a prestação de serviço. Apesar de ambas as esferas não se confundirem, a qualificação de uma operação a ser enquadrada em uma ou outra por vezes se configura como tarefa difícil e ocasiona diferentes consequências à luz da tributação final.

Apesar do esforço legislativo em delimitar de forma transparente e sólida a diferença entre transmissão de bens e prestação de serviços, a linha divisória ainda é, em alguns casos, ténue e gera divergências de classificação que possuem impacto tanto nas regras de localização a serem consideradas, quanto na taxa de imposto a ser aplicada. Ou seja, não é indiferente para o IVA europeu que uma operação económica seja classificada como transmissão de bem ou como prestação de serviço¹⁶.

Sendo assim, a divergência em causa é refletida na quantidade de casos que surgem nos tribunais para discussão acerca do enquadramento de uma operação económica para conseqüente tributação. Em nível de harmonização, a União Europeia conta com um mecanismo específico para os referidos casos: o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

A cada Estado-Membro é concedido o direito de utilização de um instrumento contencioso nomeado *reenvio prejudicial ao TJUE*. Diante desse reenvio, o TJUE não tem competência para discutir os factos e resolver a questão em concreto, mas apenas para esclarecer questões colocadas pelo Estado-Membro em causa que se prendem com a harmonização de algum tópico de direito europeu. Sendo assim, enquanto instância resolutora de conflitos e uniformizadora de jurisprudência, o TJUE é constantemente acionado para resolver casos que se prendem com a qualificação de determinada operação como prestação de serviços ou transmissão de bens em sede de IVA.

Para além disso, a Diretiva IVA, ao considerar uma base dual de incidência objetiva, também cria diferentes regras de localização e taxas reduzidas conforme o tipo de operação em causa.

Em relação às transmissões de bens, a regra de localização do imposto é baseada no momento que o bem é colocado à disposição do adquirente.

Entretanto, em relação às prestações de serviço, é preciso distinguir entre operações que ocorrem *business to consumer* (B2C) e *business to business* (B2B). Nas operações B2C, o local de tributação é o de domicílio do prestador, enquanto nas operações B2B o local de tributação é considerado o domicílio do adquirente.

Quando a operação é uma transmissão de bens corpóreos, torna-se fácil identificar onde a referida transmissão ocorreu. No entanto, quando a operação económica em causa constitui uma prestação de serviços, a determinação da regra de localização se configura como mais difícil, pelo que a diferenciação das regras de localização consoante o tipo de operação em causa faz sentido.

¹⁶ A título de exemplo, cf. Acórdão Faaborg Gelting TJUE.

As diferentes regras de localização, para além de problemas de contencioso tributário, fazem emergir a fundamentação de novos conceitos, como as regras de *reverse charge*, situação em que é o adquirente do bem quem não só sofre o desfalque patrimonial do imposto, mas é obrigado a entregar o tributo ao Estado no lugar do vendedor, por este estar localizado em outro país e haver, portanto, uma dificuldade administrativa no pagamento do imposto ao Estado.

Não obstante, também a Diretiva IVA, de forma a deturpar a neutralidade do imposto, prevê que diferentes operações possam ter distintos tipos de taxa de tributação. É possível que cada Estado-Membro adote diferentes taxas: reduzida, intermédia, taxa zero e super-reduzida. Nesse sentido, quando é analisado o Código do IVA português, por exemplo, nos anexos que contêm as taxas intermédias e reduzidas, é notável que a maioria das operações económicas que carregam as referidas taxas se referem a transmissão de bens. São diminutas as prestações de serviço que se beneficiam de uma taxa reduzida, pelo que, na divergência de conceitualização, o contribuinte na maioria das vezes tem mais interesse em classificar como transmissão de bens do que como prestação de serviços.

Sendo assim, os tribunais nacionais e os aplicadores do direito são também inundados de conflitos acerca da classificação da operação em causa para que seja consequentemente estabelecida a regra de localização a vigorar e a taxa a ser aplicada em cada caso – o que desencadeia um cenário de deturpação e fuga da base tributável, além de aumentar o planeamento fiscal quanto ao tipo de operação em causa para que seja classificada como um tipo e não outro.

A diferenciação das taxas e seu respetivo enquadramento é mais um tema de conflito que surge nos tribunais nacionais e também são levados ao TJUE, sendo que todos as divergências mencionadas até então se resumem a somente um tema: base dual que diferencia entre transmissão de bens e prestação de serviços.

Além disso, existe o problema das operações compostas, principalmente no que tange ao direito à dedução¹⁷. Conforme mencionado anteriormente, a qualificação importa, justamente porque algumas operações podem ter taxas diferentes, beneficiar de isenções, as regras de localização podem ser diferentes e, ainda, os operadores são levados a agregar ou desagregar operações que realizam com o objetivo de ganho fiscal.

Assim, em relação às prestações de serviços o TJUE tem considerado que as operações devem ser tratadas de maneira distinta e independente (art. 1º/2 da Diretiva IVA). Contudo, existem operações que misturam transmissão de bens e prestação de serviços, como a compra de um aparelho televisivo com serviço de instalação incluso – sendo estas chamadas de operações compostas.

Com isso, é preciso nas operações compostas levar em consideração a circunstância de cada operação: se há várias operações distintas ou uma operação

¹⁷ VASQUES, Sérgio. *Imposto sobre o valor acrescentado*. Editora Almedina, 2017, reimpressão 2020, p. 216.

única – e se for única se deve ser prestação de serviços ou transmissão de bens (Ac. Aktiebolaget NN TJUE). Dessa forma, uma operação será considerada única quando as operações *perderem a independência*.

Em relação às operações compostas, importam de forma especial quando está em causa o direito à dedução, o qual perpassa toda a lógica do IVA e garante a neutralidade do imposto.

Diante do exposto, conclui-se que, se é possível estabelecer um nexó entre um *input* e um *output*, será também possível realizar uma associação e, por isso, saber se há ou não direito à dedução de maneira fácil. Quando o custo é direto, a tarefa se torna mais fácil.

No entanto, há diversas operações que comportam custos mistos. Por exemplo, no caso de um hospital explorar um refeitório. Quando o hospital presta serviços de cuidado de saúde será isento de IVA para efeitos do Código do IVA português¹⁸, por exemplo. Há, nesse caso, uma isenção simples, o que significa que o hospital não liquida, mas também não possui o direito de deduzir.

Por outro lado, se o hospital ainda explora uma cantina, ou seja, se ainda fornece serviços de restauração que estão sujeitos à taxa intermédia, haverá, no fundo, um sujeito passivo misto, que numa parte da sua atividade liquida IVA e em outra parte não liquida. Em outro caso, se o hospital decide comprar um aparelho de raio X, por exemplo, como está sujeito a uma isenção simples, não liquida IVA, mas também não deduz. No entanto, se compra um micro-ondas irá deduzir porque pagou IVA. Nessa última situação temos um custo misto.

Assim sendo, nos custos mistos é mais difícil estabelecer o nexó. Será então preciso calcular uma percentagem para atribuir cada custo à respetiva dedução. No Código do IVA português, por exemplo, vem estabelecidos dois métodos para cálculo de custo misto: o método pro-rata e, subsidiariamente, o método da afetação real.

Nesse sentido, pode ocorrer que um sujeito passivo de IVA, além de atividades com conteúdo económico, pode exercer atividades que não qualificamos como económicas, como o caso de transmissão de participações sociais. Assim, é possível ter serviços mistos que aproveitem ao mesmo tempo a atividade económica e não económica.

Em suma, a teoria das operações compostas e seu reflexo no direito à dedução, no que tange aos diferentes tipos de cálculo de custos mistos, também são indicadores de divergência gerados exatamente pela base dual de incidência do IVA, a qual é dividida entre prestação de serviços e transmissão de bens.

Portanto, a adoção de um conceito único poderia vir a cessar os conflitos supramencionados, bem como auxiliar na teorização acerca dos melhores métodos de qualificação e dedução do imposto que é posteriormente levada à tribunal.

¹⁸ Art. 9º do Código do IVA português.

A título de exemplo, podemos citar as seguintes jurisprudências: (i) Ac. Aktiebolaget NN TJUE; (ii) Caso Faaborg-Gelting (C-231/94); (iii) Acórdão Bog 2011; (iv) Caso Cinema X; (v) Caso Frenetikexito; (vi) TJUE Dudda (C-327/94); (vii) TJUE RBS Deutschland (C-277/09); (viii) TJUE Reiseburo Binder (C-116/96); (ix) Caso Berkholz (C-168/84); (x) TJUE Titanium (C-931/19); (xi) Caso Webmind Licenses (C-419/14).

Sem pretensão de se proceder a uma análise exaustiva, convém brevemente aprofundar no Caso Faaborg-Gelting, que trata de refeições servidas a bordo de um navio. O caso se prende com uma empresa dinamarquesa que servia refeições de consumo a bordo de um *ferry-boat* que transitava da Dinamarca para a Alemanha. A questão principal do caso era saber em qual país a atividade seria tributável, mas antes disso foi preciso discutir a qualificação das operações em causa – isto porque, se fosse considerada prestação de serviços, seria tributada no domicílio do prestador e, se fosse considerada transmissão de bens, seria tributada no local de colocação à disposição do adquirente.

No caso em concreto, o TJUE veio decidir que o elemento principal e o critério decisor deveria ser a atividade realizada do ponto de vista dos consumidores. Para refeições servidas sem o fornecimento de serviços adicionais há uma transmissão pura, mas se existem serviços adicionais é preciso, dentro da teoria das operações compostas, analisar da perspectiva do consumidor médio e tributar enquanto prestação de serviços – o que altera por completo a forma de tributação.

Outro caso relevante é o Bog 2011, o qual envolve um empresário alemão que se dedicava à venda de salsichas e batatas fritas em mercados utilizando uma caravana que possuía certa estrutura que possibilitava aos clientes comerem no local. O empresário afirmava que a atividade prestada era uma mera transmissão de bens que se beneficiava da taxa reduzida de IVA, enquanto a Autoridade Tributária da Alemanha afirmava que configurava uma prestação de serviços, já que os clientes consumiam na caravana, havia a preparação dos alimentos, disponibilização e instalação da caravana e por isso estariam sujeitas à taxa normal.

No entanto, o TJUE veio afirmar que as salsichas e batatas fritas eram feitas de acordo com a vontade e solicitação dos clientes (em função da procura) e, por isso, a preparação constituía uma mera operação acessória e não elemento preponderante, pelo que deveriam ser tributadas as operações enquanto transmissões de bens sujeitas à taxa reduzida do IVA.

Portanto, a qualificação como uma ou outra operação não é de todo indiferente para o direito europeu, e o TJUE constantemente se depara com problemas de agregação ou desagregação de base, que, em situações macro, podem desencadear inclusive situações de planeamento fiscal agressivo.

V.II. As dificuldades de um conceito único

Conforme exposto anteriormente, a adoção de uma base tributável de imposto sobre consumo alargada e não pautada na dualidade entre transmissão de bens

e prestação de serviços oferece grandes vantagens relativas a uma simplicidade administrativa e até mesmo prevenção de contencioso. Muitas discussões são aniquiladas através da adoção de uma base única.

Entretanto, não se pode deixar de considerar o motivo de existência da base dual de incidência do imposto sobre o consumo, a qual visou acompanhar, diante de um contexto histórico-económico, a evolução económica do mercado, de modo a abranger todos os tipos de operações económicas que pudessem surgir para serem enquadradas na base da tributação do consumo.

A referida distinção não é casuística, justamente porque a adoção de um conceito único de consumo que seja de tal forma abrangente ao ponto de não deixar escapar nenhuma operação se constitui como tarefa difícil.

A tarefa de criação de um conceito único que represente todo tipo de consumo existente na sociedade contemporânea atual, que sofre diariamente alterações e diante da qual surgem cada dia novos tipos de operação, constitui-se então como grande desafio.

O primeiro desafio está em enquadrar as operações financeiras de uma maneira geral no referido conceito sem especificação de base.

Por outro lado, um segundo desafio é o de conseguir abranger as operações que ocorrem no mundo digital, ou seja, a transmissão de bens incorpóreos e a prestação de serviço sem presença física. Estes são desafios que emergem até para efeitos de tributação em sede de IVA, principalmente quando tratamos, por exemplo, de criptoativos, NTF's e até operações que ocorrem dentro do metaverso.

Portanto, é preciso que o novo conceito de consumo refletido na base de incidência do imposto abranja todas essas referidas realidades sem margem para dúvida, mantendo a lógica da simplificação administrativa e judicial. Tarefa que se concretiza como desafiadora, inclusive pela evolução histórica até ao momento indicar a dualidade da base pautada na transmissão de bens e prestações de serviços. Não basta apenas a criação de um conceito único, mas que ele seja harmonizado com o princípio da eficiência do imposto ao ponto de não gerar carga excedentária, bem como da simplicidade administrativa.

Assim, é somente quando alguma operação diferente acende certa luz vermelha como passível de ser enquadrada na base de tributação do imposto que essas questões passam a ser discutidas, mas não de forma a adequar a base às novas realidades, e sim de forma a adequar as novas realidades a uma base de incidência dual já existente – e que é adotada, inclusive, pelo Código do Consumidor Brasileiro.

Além disso, o panorama judicial brasileiro não apresenta uma instância que possa se assemelhar, *ipsen idem*, ao TJUE – sem prejuízo de o Supremo Tribunal Federal possuir algumas características semelhantes –, pelo que sem a referida instância de apoio, no presente momento, adotar uma base alargada, mas duvidosa e que pudesse a vir gerar problemas de enquadramento, seria, no fundo, acabar por gerar também mais contencioso tributário.

De forma a partir da premissa de que a adoção de uma nova base de incidência não será livre de discussões conceituais, tendo em conta os questionamentos que sempre surgem após uma reforma legislativa, e, ainda, tendo em conta que o Brasil não detém uma instância específica resolutora de conflitos para tratar dos respetivos conflitos como ocorre com o TJUE, a adoção de um conceito único que não bebe das águas da harmonização internacional poderia acarretar num afogamento dos tribunais em meras divergências conceituais e de enquadramento legislativo, o que pode ser visto como problemático do ponto de vista da simplicidade administrativa, eficiência do imposto e, mais, da equidade e direcionamento de distribuição de receitas.

Por isso, a base de incidência do novo imposto único sobre o consumo precisa não só ser alargada ao ponto de garantir a eficiência, mas também simples ao ponto de evitar o surgimento de maior contencioso tributário. Conforme mencionado anteriormente, uma das preocupações no nível do *design* do imposto precisa ser o procedimento administrativo de apuramento do imposto, mas também é preciso levar em consideração o procedimento contencioso.

É preciso, no fundo, ponderar as diversas variáveis em causa: a dificuldade e o trabalho de se alcançar um conceito único de consumo que pode, inclusive, abrir margem para mais discussões teóricas de enquadramento, vale a pena em detrimento de já manter uma base fixa, dual e até mesmo residual que possa ser de tal forma alargada ao ponto de ser passível de enquadrar novas realidades?

Destarte, o maior problema da conceitualização única se prende também com a dificuldade da posterior qualificação de regras de localização. Será preciso, então, uma regra de localização única para determinar o consumo que depois terá de ser especificada em alguns momentos consoante a operação em causa tendo em conta suas respetivas peculiaridades e complexidades? A dificuldade não é exposta somente na superfície da conceitualização, mas também no posterior desenvolvimento da mecânica do imposto, seja para efeitos de regras de localização, como de taxas, isenções e até mesmo deduções.

Portanto, a maior dificuldade se encontra na própria construção da mecânica do imposto no que tange aos temas da equidade, eficiência e simplicidade administrativa.

VI. A taxação das operações financeiras em Portugal através do imposto do selo

Para além de tudo que foi exposto, convém ainda tratar de uma particularidade do sistema tributário português no que tange à tributação das operações financeiras em sede de imposto do selo (IS) em harmonia com a tributação do consumo em sede de IVA, de modo a aprofundar o debate quanto ao tipo de operações que se pretende onerar através de uma base alargada de imposto.

Desde logo, o imposto do selo é o imposto em Portugal responsável, desde o seu nascimento, pela tributação de documentos e certificados. Desde o seu surgi-

mento, a lógica do IS foi a de incidir sobre documentos, tais como contratos de compra e venda de imóveis e também transmissões gratuitas, principalmente a favor de herdeiros legitimários e sucessões.

No entanto, o direito português foi evoluindo de forma a abolir as tributações de sucessões e doações gratuitas a favor dos herdeiros legitimários, pelo que deixou de fazer sentido a autonomização deste tipo de tributação. Ao mesmo tempo, foi também evoluindo no sentido da adoção de uma lógica de tributação de operações financeiras conforme a evolução do mercado.

No fundo, perdeu-se a lógica de tributação sobre documentos e cada vez mais o IS passou a envolver no seu escopo de incidência operações que revelem rendimento ou riqueza, nomeadamente as provenientes de operações financeiras. O Código do IS atualmente é fundamentalmente um instrumento de tributação de operações de natureza financeira, principalmente garantias e empréstimos – o que ocorre através da Tabela Geral do Imposto do Selo em anexo ao Código, que determina os tipos de operações tributadas através de diferentes “verbas” e suas consequentes taxas aplicáveis.

Por outro lado, o IS possui uma relação muito peculiar com o IVA, a qual acarreta uma série de questionamentos acerca do tipo de tributação que ambos os impostos pretendem alcançar, se é efetivamente uma tributação do consumo ou uma tributação sobre transações e riqueza.

A referida relação é marcada pela tributação (e isenção) em alternativa de um imposto ou outro, já que tanto o Código do IVA quanto o Código do IS estabelecem que se for devido IVA em uma operação, estará isenta de IS; ao mesmo tempo que se for devido IS, haverá isenção de IVA. Isto é, ambas as tributações ocorrem de forma alternativa e sobre uma operação económica nunca é possível a incidência cumulativa de ambos os impostos.

Por exemplo, em Portugal a compra e venda de um imóvel está isenta do pagamento de IVA – o que acarreta uma tributação em IS. No entanto, a isenção do IVA nem sempre é benéfica ao operador económico por representar uma isenção incompleta que não permite a posterior dedução do imposto na cadeia económica, sendo por isso que muitos operadores renunciam à isenção do IVA e optam por pagar, consequentemente, IS.

Diante do cenário apresentado, o questionamento que se avulta, mais uma vez em comparação com o direito europeu, é quanto à natureza da tributação em causa: Será que o que se pretende, no fundo, não é tributar todas as transações económicas? Ou será que verdadeiramente o sistema pretende a oneração do consumo? Qual o tipo de conceito que está em causa e qual a natureza da tributação que estão a adotar?

VII. Conclusão

É provado que a base alargada, tendo por fundamento uma inelasticidade da procura e da oferta, contribui para a eficiência do tributo no sentido de evitar os

consequentes efeitos de substituição que podem derivar de uma tributação elástica. Sendo assim, a criação de uma base ainda mais alargada, como é proposta pelo artigo do Doutor Schoueri, acabaria por maximizar a inelasticidade económica ao ponto de mitigar mais ainda o indesejado efeito de substituição.

No entanto, foi também provado que a eficiência do IVA, nos moldes em que é construído e apesar dos problemas que oferece, já é eficiente, principalmente quando se leva em consideração o baixo nível de carga excedentária do imposto e o VAT GAP – que permitem que haja margem na União Europeia para que a tributação sobre o IVA aumente e mais receita seja arrecadada.

Por isso, apesar de criar facilidades administrativas ao nível da discussão das diversas regras de localização distintas e taxas, também criaria dificuldades conceituais no sentido do próprio desenvolvimento do que seria o conceito único para efeitos de incidência objetiva e consequente desenvolvimento da mecânica do imposto juntamente com seus outros *building blocks*.

Além disso, a simplicidade administrativa que poderá vir a emergir como consequência da simplicidade da base pode também ser mitigada com a dificuldade administrativa de harmonização quanto à mecânica do imposto, bem como em relação a outros ordenamentos jurídicos internacionais e adaptação com o próprio direito interno brasileiro, que já adota uma base dual (como o direito do consumidor).

Diante da complexidade gerada pelo assunto da base de incidência e também as dificuldades administrativas que possam surgir em nível da eficiência do imposto, mais vale incitar e pender para soluções no nível das isenções e taxas distintas que garantam uma maior neutralidade do imposto e uma maior justiça redistributiva, levando adiante o princípio da equidade.

Portanto e em termos conclusivos, apesar de ainda oferecer grandes desafios e de termos de nos questionar acerca da natureza do imposto que se pretende, tendo em conta a incidência sobre transações, a base dual entre prestação de serviços e transmissão de bens através da criação de um critério sólido e outro residual ainda é aquela que consegue garantir a eficiência e a redistribuição equitativa do imposto.

Disse um dia Winston Churchill que “a democracia é o pior dos regimes, à exceção de todos os outros”. Sendo assim, a conclusão deste trabalho segue a lógica de Churchill quando tratou da democracia, pelo que “a base de incidência objetiva da tributação do consumo pautada na dicotomia entre bens e serviços é a pior das bases, à exceção de todas as outras”.

It has therefore become clear that one of the main challenges of the post-modern VAT will be a rather unexpected one: not about feasible legal designs or about economic consequences, but one with an intrinsically philosophical nature, one about philosophy of tax. That is, how to

*conceptually define what constitutes consumption for the purposes of a consumption tax*¹⁹.

Referências

- CORREIA, Miguel. *Tax Design Course Materials*. Católica Global School of Law (2022).
- CORREIA, Miguel. *Taxation of Corporate Groups*. Wolter Kluwer Law & Business, 2010.
- DE LA FERIA, Rita. *Ending VAT Exemptions: towards a post-modern VAT*. ECONIS, 2012.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: a comparative approach*. Cambridge: Law Series, 2007.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- VASQUES, Sérgio. *Imposto sobre o valor acrescentado*. Editora Almedina, 2017, reimpressão 2020.
- “How to Apply the VAT Directive”. In: VAN DOESUM, AD, *et al.* *Fundamentals of EU VAT Law*. Kluwer Law International 2nd ed., 2020.
- “Value Added Tax”. In: DIETER, ENDRES & SPENGEL, CHRISTOPH (ed.), *International Company Taxation and Tax Planning*. Kluwer Law International, 2015).
- “Value Added Tax”. In: THURONYI, VICTOR, *et al.* *Comparative Tax Law*. Kluwer Law International 2nd ed., 2016.

Código do IVA.

Código do Imposto do Selo.

Jurisprudência TJUE.

Relatórios OCDE.

¹⁹ DE LA FERIA, Rita. *Ending VAT Exemptions: towards a post-modern VAT*. ECONIS, 2012, p. 35.

A Existência de Embasamento Dogmático Próprio do Direito Tributário para a Hipótese de Restituição de um Tributo sobre Consumo para Pessoas de Baixa Renda

The Existence of Specific Dogmatic Basis in Tax Law for the Hypothesis of Consumption Tax Refunding for Low-income People

Murilo Jakuk Ferreira Lopes

Resumo

O presente artigo busca contribuir para os debates da reforma tributária apresentando a capacidade contributiva, princípio basilar do Direito Tributário, como embasamento teórico suficiente para lastrear as propostas de modelo de restituição do tributo sobre o consumo para famílias/pessoas de baixa renda. Desta feita, apresenta-se um breve panorama de como encontra-se estruturada a tributação do consumo no Brasil atualmente, em seguida chega-se à problemática da regressividade como elemento econômico e jurídico deste sistema, para, em seguida, serem apresentados os modelos da PEC 45 e da PEC 110, que almejam lidar com esta questão, e, ao final, mostrar-se que o Direito Tributário, como área autônoma do conhecimento, possui ferramentas teóricas suficientes para embasar a restituição proposta.

Palavras-chave: reforma tributária, tributação do consumo, regressividade, restituição, baixa renda, capacidade contributiva.

Abstract

This paper seeks to contribute to the debates on tax reform by presenting the ability to pay, a basic principle of tax law, as an adequate theoretical basis to support proposals for a model of refunding taxes on consumption for low-income families/people. Thus, will be presented a brief overview of how consumption taxation is currently structured in Brazil, then the issue of regressiveness as an economic and legal element of this system, and then the models of Proposal of Constitutional Emendation (PEC) n. 45 and Proposal of Constitutional Emendation (PEC) n. 110 that aim to deal with this issue. In the end, it will be shown that tax law, as an autonomous area of juridical sciences, has enough theoretical tools to support the proposed refund.

Keywords: tax reform, consumption tax, regressivity, refund, low income, ability to pay principle.

I. Introdução

No último biênio, retomou-se com fôlego no Brasil a discussão em torno da reforma da tributação sobre o consumo, de forma que há quem diga que o tema

já encontra a maturação necessária para que sejam apontados como maior precisão os obstáculos a serem enfrentados.

Há inclusive quem veja esse fenômeno reformista sob uma perspectiva global, apontando um movimento de amadurecimento dos modelos de tributação sobre o consumo em decorrência da busca por acompanhar as inovações tecnológicas, mas também tentar sanar antigas insuficiências dos modelos pretéritos. Recortando ainda mais a questão, pode-se chegar em comparativos com outros países em desenvolvimento, tal como a Índia que em 2016 aprovou um modelo de *goods and services tax*, que pretendeu uma simplificação da tributação do consumo através da redução de espécies tributárias e da sobreposição de competências¹.

Internamente, inegável que existem problemáticas tais como a necessidade de redução ou até mesmo extinção da sistemática da substituição tributária, que dificulta sobremaneira a compreensão e aplicação das regras práticas, a necessidade de atualização das normas para que a nova economia digitalizada seja mais bem onerada e com maior clareza e a análise acerca dos benefícios do deslocamento da tributação na origem para o destino. São temas relevantes e que deverão ser minuciosamente abordados nos debates em torno da reforma da tributação do consumo no Brasil.

No entanto, existe um ponto basilar da discussão que deve ser antecipadamente equacionado para que seja possível prosseguir com os debates dos temas acima apontados. Trata-se do fenômeno jurídico-econômico da regressividade da tributação sobre o consumo, esta que, em linhas gerais, tem como causa a incapacidade desse sistema de tributação do consumo adequar a atividade fiscal à realidade das efetivas demonstrações de riqueza dos contribuintes, e tem como consequência uma maior onerosidade justamente dos contribuintes que possuem menos capacidade econômica.

Assim, o presente artigo, tomando-se como ponto inicial de discussão o artigo do Professor Schoueri², bem como os debates realizados no Núcleo de Pesquisas do Mestrado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (Nupem-IBDT), fará uma breve apresentação dos mecanismos que as atuais propostas de alteração legislativa em tramitação apresentam para lidar com a regressividade, demonstrando ao final a existência de substrato teórico próprio do Direito Tributário para sustentar estes eventuais modelos, mostrando a desnecessidade e até possível maior efetividade de evitar buscar justificativas no âmbito de políticas públicas de distribuição ou redistribuição de renda. Isto é, o presente trabalho apresentará o

¹ AGUIAR, Andrei. Traços gerais da reforma da tributação sobre o consumo na Índia: algumas lições para as propostas brasileiras. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes (coord.). *Tributação do consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 385.

² Disponível em: <https://schoueri.com.br/por-um-imposto-sobre-consumo/>.

atual sistema de tributação do consumo, a sua regressividade como característica econômico-social, em seguida haverá uma breve sistematização dos mecanismos de restituição proposto pelas Propostas de Emenda Constitucional (PEC) 45 e 110, apontando em conclusão a capacidade contributiva como base teórica suficiente para as propostas de mudança.

O presente trabalho usará tanto ferramentas da doutrina econômica como da jurídica para expor o fenômeno da regressividade tributária, cujas consequências deletérias se materializam no plano social. Ao cabo, será apresentada uma tentativa de contribuir na busca pela solução deste problema a partir de elementos estritamente jurídicos, mostrando que o Direito Tributário e seus princípios podem ser uma chave interpretativa relevante para a discussão.

II. Sistema atual de tributação do consumo

Conforme demonstra de forma genérica a doutrina macroeconômica, o Estado (como agente econômico) pode exercer uma política fiscal através de três funções básicas: função alocativa, distributiva e estabilizadora. A função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos. A função distributiva, por sua vez, está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade. A função estabilizadora tem como objetivos o uso da política econômica visando um alto nível de emprego, a estabilidade dos preços e a obtenção da taxa apropriada de crescimento econômico³.

Tomando-se dessas funções, e de maneira a conseguir viabilizar cada uma delas em certa medida, o sistema brasileiro de tributação do consumo foi edificado de forma descentralizada e esparsa, cabendo, portanto, uma sintética retomada histórica para melhor compreensão das origens do atual panorama. Em especial, os dois principais marcos do Direito Tributário moderno: a Reforma Tributária de 1967 e a Constituição de 1988.

A primeira, promoveu uma profunda reformulação do sistema tributário brasileiro, inspirada nos objetivos de modernização e progresso, tendo como principal impacto a alteração no imposto sobre vendas. O antigo imposto estadual que onerava de forma cumulativa as vendas de mercadorias foi substituído por um imposto moderno, não cumulativo, incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens, que recebeu o nome de imposto sobre circulação de mercadorias⁴.

Já na Constituição de 1988 o mote foi fortalecimento da Federação, de modo que se privilegiou um aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e muni-

³ GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 10.

⁴ REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 221.

cípios e na descentralização dos recursos tributários disponíveis⁵. Essa ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios resultou em algumas mudanças fundamentais nas regras de tributação até então vigentes, como o caso do ICMS, ao qual se atribuiu competência para cada um dos estados para fixar autonomamente suas alíquotas.

Em suma, foram criados tributos e elevadas as alíquotas dos já existentes, em particular daqueles de competência da União e não sujeitos à partilha com estados e municípios. Houve uma tendência de, concomitantemente, estabelecer uma tributação do consumo descentralizada e não cumulativa, e a reintrodução pela União de impostos cumulativos, principalmente na forma de contribuições sociais.

Assim, atualmente uma gama de tributos incide sobre o consumo de mercadorias e serviços, embora nenhum deles o faça de maneira exclusiva. Tributam-se os insumos, a produção, as vendas, o transporte, a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços, de forma fragmentada. Diz-se fragmentada tanto em relação a distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, como também fragmentada no sentido de haver pouco espaço para preocupações com a carga tributária global desta tributação indireta.

De forma resumida, em termos arrecadatários, entre as principais modalidades de tributação que oneram o consumo, destacam-se, em ordem de relevância sobre percentual do produto interno bruto, o ICMS, IPI, ISS, PIS-Pasep e Cofins, II e IOF⁶.

Portanto, o que se tem é um sistema de tributação do consumo que, muito embora se proponha a tributar atividade de consumir bens e serviços por um consumidor final, acaba por utilizar como lastro as mais diversas facetas e etapas intermediárias de constituição daquilo que venha a ser mercadoria ou serviço. Isto é, ainda que se busque onerar a renda consumida de um agente econômico, toda a estrutura administrativa e jurídica foca-se quase que exclusivamente nas etapas anteriores a este evento econômico que é o consumo.

III. A regressividade como fenômeno econômico-jurídico

Como já salientado inicialmente, pode-se elencar uma série de efeitos nocivos decorrentes deste sistema de tributação do consumo e que devem ser alvo de ações propositivas, porém será jogada luz sobre um elemento específico, o efeito regressivo dessa tributação sobre os consumidores.

Entretanto, para se compreender este conceito econômico, deve-se despir (ainda que num primeiro momento) dos conceitos jurídicos relativos à incidência

⁵ GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 260.

⁶ REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 223.

dos tributos, vez que o desenho normativo da tributação no Brasil está calcado numa divisão que leva em conta os efeitos arrecadatários das exações. Conforme salientado por Rubens Gomes de Sousa⁷, no Brasil os tributos nunca são classificados, na prática legislativa ou administrativa, segundo as suas características econômicas, senão com base em critérios empíricos capazes de proporcionar uma catalogação administrativamente mais eficiente, muito embora as categorias assim formadas possam não corresponder rigorosamente à natureza científica dos tributos a classificar.

Dessa maneira, a primeira premissa que se deve levar em conta é a de que todos os tributos, ainda quando oficialmente designados como sendo sobre o capital, sobre a propriedade, sobre consumo etc., incidem na realidade sobre a renda, no sentido de que são efetivamente pagos com o rendimento. É dizer, ainda que se pense numa divisão do sistema tributário que tome por referência os diferentes momentos em que as manifestações de riqueza ocorrem (tributos sobre a renda produzida, renda distribuída, renda poupada/reinvestida e renda consumida), uma análise macroeconômica aponta que o que se onera sempre é renda dos agentes econômicos. No caso da tributação do consumo, a questão torna-se ainda mais delicada na medida em que a renda consumida é atingida indiretamente.

Diz-se indiretamente pois, ainda que a legislação tributária eleja os mais diferentes elos das cadeias produtivas como alvo para a tributação, o ônus do pagamento do tributo pode ser transferido a terceiros, em especial para o consumidor final. Como demonstra Rezende⁸, a transferência dos tributos pode ocorrer de duas formas: i) o que se convencionou chamar de transferência “para a frente”, quando o tributo é incorporado ao preço da mercadoria, sendo transferido para o consumidor final (caso que se discute); e ii) transferência “para trás”, caso em que o ônus do tributo é transferido para os fornecedores dos principais insumos utilizados tanto através da redução na remuneração da mão de obra como em relação ao preço pago pelas matérias-primas utilizadas no processo de produção.

Tais possibilidades podem ocorrer a depender de uma série de características do mercado analisado, entretanto, devendo-se considerar como mais relevante as elasticidades das curvas de oferta e demanda dos produtos submetidos à tributação. Assim, em termos estritamente racionais, de maximização das decisões visando maximização também dos lucros, diz-se que os dois casos de transferência são possíveis, sendo que o ônus será totalmente transferido para o consumidor quando a demanda for perfeitamente inelástica e totalmente suportado pelo produtor quando essa rigidez for notada no lado da oferta.

Todavia, por uma série de motivos, a experiência prática mostra que comumente os mercados apresentam falhas, em especial no mercado brasileiro, com

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, n. 10, p. 54, 1947.

⁸ REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 218.

características que o distanciam de um modelo ideal. A título exemplificativo, pode-se mencionar características bem específicas do país como a assimetria informacional entre os agentes do mercado decorrente do baixo nível de escolarização da população economicamente ativa, mas também características mais genéricas como inflação e desemprego.

Assim, em termos práticos, o que se observa é que a transferência do ônus econômico da tributação tende a ocorrer, de forma majoritária, para o consumidor final através do preço das mercadorias e serviços. Cabe mencionar que, ao contrário do que entende a doutrina jurídica que deu azo ao art. 166 do Código Tributário Nacional⁹, existem estudos¹⁰ que demonstram que a transferência do ônus econômico dos tributos é sempre realizada ao consumidor final, seja no caso dos tributos diretos (que atingem a renda produzida, distribuída e poupada), seja nos tributos indiretos (que atingem a renda consumida).

Entretanto, a relevância dos efeitos econômicos da tributação do consumo se dá pelo fato de, no caso da tributação da renda, ser possível aplicar métricas de proporcionalidade para onerar de forma pessoal e mais equitativa aqueles que detêm mais capacidade de arcar com o custo tributário – o que não ocorre na tributação indireta, em que não se consegue sopesar essa característica do consumidor final.

Conforme visto anteriormente, a atual tributação indireta brasileira é composta de uma pluralidade de tributos que buscam atingir o consumo de serviços e mercadorias nas mais diferentes etapas em que estes são desenvolvidos (insu- mos, a produção, as vendas, o transporte, a comercialização), de modo que essas etapas são dissociadas da figura do consumidor final. Não sendo clara essa vinculação entre os primeiros elos da cadeia e o último, torna-se de sobremaneira difícil estabelecer uma tributação que avalie características pessoais, signos de riqueza do consumidor que irá receber o serviço ou mercadoria com tributos já inseridos no preço.

Dessa maneira, os consumidores que detêm menor capacidade de arcar com o custo tributário, ao consumirem uma mesma quantidade de mercadorias ou serviços que consumidores com maior capacidade, acabam por alocar uma maior quantidade de suas rendas em termos proporcionais, configurando, assim, um sistema regressivo.

Em termos menos jurídicos e mais econômicos, uma análise agregada do ônus tributário em relação à renda disponível dos consumidores mostra que a relação entre as grandezas “tributo suportado” e “renda” pode ter três resultados:

⁹ “Art. 166. A restituição de tributos que compo-tem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

¹⁰ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 75.

distribuição regressiva, proporcional ou progressiva. O primeiro caso ocorre quando o aumento no ônus tributário suportado for menor que o proporcional ao ocorrido na renda, a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento no nível de renda, portanto. Já o segundo caso ocorre quando o aumento no ônus tributário é proporcional ao aumento na renda, de modo que a relação imposto/renda permanece constante para qualquer nível de renda. Por fim, o terceiro caso se dá quando o aumento dos tributos suportados for maior que proporcional ao aumento na renda, sendo a relação imposto/renda aumentada com o nível de renda.

Portanto, a forma com que a tributação sobre o consumo está construída acaba por fundar-se nas mais diferentes demonstrações de riqueza pretéritas ao próprio consumo, não sendo capaz, ao fim, de verdadeiramente captar a capacidade econômica/contributiva de quem suporta o seu ônus tributário. Não sendo capaz de levar em conta elementos pessoais do consumidor final, e sendo taxa do imposto uniforme, o consumo se torna uma porcentagem decrescente da renda e a relação imposto/renda é também decrescente, implicando uma distribuição regressiva da carga tributária.

IV. Propostas de restituição do tributo e o enfrentamento da regressividade

Diante desse cenário normativo, do qual decorrem efeitos econômicos indesejáveis como a supramencionada regressividade, e de atual oportunidade de efetivamente influir nos debates da eminente reforma tributária, deve-se levar em consideração as mais diferentes propostas para construir um sistema de tributação do consumo mais adequado. Em especial, neste artigo, serão brevemente apresentados os mecanismos de restituição do imposto para pessoas de baixa renda das PECs 45 e 110 – embora seja possível apontar outras ferramentas que também tendem a contribuir para o debate, mas que não constarão no presente escopo.

Em apertada síntese, de acordo com as suas justificativas das referidas Propostas de Emenda Constitucional, ambas almejam a alteração do Sistema Tributário Nacional, tendo como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável esta que, conforme visto anteriormente, atualmente é compartilhada pela União, estados, Distrito Federal e municípios.

Ambas propõem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: primeiramente, um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e, concomitantemente, um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes*¹¹.

¹¹ Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fique->

A PEC 110, originária do Senado Federal e desde julho de 2019 até o presente momento em constantes debate na Comissão de Constituição de Justiça e Cidadania (CCJC)¹², propõe a criação do imposto sobre operações com bens e serviços, cuja competência seria outorgada aos estados e Distrito Federal, instituído por Lei Complementar de iniciativa diferenciada, concedida aos entes federativos subnacionais.

Ao passo que a PEC 45, proposta na Câmara dos Deputados e que tramita entre a CCJC e a Comissão Especial de Reforma Tributária desde maio de 2019 até os dias de hoje¹³, define que Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços e limita a atuação dos entes federativos à determinação de alíquotas.

Quanto à devolução do tributo por meio do que se chamou de “programas sociais e desonerações de bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda”, cabe a descrição do pequeno texto de cada uma das PECs:

PEC 45:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

[...]

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

[...]

§ 9º Exceção-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no *caput*.

PEC 110

Art. 146. Cabe à lei complementar:

IV – definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda;

Como se pode observar, a PEC 45, em seu art. 152-A, § 9º, estabelece que, diante das restrições sobre as isenções, incentivo ou benefício fiscal e financeiro, entre outros, previstos no inciso IV, haverá a devolução parcial, por meio de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda. Na justificativa da PEC, frisa-se a escolha pela estratégia de adoção

PorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45e-PEC110.pdf.

¹² Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

¹³ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>.

de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, de modo “a melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo, através de um mecanismo muito mais eficiente que a desoneração da cesta básica”.

A PEC 110, por sua vez, em seu art. 146, IV, estabelece que será por meio de lei complementar a definição dos critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. Em leitura conjunta com o proposto art. 155, § 7º, VIII¹⁴, nota-se a existência de restrições sobre as isenções, incentivo ou benefício fiscal e financeiro, entre outros, à exceção daquelas estabelecidas por meio de lei complementar, permitindo a concessão de benefícios fiscais de forma geral, apenas para alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiro urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Aprofundando a discussão a partir das Notas Técnicas apresentadas e dos debates doutrinários e políticos sustentados, pode-se entender com maior profundidade esses modelos, inclusive com certo grau de detalhes práticos.

Em suma, de forma a operacionalizar as referidas ideias, propõe-se a possibilidade de o consumidor fornecer seu CPF para emissão da nota fiscal, pagando a alíquota padrão definida pelo Senado Federal. Nessa toada, o ente competente para instituição do imposto possuiria um sistema eletrônico para que os contribuintes inserissem seus dados e, por meio do CPF e dados da Receita Federal, seria determinada alíquota calculada em função de sua renda. Se esta alíquota fosse menor do que a utilizada no momento da compra (alíquota padrão), o contribuinte teria direito à restituição dos valores da diferença entre a alíquota paga e a alíquota calculada, de modo que a restituição seria efetuada em prazo razoável por meio de bancos ou creditada na conta do contribuinte.

Como mostra Giovanni Padilha¹⁵, essa empreitada importaria a aplicação de esforços em duas frentes: a primeira em relação a triagem e organização das pessoas com baixa renda, e na outra ponta do processo, na criação de mecanismos de controle da renda consumida.

¹⁴ “Art. 155. [...]”

§ 7º [...] VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação aos seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros; e
- d) bens do ativo imobilizado;”

¹⁵ SILVA, Giovanni Padilha da. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas? *Revista FESDT*, n. 9, abr. 2019.

No primeiro, seria possível usar como alternativa o fato de que desde 2003 o Brasil conta com o “Cadastro Único para Programas Sociais” (CadÚnico). Esse programa, ou melhor, esse “banco de dados” nacional, mantém o registro atualizado de famílias que percebem rendimentos mensais de até três salários mínimos. O CadÚnico se converteu no principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (“Bolsa Família”, “Tarifa Social de Energia Elétrica”, “Minha Casa Minha Vida”, “Bolsa Verde” e outros) e subnacionais. No segundo, menciona-se que uso da fatura eletrônica seria uma ótima alternativa para o Brasil, já se encontra amplamente disseminado¹⁶.

As vantagens seriam inúmeras. Como salienta Rita de La Feria¹⁷, substituir o sistema de isenções (em maior ou menor medida, de acordo com o texto de cada PEC) por este sistema que vincula o fato gerador ao consumidor tende a atingir melhor a equidade vertical e gerar melhores medidas de bem-estar social, constituindo um instrumento contundente de redistribuição de renda. Como a autora explica, as isenções têm um custo de receita significativo para o governo, um custo que excede em muito o benefício obtido por pessoas de baixa renda. Mesmo que o consumo de qualquer mercadoria em particular represente uma porcentagem menor da renda total de uma pessoa rica em comparação com o consumo de uma pessoa mais pobre, em termos absolutos a pessoa de alta renda provavelmente gastará mais com essas mercadorias (por inúmeros fatores como custo oportunidade, elasticidade da demanda etc.).

Porém, se o item fosse totalmente tributado e pessoas de baixa renda compensadas pelo imposto por meio de pagamentos diretos (através do exercício da função distributiva do Estado), o governo poderia devolver o imposto às pessoas de baixa renda e ter receita adicional para aplicar a outros programas redistributivos. Dessa maneira, encerra a autora, pessoas de baixa renda poderiam estar em situação muito pior com um sistema tributário que contém isenções destinadas a ajudá-los do que estariam em um sistema tributário sem isenções e redistribuição do excesso de receita gerado sob uma base tributária mais neutra.

O argumento faz ainda mais sentido quando são tomados estudos econômicos que mapeiam o comportamento de consumo das famílias de baixa renda em países subdesenvolvidos, e que, portanto, contêm uma grande parcela de mercado voltada para a informalidade. Mostra-se¹⁸ que justamente pelo fato de famílias com mais alta renda terem renda é que estas participarão de mercados consumi-

¹⁶ SILVA, Giovanni Padilha. *ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

¹⁷ FERIA, Rita de la; KREVER, Richard. Chapter 1: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. *VAT exemptions*. Kluwer Law International, 2013, p. 23.

¹⁸ FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. The impact of public perceptions on general consumption taxes. *British Tax Review*, n. 5, Thomson Reuters and Contributors, 2020, p. 646.

dores formais, passíveis de serem eventualmente isentados, de modo que não se atinge, assim, a parcela da população mais vulnerável que consumirá em mercados apartados da percepção do sistema tributário.

Outros ganhos genéricos, não vinculados especificamente à problemática da regressividade e da falta de aferição da capacidade econômica dos contribuintes, ainda poderiam ser elencados como o ganho de simplicidade de se ter uma base ampla (não estritamente ligada a conceitos jurídicos ou econômicos), maior neutralidade do sistema (não influenciando processos produtivos e decisões de consumo) e atendimento dos padrões internacionais de não tributação das exportações.

Diante desse cenário, resta a pergunta: estas propostas, que se utilizam da ferramenta da restituição do tributo para pessoas de baixa renda, teriam justificativa ou embasamento científico do Direito Tributário (como área autônoma do conhecimento)? É o que se pretende responder a seguir.

V. Atendimento à capacidade contributiva

O presente artigo, até o momento, preocupou-se em apresentar o atual cenário normativo da tributação sobre o consumo no Brasil, a regressividade como uma característica econômica e jurídica deste sistema, bem como uma possibilidade de remanejamento consubstanciada num novo modelo que possibilite a restituição do imposto para pessoas de baixa renda. Agora, será demonstrado que a alternativa proposta não só tem o condão de melhor lidar com essa falha de mercado (regressividade), mas sobretudo atende ao maior princípio do Direito Tributário, a capacidade contributiva.

Assim, cabe uma brevíssima explanação acerca do que vem a ser esse princípio. Em verdade, ainda que a expressão “capacidade contributiva” esteja carregada de conotações jurídico-técnicas, esta também se mostra muito simples de entender na medida em que se relaciona com a ideia de igualdade. Isto é, este princípio pode ser considerado uma forma de buscar um tratamento isonômico entre contribuintes, tratando aqueles que se encontram em situações similares de riqueza de uma mesma forma.

Nesse sentido, entende Humberto Avila que o princípio da capacidade contributiva é precisamente o critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário¹⁹. Ou ainda, Schoueri descreve a capacidade contributiva como o corolário, em matéria de impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva surge, portanto, como a melhor expressão da justiça fiscal, por reunir os direitos humanos fundamentais na limitação ao poder de

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda n. 51, de 14-2-2996. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 365.

tributar, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais²⁰. Sintetiza, portanto, Zilveti, que ter a capacidade contributiva como principal qualidade possibilita ao Estado a prática da justiça fiscal, compatibilizando o potencial econômico do contribuinte com o imposto a que lhe seja atribuído o pagamento²¹.

Concretizando os contornos da justiça fiscal, e trazendo a discussão de volta para a tributação do consumo, vê-se que a supramencionada regressividade corrói não só a otimização do mercado de consumo como atenta contra direitos e princípios constitucionais, direta ou indiretamente relacionados com o Direito Tributário.

Tal raciocínio mostra-se mais evidente quando se propõe ler a restituição do imposto para pessoas de baixa renda não como uma devolução de uma receita tributável, como um incentivo, subvenção, gasto público *latu sensu*, mas sim como a prática de uma regra puramente tributária que limita a atuação do estado-fiscal sobre a esfera patrimonial daqueles que detêm baixa capacidade para contribuir aos gastos públicos. E dois são os motivos para se ler a situação dessa maneira, um de ordem teórica e outro de ordem prática: primeiro, porque o Direito Tributário por si só já comporta subsídios técnicos para sustentar a ideia de restituição, e segundo porque, caso contrário, abre-se margem para as oscilações de implementação de políticas públicas próprias do Direito Financeiro.

A começar pelo primeiro, vê-se que o Direito Tributário, como ramo autônomo do Direito, desenvolveu seus princípios e conceitos próprios, sendo que no presente caso da criação de um modelo de tributação do consumo com a possibilidade de restituição do imposto para pessoas de baixa renda estar-se-ia possivelmente diante de uma imunidade. Esta categoria técnica mostra-se justamente como limitação constitucional à própria competência tributária. Estruturalmente, estas operam como as próprias regras concernentes à competência tributária, sendo certo que a competência tributária apenas se compreenda dentro dos limites impostos pelas imunidades.

E aqui, é importante frisar, conforme Schoueri²², propõe-se que não se entendam as imunidades a partir da leitura de dispositivos isolados ou estanques, haja vista o fato de estes não serem os únicos veículos das normas de imunidades. Isto é, as imunidades devem ser tidas como decorrência da confluência de uma série de textos inseridos na Constituição, de modo que desta maneira estes se revelam como proteção a valores altamente prestigiados pela Constituição. Ou

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 434.

²¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 41.

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 427.

seja, somente a partir de uma interpretação sistemática do texto Constitucional que se pode aferir com precisão o embasamento e a extensão de uma norma de imunidade.

Nesse sentido, cabe lembrar que os direitos sociais se positivam nos arts. 6º e 7º da Constituição, enquanto os direitos econômicos ganharam expressão constitucional nos arts. 170 a 181, podendo ser mencionada, a título exemplificativo, a previsão de redução das desigualdades regionais e sociais²³ e a de uma renda básica familiar garantida a todo brasileiro em situação de vulnerabilidade²⁴. Em outras palavras, além dos textos propostos pelas próprias PECs 45 e 110, já haveria previsão constitucional esparsa para se pensar o modelo proposto, sendo certo que as eventuais alterações legislativas no texto constitucional somente venham confirmar um espaço de não tributação que já está delimitado. Assim, não só pode como deve o Direito Tributário atentar-se a essas previsões, para assim devidamente calibrar o seu principal princípio, a capacidade contributiva.

Nessa mesma toada, pode-se mencionar a ideia de Ricardo Lobo Torres de proteção do mínimo existencial pelo Direito Tributário. Conforme o autor, essa proteção é pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, e está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade. Não é totalmente infensa à ideia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva, mas se estrema dos direitos econômicos e sociais²⁵.

Ou seja, na visão do autor, ainda que o mínimo existencial não possua previsão constitucional própria, deve-se procurá-lo no conceito de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre-iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. Assim, mesmo que o mínimo existencial careça de conteúdo específico, este está ligado a qualquer direito, ainda que originariamente não fundamental (direito à saúde, à alimentação etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável.

Portanto, inegável que o próprio direito tributário, tomando como chave interpretativa a capacidade contributiva, possui a aptidão de por si só sustentar um modelo de tributação do consumo das Propostas de Emenda Constitucional, o qual afasta a competência do poder de tributar daquela parcela de contribuintes considerada externa ao campo de atuação do próprio Estado Fiscal, justamente por carecerem de condições mínimas para tal.

Já o segundo motivo para compreender o modelo como estritamente pertencente ao Direito Tributário é de ordem prática, isto é, caso se permita utilizá-lo

²³ Art. 170, VII, da CF.

²⁴ Art. 6º, parágrafo único, da CF.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional n. 42 de 19-12-2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 170.

com balizas do Direito Financeiro, seriam abertas margens para as oscilações de implementação de políticas públicas próprias deste outro ramo do Direito. Em outras palavras, e já adiantando a conclusão, discorda-se de deixar a temática da restituição vinculada com “programas sociais” ou “políticas de distribuição de renda”.

Pode-se entender que os direitos sociais e econômicos se estreмам da problemática dos direitos fundamentais por dependerem da concessão do legislador, não gerando por si sós a pretensão às prestações positivas do Estado, carecendo de eficácia *erga omnes* e, portanto, se subordinando à ideia de implementação de justiça social através não de uma distribuição, mas redistribuição de renda.

Esses podem, portanto, ser vistos na forma de princípios de justiça, como normas programáticas, sujeitos sempre à *interpositio legislatoris* (interposição do legislador para produzir efeitos plenamente), especificamente na via do orçamento público, que é o documento de quantificação dos valores éticos, a conta corrente da ponderação dos princípios constitucionais, o plano contábil da justiça social, o balanço das escolhas dramáticas por políticas públicas em um universo fechado de recursos financeiros escassos e limitados.

Ressalta-se que direitos às vezes aparecem, principalmente na doutrina alemã, sob a denominação de direitos fundamentais sociais, em virtude de sua constitucionalização, principalmente através da cláusula do Estado Social; mas, segundo a maior parte dos autores germânicos que a adotam, subordinam-se à justiça social, encontram-se sob a “reserva do possível” e constituem meras diretivas para o Estado, pelo que não se confundem com os direitos da liberdade nem com o mínimo existencial²⁶.

Como ressalta Eros Grau, as normas que compõem a ordem econômica têm ao mesmo tempo a função de harmonização de conflitos e a de legitimação do poder, passando assim a funcionar como instrumento de implementação de políticas públicas²⁷. Ou seja, trata-se naturalmente de um campo de disputa, de somatório de vetores que variam com os ciclos políticos e orçamentários.

Nas palavras de Bercovici e Massoneto, ao exercer essa função de diretriz de políticas orçamentárias, a Constituição torna-se dirigente, não chegando a “amarrear” ou “engessar” a política – vez que subsiste processo de decisão política pelas imposições constitucionais –, mas sendo uma ponte entre a Constituição Econômica e a Constituição Financeira²⁸.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional n. 42 de 19-12-2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 172.

²⁷ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 15 e 156.

²⁸ BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. *A constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a agonia da Constituição Econômica*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2022. Disponível em: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/24845>.

Ricardo Lobo Torres, ao tratar do conceito de justiça orçamentária, explica que esta cuida das regras e princípios para a efetivação do justo nas despesas e na receita pública, é dizer, esta deve expressar os dois lados da mesma ideia, em síntese própria: a justiça das receitas e dos gastos públicos. Entretanto, esta se dá no plano processual, pois o orçamento existe *in fieri* (em vias de se tornar), sendo instrumental e refazendo-se anualmente para sintetizar a vida financeira do Estado, e, portanto, em decorrência de sua natureza processual, a justiça orçamentária não tem um fim em si mesma, senão que servir de veículo para alcançar a justiça política, social e econômica²⁹.

Ou seja, o fim não é o alcance do objetivo da política a ser implementada (erradicação da pobreza, diminuição das desigualdades regionais e sociais etc.), mas o próprio processo legislativo-orçamentário em si, que a este seja assegurada devido processo legal. É, assim, uma busca de meio, e não de fim, sendo por natureza um espaço de acomodação de interesses de diversos grupos da sociedade e de negociações políticas.

Por tais motivos, então, entende-se que o modelo proposto não deveria ser lido como qualquer tipo de renúncia ou gasto fiscal, pois (i) há bases teóricas sólidas do Direito Tributário para sustentar a restituição como imunidade que impede a atuação do Estado Fiscal e (ii) somente desta maneira que se evitaria as oscilações de implementação de políticas inerentes à Ordem Financeira.

VI. Considerações finais

Conforme demonstrou-se, dado que as PECs 45 e 110 já se encontram com alguma maturação após fases de debates técnico-doutrinários e políticos, o cenário corrente representa uma verdadeira janela de oportunidade que dificilmente se abre novamente para que sejam apontados não só os problemas, mas os méritos do atual sistema de tributação do consumo. Momento, portanto, em que não se pode perder de vista a discussão acerca da realidade econômica dos contribuintes brasileiros na tributação indireta.

Tal sistemática de tributação, que visa atingir o consumo, possui um gargalo muito relevante, qual seja: apesar de se propor a tributar atividade de consumir bens e serviços por um consumidor final, acaba por utilizar como lastro as mais diversas facetas e etapas intermediárias de constituição daquilo que venha a ser mercadoria ou serviço. Em outras palavras, conforme mostrou-se, por mais que haja a intenção de onerar a renda consumida, toda a estrutura administrativa e jurídica volta-se quase que exclusivamente nas etapas anteriores a este evento econômico que é o consumo, *per se*.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2007, data da publicação da Emenda Constitucional n. 56 de 20-12-2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 266.

Distanciando-se, então, do último elo da cadeia, o consumo propriamente dito, o sistema de tributação indireta acaba por ver-se impossibilitado de aplicar métricas de proporcionalidade para onerar de forma pessoal e mais equitativa aqueles que efetivamente consomem e detêm variadas capacidades econômicas. Somando-se isso ao fato de que, por uma série de critérios macroeconômicos, chega-se à conclusão de que o ônus tributário tende a recair sobre o consumidor final, percebe-se a regressividade da tributação do consumo como um fenômeno incontestado.

Tentando lidar com essas adversidades do cenário, as reformas tributárias propostas pelas Propostas de Emenda à Constituição apresentam algumas alternativas, entre elas a criação de um novo tributo, com certo grau de semelhança entre as propostas: imposto sobre valor agregado, de base ampla, buscando diminuir (em maior ou menor grau) as renúncias fiscais. Em especial, o presente trabalho focou-se em mostrar a parte deste modelo responsável por proporcionar a restituição deste tributo para famílias/pessoas de baixa renda, e em alguma medida suas possíveis aplicações práticas.

Essa restituição, como ferramenta importante dos modelos propostos, por si só se mostra como uma alternativa que não só tem o condão de melhor lidar com a regressividade (falha de mercado), mas sobretudo atende à capacidade contributiva, maior princípio do Direito Tributário. E mais, demonstrou-se que tanto o Direito Tributário já possui arcabouço teórico para tratar da referida restituição, como, de forma prática, este mostra-se como a alternativa mais apropriada ao caso – se comparado com o Direito Financeiro.

Em suma, reitera-se que esses apontamentos e modelos apresentados definitivamente não se mostram como incólumes, nem para a doutrina econômica, nem para a jurídica, muito menos sob análise de possíveis conflitos políticos, porém com certeza implicam avanços em relação a antigos problemas do nosso sistema, podendo representar um divisor de águas na política fiscal relativa ao tratamento conferido aos consumidores e a sua real capacidade econômica e capacidade contributiva.

Referências

- AGUIAR, Andrei. Traços gerais da reforma da tributação sobre o consumo na Índia: algumas lições para as propostas brasileiras. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes (coord.). *Tributação do consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda n. 51, de 14-2-2996*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. *A constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a agonia da Constituição Económica*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2022. Disponível em: [URI:http://hdl.handle.net/10316.2/24845](http://hdl.handle.net/10316.2/24845).

- FERIA, Rita de la; KREVER, Richard. Chapter 1: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. *VAT exemptions*. Kluwer Law International, 2013.
- FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. The impact of public perceptions on general consumption taxes. *British Tax Review*, n. 5, Thomson Reuters and Contributors, 2020.
- GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SILVA, Giovanni Padilha. *ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.
- SILVA, Giovanni Padilha da. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas? *Revista FESDT*, n. 9, abr. 2019.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, n. 10, 1947.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

O Alcance da Neutralidade Tributária na Instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Brasileiro

Reach of Tax Neutrality in the Institution of a Brazilian Value Added Tax (VAT)

Tatiana Caroline de Mesquita

Resumo

Na recente proposta de reforma tributária objeto da PEC 45/2019 e no texto publicado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, propõe-se a instituição de um imposto sobre o consumo no Brasil marcado pela neutralidade fiscal, pela instituição de um imposto com base abrangente e alíquota única e a vedação à instituição de isenções, benefícios e quaisquer outros tratamentos diferenciados. Nesse contexto, o presente artigo busca examinar se a instituição de um IVA “neutro”, nos exatos termos propostos pela reforma, é impositivo na instituição de um imposto sobre o valor agregado (IVA) e factível ou compatível com a realidade jurídica brasileira. Para tanto, estabelecemos o conceito de neutralidade tributária para, em seguida, examinar como o tema da neutralidade tributária é enfrentado na doutrina europeia, bem como na experiência do IVA europeu e, ainda, a relação da tributação e da Ordem Econômica Constitucional na Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: imposto sobre valor agregado (IVA), Ordem Econômica, neutralidade fiscal.

Abstract

In the recent proposal for a tax reform object of PEC 45/2019 and in the text published by Professor Luís Eduardo Schoueri, it is proposed the institution of a consumption tax in Brazil marked by fiscal neutrality, by the institution of a tax with a comprehensive base and tax rate and the prohibition of the institution of exemptions, benefits and any other differentiated treatments. In this context, this article seeks to examine whether the institution of a “neutral” VAT, as it is proposed in the reform, is imposing in the institution of a Value Added Tax (VAT) and feasible or compatible with the Brazilian legal reality. To do so, we established the concept of tax neutrality to then examine how the issue of tax neutrality is faced in European doctrine, as well as in the experience of European VAT and, furthermore, the relationship of taxation and the Constitutional Economic Order in the Federal Constitution from 1988.

Keywords: value added tax (VAT), Economic Order, fiscal neutrality.

Introdução

O exame da evolução do sistema tributário brasileiro mostra que somente a partir da Constituição de 1934 os impostos internos passaram a ter representati-

vidade como fonte de receitas da Administração Pública, que, até aquele momento, tinha como a fonte de custeio de suas atividades concentrada nos tributos incidentes no comércio exterior (imposto de importação e imposto de exportação)¹. O aumento na representatividade dos impostos internos culminou na edição da Emenda Constitucional n. 18/1965 à Constituição Federal de 1946, que promoveu significativas alterações no sistema tributário brasileiro, estabelecendo um sistema com feições muito parecidas às previstas no atual².

Desde a alteração no foco da tributação houve um aumento significativo da arrecadação tributária, porém o sistema tributário brasileiro ficou marcado pela falta de equidade, pela presença de impostos cumulativos e por uma exagerada complexidade que impactam a atividade econômica e diminuem a competitividade do produto brasileiro. Razões que – ainda que não isoladamente – podem ser listadas dentre os entraves à real inserção do Brasil nas cadeias globais de valor tão características do mundo globalizado, a despeito da representatividade do seu mercado consumidor e da força da economia nacional³.

Não à toa, estudiosos do Direito Tributário e Financeiro defendem a reforma do sistema tributário brasileiro e a instituição de um imposto sobre o valor agregado (IVA) brasileiro.

Na defesa do IVA, Giambiagi apontou sua neutralidade em relação à estrutura organizacional das empresas, a facilidade e eficiência da fiscalização e o seu caráter autofiscalizador⁴. De forma complementar, Rezende indica o aumento da autonomia federativa e fortalecimento da relação Estado-cidadão (aspecto político); a desoneração da produção, investimentos e exportação (aspecto econômico); o alcance dos objetivos de justiça fiscal por meio da seletividade (aspecto social); a autofiscalização pelo mecanismo de créditos como fato de redução dos custos de fiscalização e controle (aspecto administrativo); e o reequilíbrio da distribuição

¹ GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 247.

² “A partir de então, são definidas as espécies tributárias e consolidadas as limitações ao poder de tributar, é inserido o conceito de não cumulatividade e são, finalmente, redistribuídas as competências em quatro grandes grupos: (i) impostos sobre o comércio exterior [...]; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda [...]; (iii) impostos sobre a produção e a circulação (IPI, IOF e imposto sobre serviços de transportes e comunicações, para a União; ICM estadual; e o ISS distribuído aos Municípios); (iv) além dos chamados impostos especiais [...]” (BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Direito tributário aplicado*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2021, p. 29-30).

³ Em 2021, o Brasil ocupava a 12^a posição em comparativo do produto interno bruto (PIB) em estatística disponibilizada pelo Banco Mundial (https://data.worldbank.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=true); porém no mesmo ano o seu período ocupou a 25^a posição em volume de exportação de mercadorias e a 32^a posição em volume de exportação de serviços, segundo a estatística disponibilizada pela Organização Mundial do Comércio (OMC). Disponível em: https://stats.wto.org/dashboards/services_en.html. Acesso em: 22 jul. 2022.

⁴ GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 29.

da receita por vinculá-la à repartição do consumo e não da produção (aspecto financeiro)⁵.

O necessário enfrentamento do tema se reforça diante da notícia, em 10 de junho de 2022, de que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) aprovou o plano para o processo de adesão (*roadmap*) do Brasil à organização⁶ e das recentes discussões sobre as propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, em especial a PEC n. 45/2019, em que se propõe a substituição do IPI, ICMS e ISS pelo “IBS”, com incidência sobre “bens e serviços”, alíquota fixa e vedação à concessão de tratamentos diferenciados (seja por meio de isenções, alíquotas diferenciadas ou demais benefícios fiscais).

Aliás, foi exatamente ao identificar pontos importantes de reflexão e dificuldades na instituição e prática do chamado IBS, que o Professor Luís Eduardo Schoueri publicou artigo em que propõe a criação de um imposto único sobre o consumo, plurifásico, em que o contribuinte é o próprio consumidor final, que busque atingir a capacidade contributiva revelada no ato do consumo (renda consumida) e, ainda, assegurar ao consumidor de baixa renda – identificado na nota fiscal – a restituição do imposto pago na cadeia produtiva. Como consequência, desapareceriam “as discussões sobre alíquotas maiores ou menores para um ou outro setor econômico, pois sendo o consumidor final onerado, o foco seria a análise da capacidade contributiva na ‘renda que este emprega no ato do consumo’”⁷.

Nota-se claramente que as duas propostas, apesar de suas muitas diferenças, parecem convergir quanto à aplicação de um tributo com alíquota e materialidade únicas, abandonando a prática de concessão de tratamentos diferenciados (isenções e alíquotas diferenciadas) a determinados produtos ou setores da economia (IVA “neutro”). Partindo dessa premissa, no âmbito do Projeto de Pesquisa do Núcleo do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado (Nupem) do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), o presente artigo procura examinar se a instituição de um IVA “neutro” é factível e compatível com a realidade jurídica brasileira.

1. A neutralidade e o imposto sobre valor agregado (IVA)

A neutralidade tributária tem natureza jurídico-econômica, o que significa dizer que tem uma dimensão econômica e uma dimensão normativa.

Do ponto de vista econômico, um imposto neutro não pode interferir – de qualquer forma – com o desempenho do mercado existente, permitindo a ótima

⁵ REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 240-242.

⁶ Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/06/10/ocde-aprova-plano-para-o-processo-de-adeso-do-brasil.ghtml>. Acesso em: 3-7-2022.

⁷ Por um imposto sobre o consumo. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 5 nov. 2021.

alocação dos meios de produção. É o que se pretende com a instituição de um IVA de base abrangente e alíquota única, como foco na não interferência no desenvolvimento da atividade econômica pelos agentes coletores/contribuintes legais do imposto.

Já do ponto de vista jurídico-normativo, o imposto neutro é guiado pelos princípios da igualdade e da não discriminação, os quais proíbem o tratamento desigual de cidadãos que se encontrem em situações equivalentes e tem como foco o consumidor que, localizado ao final da cadeia produtiva, suporta a carga tributária.

Lehner enfrentou essa dicotomia, a qual se referia como dois aspectos da neutralidade: eficiência e a equidade. Para o autor a eficiência econômica (não intervenção estatal), poderia ser restringida diante da equidade (não discriminação), pois esta última permite a reafirmação de valores como a igualdade e a justiça fiscal⁸.

Na prática, existiria um aparente conflito entre as dimensões econômica e jurídica da neutralidade: um tributo economicamente neutro implica necessariamente um tributo não isonômico, visto que sujeita todos – independentemente de suas diferenças – à mesma carga tributária; por sua vez, o imposto juridicamente neutro influencia e direciona a atividade econômica, criando distorções e limites inexistentes se admitida a total liberdade de exercício da atividade econômica, na implementação de políticas públicas de promoção da equidade/não discriminação.

Enfrentando a inevitabilidade dessa tensão, Santos afirma que na abordagem voltada à elaboração da política fiscal a neutralidade deve guiar a escolha dos impostos (e das técnicas de exercício da competência tributária) que menos distorções provoquem, já que “a neutralidade é um conceito relativo, e não um conceito absoluto” e todas as formas de tributação provocam distorções⁹. Para Papis, da mesma forma, não existe um imposto totalmente economicamente neutro, porém “a interferência do imposto no mercado deve ser tão mínima quanto possível”¹⁰.

No presente artigo optou-se por examinar como ocorreu o enfrentamento do tema das dimensões econômica e jurídica da neutralidade e da tensão entre as “neutralidades” no sistema do IVA europeu, tendo em vista tratar-se do mais antigo sistema ainda vigente e, principalmente, porque o sistema foi recentemente redesenhado no contexto do “VAT action plan: towards a single VAT area” (Plano

⁸ LEHNER, Moris. O impacto da neutralidade fiscal na crise financeira global. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4, p. 191, 2011.

⁹ SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios do Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 355.

¹⁰ PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014, p. 1-12. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022.

de ação sobre o IVA: rumo a um espaço único do IVA na Eu – Chegou o momento de decidir plano de ação sobre o IVA), vigente a partir de 2022.

1.1. Contexto doutrinário na União Europeia

Considerando a antiguidade do sistema de IVA europeu, a neutralidade tributária do sistema já foi intensamente debatida, o que pode trazer ajudar no debate que deve ser travado com relação às propostas de instituição de um IVA brasileiro. O enfrentamento do tema na doutrina europeia pode ser resumido nas visões de Joaquim Englisch e Rita de La Feria.

La Feria¹¹ defende que o IVA europeu está fundado no princípio da neutralidade econômica fiscal, do qual deriva a exigência do tratamento uniforme/igualitário entre os agentes/atores econômicos, premissa sob a qual a autora defende a exclusão das desatualizadas regras de isenção e alíquotas diferenciadas previstas no IVA europeu diante da realidade econômica globalizada¹².

Para a autora a diminuição da base tributável, seja por meio de isenções ou alíquotas reduzidas, não é o meio mais adequado para enfrentar a regressividade característica do IVA, visto não existir garantia (ou sequer uniformidade) no repasse no preço da diminuição do custo tributário aos consumidores finais, e que os objetivos redistributivos das políticas de isenção fiscal são melhor endereçados com a compensação direta das famílias de baixa renda por meio do sistema de assistência social ou do imposto de renda progressivo¹³.

La Feria defende a neutralidade econômica, também, porque “não só não está claro se elas (as isenções) cumprem qualquer um dos objetivos sociais e distributivos que se propõem alcançar, mas também carregam custos significativos além da mera perda de receita potencial”¹⁴ e – como reforço argumentativo – elenca outros efeitos negativos decorrentes de quaisquer exclusões da base tributável; em especial, problemas interpretativos e de qualificação que geram extenso contencioso fiscal, distorções à concorrência, oportunidades de planejamento e elisão fiscal e aumento dos custos administrativos e de conformidade¹⁵.

¹¹ LA FERIA, Rita de. EU VAT Principles as interpretative Aids to EU VAT rules: the inherent paradox (December 18, 2015). In: LANG, M. *et al.* (eds.). *Recent VAT case law of the CJEU*, Linde, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2718107>. Acesso em: 7 jun. 2022.

¹² LA FERIA, Rita de. EU VAT Principles as interpretative Aids to EU VAT rules: the inherent paradox (December 18, 2015). In: LANG, M. *et al.* (eds.). *Recent VAT case law of the CJEU*, Linde, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2718107>. Acesso em: 7 jun. 2022.

¹³ LA FERIA, Rita de. EU VAT Principles as interpretative Aids to EU VAT rules: the inherent paradox (December 18, 2015). In: LANG, M. *et al.* (eds.). *Recent VAT case law of the CJEU*, Linde, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2718107>. Acesso em: 7 jun. 2022.

¹⁴ LA FERIA, Rita de; KREVER, Richard. Chapter 1: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: LA FERIA, Rita de (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*, Wolters Kluwer, 2013, p. 3-36. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 10 maio 2022.

¹⁵ LA FERIA, Rita de; KREVER, Richard. Chapter 1: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: LA FERIA, Rita de (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*,

Em sentido oposto, Englisch defende que a neutralidade jurídica deve ser o principal propósito do IVA europeu ou em qualquer outro país onde é adotado, visto que o IVA é um imposto que é suportado, finalmente, pelo consumidor. Logo, os “princípios orientadores do IVA e a finalidade principal que deve inspirar a sua concepção e interpretação não podem derivar de uma análise dos seus efeitos concorrenciais nos negócios”¹⁶. A justiça fiscal diz respeito ao contribuinte final, não ao coletor de impostos.

Admite, assim, existem aspectos que influenciarão a concepção e o alcance da norma fiscal, tais como restrições administrativas e a promoção de certos objetivos políticos, desde que se exija ao maior alinhamento possível com o ideal da capacidade contributiva e que eventuais desvios à regra geral de imposição tributária sejam fundamentados em motivos legítimos e proporcionais¹⁷.

Nesse sentido, Englisch estabelece que as isenções devem ser devidamente fundamentadas porque correspondem a uma violação do princípio da igualdade, segundo o qual “situações similares não podem ser tratadas diferentemente e situações diferentes tratadas da mesma forma salvo se o tratamento for objetivamente justificado”.

Assim, a aplicação do princípio da neutralidade ao IVA implica defender que o seu escopo deve respeitar os princípios da proporcionalidade e consistência, o que significa dizer que a isenção é justificada tão e somente quando a medida adotada é apropriada para garantir o alcance do objetivo que a fundamenta. E complementa, refletindo que as isenções justificadas em motivos de política fiscal e distribuição de renda são consideradas legítimas se: beneficiam (ou é razoável admitir que o fazem) predominantemente consumidores finais das classes menos favorecidas e se o seu objetivo é a redistribuição do ônus do IVA pela introdução de uma progressividade fiscal¹⁸. Foca-se no controle dos motivos determinantes das isenções, reduções de alíquotas ou quaisquer outros benefícios fiscais.

Englisch, como La Feria, defende que as isenções não devem causar um aumento significativo da complexidade. Não obstante, esclarece que os programas sociais e o controle da dedutibilidade de despesas no imposto de renda da pessoa física também trazem custos de *compliance* adicionais e podem gerar problemas

Wolters Kluwer, 2013, p. 3-36. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 10 maio 2022.

¹⁶ ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes. In: LANG, M.; MELZ, P.; & KRISTOFFERSSON, E. (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Books IBFD, p. 10. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/vatd/html/vatd_c01.html. Acesso em: 24 jan. 2022.

¹⁷ ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). *VAT exemptions, 2013*. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 13 jul. 2022.

¹⁸ ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). *VAT exemptions, 2013*. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 10 maio 2022.

de definição e classificação na sua aplicação. Ainda, pondera que o pagamento de valores fixos de compensação aos indivíduos são meios menos precisos que podem gerar o risco de compensação excessiva e que também podem gerar o risco de fraude, com o uso por outros que não aqueles aos quais a regra objetivava recompensar¹⁹.

Ainda, afirma que o fato de os tratamentos diferenciados atingirem não só o consumidor de baixa renda não as deslegitima, porque a instituição de tratamentos diferenciados concedidos por motivos de igualdade fiscal não tem como foco a redistribuição da riqueza (mitigação da regressividade do IVA), mas sim o reconhecimento de que certas despesas não indicam capacidade contributiva, independentemente da qualidade do consumidor²⁰.

Parece-nos, pela análise de cada um dos argumentos levantados pelos dois doutrinadores, que não se trata de visões antagônicas (no sentido de uma negar a outra), mas sim de visões que partem de premissas diversas: para Rita de La Feria o princípio da neutralidade deve ser aplicado ao IVA em sua vertente econômica (não interferência na economia), já Joachim Englisch defende como foco a neutralidade jurídica (justiça fiscal), com foco no consumidor final.

Ainda, examinando os argumentos trazidos pelos autos, vê-se que não existe um efetivo conflito entre as duas concepções de neutralidade, mas sim premissas e objetivos diferentes (e por vezes antagônicos).

Ao optar por privilegiar a neutralidade econômica, o legislador teria como foco a função arrecadadora do tributo e núcleo de análise aqueles que desenvolvem atividade econômica sujeita à tributação, responsáveis pelo pagamento dos tributos. Por outro lado, quando a legislação é instituída por meio do viés jurídico-normativo da neutralidade favorece também a função indutora do tributo, através de políticas tributárias para alcançar uma tributação mais justa (neutralidade jurídica), com foco na pessoa natural a quem – ainda que não integralmente – é repassado o peso da carga tributária.

Na primeira existe clara separação entre a política tributária e a função estatal tendente à alteração do *status quo* rumo à materialização dos objetivos constitucionais, na segunda não o tributo torna-se instrumento na instituição de políticas estatais.

Não desmerecendo os relevantes argumentos levantados pela professora Rita de La Feria, parece-nos mais acertado o posicionamento de Leão, que, mesmo admitindo que o tratamento tributário diferenciado a determinados produtos e

¹⁹ ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). VAT exemptions, 2013. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 10 maio 2022.

²⁰ ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). VAT exemptions, 2013. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 10 maio 2022.

serviços pode adicionar complexidade ao sistema, defende que existem complexidades necessárias de um sistema mais justo e “se o custo da simplicidade é a justiça, se os resultados da simplicidade são injustos, se a escolha é entre simplicidade e justiça, então não há lugar para a simplicidade nos sistemas tributários modernos”²¹.

Importante advertir, no entanto, que ao concluir que os tratamentos diferenciados são elemento intrínseco à concepção e instituição do imposto sobre valor agregado e que, considerando a Constituição Federal de 1988, espera-se que eventual IVA brasileiro não seja eminentemente neutro não significa – de qualquer maneira – defender a total liberdade do legislador na instituição de tratamentos diferenciados a seu bel prazer. Pelo contrário, defende-se simplesmente que o princípio da neutralidade fiscal seja também considerado no seu aspecto normativo (isonomia/igualdade) e não somente econômico (ausência de intervenção).

Nesse sentido, acertada a conclusão de Silveira ao defender uma tributação “materialmente justa”, em oposição à tributação formalmente justa (alíquota uniforme e única), pois segundo o autor o tratamento diferenciado deve pautar-se em: “(i) razoabilidade, baseando-se em fator de discriminação que identifique diferenças efetivas entre pessoas ou objetos tributados; (ii) objetivo que justifique a discriminação; e (iii)nexo de causalidade entre o objetivo perseguido e a discriminação que viabilizará o seu alcance”. Ainda, defende o autor que a política fiscal instituída com razões não arrecadatórias deve estar sujeita a limites temporais, de seletividade rigorosa, quantitativos (para contribuir com sua transparência), mediante valoração e controle permanentes e públicos; e coordenação entre os diversos níveis de governo²².

Considerados todos os argumentos acima destacados, parece-nos efetivamente mais adequado o exame da neutralidade feito sobre o viés jurídico-normativo, propondo que neutralidade e interferência do Estado na economia não são conceitos/grandezas excludentes entre si, mas sim que se complementam e controlam concomitantemente, com o objetivo de alcançar um sistema tributário o mais justo e igualitário possível.

2. A neutralidade e o IVA europeu

2.1. A jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia (CJEU)

A Diretiva UE 2006/112²³, que disciplina o sistema comum do IVA europeu, já nos primeiros “considerandos” que levaram à sua edição elenca a importância

²¹ LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, ano 39, p. 324-338, São Paulo, IBDT, 2º quadrimestre 2021.

²² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV.

²³ Texto completo disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20220701&from=EN#B-2>.

da harmonização das legislações dos Estados-Membros, para evitar fatores que falseiem as condições de concorrência no plano nacional e comunitário (4). Seguindo-se a essa premissa, destacam-se as afirmativas de que o sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se for cobrado da forma mais geral possível (5) e ademais, que não se exige uma alíquota/taxa única, mas deve-se guardar uniformidade através de alíquota mínima (24), lista comum de alíquotas diferenciais (35) e garantia de que bens do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal (7).

Para o melhor entendimento sobre como o princípio da neutralidade tributária é abordado no sistema do IVA europeu, considerando as premissas acima indicadas, podemos nos reportar à jurisprudência da CJEU, que vem há muitos anos delimitando um conceito e alcance mínimos do princípio da neutralidade fiscal no âmbito do IVA europeu em face das diversas regras de isenção e alíquotas reduzidas, que representam os principais distanciamentos da neutralidade fiscal no sistema europeu.

A partir dessa análise podemos destacar duas importantes constatações relativas ao princípio da neutralidade fiscal: que com o princípio almejava-se refletir, para fins de IVA, que o princípio não tem *status* constitucional, ou seja, sua aplicação deriva do exame da legislação específica²⁴ e deve refletir o princípio geral da igualdade de tratamento e da não discriminação (igualdade material e não somente formal).

Nesse sentido, Papis cita o caso Zimmerman²⁵ (Case C-174/11) para informar que a CJEU não considera o princípio da neutralidade fiscal uma *primary law*²⁶, o

²⁴ TERRA, Ben.; KAJUS, Julie. *Introduction to European VAT*. Global Topics IBFD. Acesso em: 15 set. 2022. Fls. 46; PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014, p. 1-12. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022, p. 4.

²⁵ C-174/11 Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann – Alemanha negou a isenção a Sra. Zimmermann na prestação de serviços de enfermagem a pacientes particulares e a aplicação do artigo 13A(1)b da Sexta Diretiva do Conselho 77/388/EEC, que permitia a isenção em “hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”, e 13A(1)g, que permitia a isenção às “prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa”. A CJEU considerou que os serviços prestados pela enfermeira estavam em competição com aqueles aos quais era garantida a isenção, pelo que devia ser garantido a ela o mesmo tratamento tributário, afastando as condições impostas pela Alemanha para a aplicação da isenção. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?sessionId=4EDDE-844D0E3F096530BF521F656723B?text=&docId=129847&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4237587>. Acesso em: 23 jul. 2022.

²⁶ Direito primário da União Europeia, consiste principalmente nos Tratados de fundação do bloco.

que significa que não pode ser utilizado para testar a validade do texto da Diretiva, somente como meio interpretativo do texto posto e das regras nele contidas. Ainda, faz a ressalva de que, mesmo na interpretação de isenções concedidas, o princípio da neutralidade fiscal só é aplicável no contexto de competição entre produtos ou serviços²⁷.

De forma complementar, Tervoort ressalta que a CJEU na interpretação do princípio da neutralidade com relação às regras isentivas aplica uma técnica de interpretação que visa identificar o sentido dos termos usados no texto da Diretiva a partir dos objetivos buscados com a isenção, o que não implica necessariamente o alargamento do seu âmbito de aplicação²⁸.

Em conclusão, a CJEU estabeleceu que no contexto do IVA europeu o princípio da neutralidade serve para – após prévia consideração da interpretação literal do texto da diretiva – recorrer ao exame de seu contexto e objetivo para garantir a aplicação harmônica das isenções pelos Estados-Membros, como meio interpretativo²⁹. Em outras palavras, que se parte da norma posta para – através de um “teste de neutralidade” – eliminar as distorções de concorrência³⁰ decorrentes de tratamentos tributários diferentes a mercadorias semelhantes (em concorrência entre si).

Nesse sentido, em Zimmerman (Case C-174/11), a CJEU estabeleceu quanto ao princípio da neutralidade que o fornecimento de bens ou a prestação de serviços que concorrem entre si não podem ser submetidos a tributação diferente³¹.

Em complemento, no julgamento do Rank Group (Case C-259/10), a CJEU esclareceu que o critério a guiar o exame da similaridade deve ter como foco o consumidor, ao estabelecer que o tratamento tributário não pode influenciar – por si só – a escolha de compra do consumidor final diante de duas transações

²⁷ PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014, p. 1-12. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022, p. 10.

²⁸ TERVOORT, Terence. Interpretation methods of the CJEU and the meaning of the principle of fiscal neutrality: a commentary on the Case C-366/12 Klinikum Dortmund. Source information July 2015, Volume4(Issue2), *World Journal of VAT/GST Law*, p. 110 a 118. Disponível em: https://resolver.scholarsportal.info/resolve/20488432/v04i0002/110_imotcaotckcd.xml. Acesso em: 16 abr. 2022, p. 113/114

²⁹ PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014, p. 1-12. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022.

³⁰ TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Introduction to European VAT*. Global Topics IBFD. Acesso em 15 set. 2022. Fls. 47.

³¹ PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014, p. 1-12. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022, p. 6.

concorrentes entre si, entendidas aquelas que “têm características semelhantes e satisfazem as mesmas necessidades do ponto de vista dos consumidores, devendo-se verificar se a sua utilização é comparável, e onde as diferenças entre eles não têm influência significativa na decisão do consumidor³²”. Ou seja, a neutralidade fiscal deve ser analisada do ponto de vista do consumidor do bem ou serviço e não do ponto de vista daquele que exerce a atividade econômica sujeita à tributação, ou sobre a qual aplicasse regra isentiva.

A atualidade dos conceitos e interpretações destacados pode ser verificada, por exemplo, no mais recente julgamento WEG Tevesstraße (Case C-449/19³³), em que a CJEU se opôs à legislação nacional que isenta de IVA no fornecimento de aquecimento por associações de proprietários de imóveis a habitação de proprietários pertencentes a essa associação³⁴, resumindo os principais aspectos de exame do princípio da neutralidade:

48. É certo que, segundo jurisprudência já estabelecida, o princípio da neutralidade fiscal, que *para o legislador da União pretendia refletir, em matéria de IVA, o princípio geral da igualdade de tratamento* (acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n. 41 e jurisprudência referida), *opõe-se, nomeadamente, a tratar de forma diferente para efeitos de IVA bens semelhantes e prestações de serviços, que são, portanto, concorrentes entre si* (acórdão de 14 de dezembro de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, n. 52 e jurisprudência referida). Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este princípio deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento para efeitos de IVA de duas entregas de bens ou duas prestações de serviços *idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e satisfazer as mesmas necessidades do consumidor é suficiente para estabelecer uma violação deste princípio* (v., neste sentido, acórdão de 10 de novembro de 2011, Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU: C:2011:719, parágrafo 36). No entanto, deve salientar-se que a argumentação do Governo alemão se baseia na comparação das entregas de bens a dois grupos de consumidores claramente distintos e que o facto de esses grupos serem potencialmente tratados de forma diferente é apenas consequência da escolha das pessoas pertencentes a esses grupos de possuir ou não uma habitação em prédio em regime de propriedade. (sem grifo no original)

Conclui-se, com isso, que o foco nas decisões da CJEU quanto à neutralidade tributária no IVA europeu, como defendido por Englisch, está na garantia de um

³² Vide também: LA FERIA, Rita de. EU VAT Principles as interpretative Aids to EU VAT rules: the inherent paradox (December 18, 2015). In: LANG, M. *et al.* (eds.). Recent VAT case law of the CJEU, Linde, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2718107>. Acesso em: 7 jun. 2022.

³³ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62019CJ0449&qid=1667165001328>. Acesso em: 30 out. 2022.

³⁴ Analisando regra dos arts. 135(1) e 136 da Diretiva 2006/112/EC (“Art. 135. 1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (l) a locação de bens [...] Art. 136. Os Estados-Membros isenta as seguintes operações: (a) as regras de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta por força do disposto nos artigos 132, 135 ...”).

tratamento igualitário ao consumidor final, o que não implica a vedação à imposição de tratamentos diferenciados a determinados produtos ou setores da economia. Pelo contrário, a CJEU garante a plena aplicação das regras isentivas a todos que dela mereçam se beneficiar, cabendo-lhe afastar somente as violações evidentes dos princípios que podem levar à invalidade das isenções fiscais e não usurpar o poder político de decisão do parlamento³⁵. E desde que os Estados-Membros, na edição de suas legislações nacionais, observem os limites impostos pela Diretiva.

2.2. As recentes alterações no sistema de IVA europeu (VAT action plan)

Em breve histórico³⁶, em 1967, foi assumido o compromisso de estabelecer um regime definitivo de IVA na Comunidade Europeia, porém naquele momento a única harmonização adotada no sistema foi estabelecer uma alíquota padrão, sendo possível aos Estados-Membros adotarem um número ilimitado de alíquotas reduzidas ou majoradas.

Com a abolição das fronteiras fiscais entre os Estados-Membros, em 1992, foi aprovado o regime transitório do IVA³⁷, tendo sido estabelecida uma harmonização mínima de alíquotas com o objetivo de evitar a competição abusiva entre os Países-Membros para atração de empresas, visto que o regime de tributação era baseado no princípio da origem (em operações com produtos e serviços dentro da União Europeia a tributação era concentrada no Estado-Membro de origem).

No regime transitório³⁸, os Estados-Membros estavam obrigados a aplicar uma alíquota padrão mínima de 15% e autorizados a aplicar até duas alíquotas reduzidas, desde que não inferiores a 5% e somente aos bens e serviços listados no Anexo III da Diretiva IVA. Ainda, permitia-se a aplicação de uma alíquota inferior a 5% (inclusive zero) a bens e serviços não descritos na lista, caso já estivessem em vigor no Estado-Membro em 1º de janeiro de 1992 (as chamadas “derrogações”).

A partir de julho de 2003, a Comissão Europeia³⁹ vinha elaborando propostas a fim de estabelecer-se um regime definitivo ainda baseado no princípio da

³⁵ ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). VAT exemptions, 2013. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 13 jul. 2022.

³⁶ Histórico segundo a proposta que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0020&from=en>. Acesso em: 21 nov. 2022.

³⁷ Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, de 31-12-1991, p. 1).

³⁸ Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Diretiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA).

³⁹ Órgão executivo politicamente independente, formado por Comissários dos Países Europeus, que tem a responsabilidade de elaborar propostas de novos atos legislativos europeus e de executar as decisões do Parlamento Europeu e do Conselho da UE.

tributação do Estado-Membro de origem, porém esses planos foram abandonados em 2012 devido à falta de progressos com relação à convergência das alíquotas, especialmente porque para tanto exige-se aprovação unânime entre os Estados-Membros.

Nesse contexto, em abril de 2012, a Comissão Europeia apresentou uma comunicação a respeito de um plano de ação sobre o IVA (Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir⁴⁰) ao Parlamento e Conselho Europeus, bem como ao Comitê Econômico e Social Europeu⁴¹, em que reconheceu que o sistema do IVA vigente à época – que havia sido pensado para ser transitório – era fragmentado, complexo e incapaz de acompanhar os desafios da economia digital (citando como exemplo a existência de alíquotas diferentes entre bens físicos e digitais que cumpriam a mesma função/utilidade ao consumidor final).

No documento, defendeu-se a modernização do sistema, migrando totalmente para um sistema baseado na tributação das mercadorias no país de destino (“princípio do destino”) e argumentando em favor de um sistema em que os Estado-Membros tivessem mais flexibilidade na definição de alíquotas, permitindo-lhes tomar mais rapidamente decisões de política fiscal (sem a exigência de unanimidade) e liberando a União Europeia de desnecessário contencioso fiscal.

Note-se que já nesse documento a Comissão reconheceu que a mudança nesse sentido poderia implicar novos custos e desvantagens, podendo gerar erosão de receitas, aumentar a complexidade do sistema, criar custos adicionais às empresas e insegurança jurídica, porém afirmou que “a avaliação de um sistema mais descentralizado depende, em última análise, das preferências políticas”.

Nesse contexto, a Comissão propunha a revisão do sistema atual de alíquotas: (i) pela revisão e extensão da lista de bens e serviços elegíveis a alíquotas reduzidas ou (ii) a total abolição da lista, mantendo-se certo controle ao sugerir a limitação do número de alíquotas reduzidas e estabelecendo-se regras mínimas (salvaguardas) que deveriam ser observadas pelo Estado-Membro ao estabelecer as reduções, a fim de evitar erosão de receitas, distorção de concorrência, complexidade e insegurança jurídica.

Em outubro de 2017 a Comissão encaminhou nova comunicação⁴² ao Parlamento e Conselho Europeus e ao Comitê Econômico e Social Europeu, relativa ao

⁴⁰ Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/action-plan-vat_pt. Acesso em: 7 set. 2022.

⁴¹ Nos termos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, art. 113: “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comitê Econômico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência”.

⁴² Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017D-C0566&from=HU>. Acesso em: 21 nov. 2022.

seguimento do plano de ação, sem alterações no pacote com relação à modernização da política de alíquotas, reafirmando que num sistema baseado no princípio do destino os fornecedores e prestadores não teriam vantagens significativas em estar estabelecidos num Estado-Membro com alíquotas de IVA mais baixas.

Ato contínuo, em janeiro de 2018, a Comissão apresentou sua proposta⁴³ para alteração da Diretiva 2006/112/CE, no que diz respeito às alíquotas do IVA, na qual se optava por substituir a lista do Anexo III da Diretiva – lista das entregas de bens e prestações de serviço a que se podem aplicar as alíquotas reduzidas e a isenção com direito a dedução do IVA – por uma lista de produtos e serviços para os quais não poderiam ser aplicadas reduções (“lista negativa”⁴⁴).

Em sua exposição de motivos, afirmava-se que as novas regras iriam permitir uma mais ampla aplicação do princípio da neutralidade visto que “ao abrigo das novas regras harmonizadas, os Estados-Membros são igualmente obrigados a assegurar que as taxas reduzidas são para benefício dos consumidores finais e que a fixação dessas taxas prossegue um objetivo de interesse geral”, o que demonstra a adoção do viés jurídico-normativo da neutralidade fiscal.

O texto proposto foi alterado durante o procedimento⁴⁵ junto ao Comitê Econômico e Social Europeu e ao Parlamento Europeu, tendo sido aprovado pelo Conselho Europeu (7-12-2021) um texto que alargava as hipóteses de bens e serviços previstos no Anexo III, atualizando e modernizando-as, considerando “[...] as atuais necessidades dos Estados-Membros e os atuais objetivos políticos da UE, em particular nas áreas da saúde, ambiente e transição digital”. Porém, limitou-se o número de itens aos quais podem ser aplicadas as alíquotas reduzidas (para evitar erosão fiscal).

O texto alterado foi aprovado pelo Parlamento Europeu, dando origem à Diretiva (EU) 2022/542⁴⁶ do Conselho, em abril de 2022, tendo sido estabelecido um regime no qual foi mantida (e ampliada) a lista do Anexo III e ficou estabelecido que os Estados-Membros têm mais liberdade para estabelecer alíquotas reduzidas, de acordo com os seus objetivos políticos, porém com a ressalva de que “o regime jurídico que permite a aplicação de taxas reduzidas deverá ser, de um modo geral, coerente com outras políticas da União”.

A nova Diretiva, ainda reafirma em seus “considerandos” que “o exercício de qualquer uma dessas opções por um Estado-Membro deverá ser interpretado

⁴³ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0020>. Acesso em: 21 nov. 2022.

⁴⁴ Que incluía, por exemplo, “entrega de metais preciosos, joalheria e bijuteria”, “entrega de bebidas alcólicas”, “fornecimento de produtos da indústria do tabaco”, “entrega de produtos petrolíferos refinados líquidos”, “entrega de armas e munições” etc.

⁴⁵ Vide: [https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2018/0005\(CNS\)](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2018/0005(CNS)).

⁴⁶ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L0542&from=en#d1e523-1-1>. Acesso em: 21 nov. 2022.

como constituindo uma medida que se inscreve na lógica do sistema de taxas de IVA e que é adotada por razões sociais claramente definidas em benefício do consumidor final ou de interesse geral” e que a própria lista do Anexo III deve “ser alterada a fim de permitir a aplicação de taxas reduzidas para objetivos específicos de política social, garantir clareza e ter em conta o princípio da neutralidade”. De fato, houve a ampliação de sete itens e a inclusão de nove novos itens no escopo Anexo III.

No sistema definitivo houve efetivamente a ampliação da liberdade dos Estados-Membros, que podem aplicar até duas alíquotas reduzidas (não inferiores a 5%) a um número máximo de 24 dos itens previstos no anexo III; uma alíquota reduzida inferior a 5% e uma isenção com direito à dedução do IVA pago a montante, em até sete itens previstos no Anexo III e desde que sobre bens e serviços que se considere satisfazerem necessidades básicas (fornecimento de produtos alimentares, água, medicamentos, produtos farmacêuticos e produtos sanitários e de higiene, o transporte de pessoas e determinados bens culturais), ou dentre outros bens ou serviços enumerados a que outros Estados-Membros já as apliquem dentro dos prazos aplicáveis. Ainda, permitiu a adoção por outros Estados-Membros de derrogações existentes até 1º de janeiro de 2021, como medida de isonomia.

Assim, ao final e em consonância com a jurisprudência da CJEU, parece ser possível afirmar que a União Europeia – ao adotar o regime definitivo do IVA – optou pela garantia de uma neutralidade jurídico-normativa, guiada pelos princípios da igualdade e da não discriminação e com foco no tratamento igualitário entre cidadãos que se encontrem em situações equivalentes, justificando a validade (e necessidade!) do tratamento diferenciado dado pelos Estados-Membros em suas políticas fiscais e na promoção fundamentada de objetivos de interesse geral. Diferentemente do sentido econômico da neutralidade, que teria como foco a neutralidade quanto aos atores econômicos – na qualidade de cobradores indiretos de impostos – de modo a interferir minimamente no desenvolvimento da atividade econômica (efeitos concorrenciais nos negócios).

3. A tributação e a Ordem Econômica Constitucional Brasileira

Paralelamente ao estudo do conceito de neutralidade tributária, especialmente o adotado no sistema de IVA europeu, cumpre analisar os ditames da Constituição Federal a fim de determinar o viés econômico adotado pelo legislador constituinte: se focado na liberdade econômica (não concorrência), ou no direcionamento econômico (igualdade/não discriminação) ou, ainda, na busca de um equilíbrio entre os dois vieses mencionados.

No Estado do século XXI, “Estado Democrático e Social de Direito”, abandona-se a ideia corrente do liberalismo puro e da liberdade individual, característica da plena liberdade de concorrência e ausência total de intervenção estatal na economia, bem como o entendimento de que o tributo tem natureza puramente

arrecadatória e que não pode influenciar – de forma alguma – a atividade econômica (deve ter efeito neutro).

A liberdade assume um viés coletivo e o Estado em conjunto com a sociedade civil – seja por meio de entidades de assistenciais (que complementam ou suprem a atuação do Estado) ou de empresas privadas (que asseguram o emprego, direito social e fundamento da Ordem Econômica Constitucional) – deve prover e garantir os direitos fundamentais, o que implica a busca constante de uma tributação “justa”⁴⁷.

Nesse novo contexto, Schoueri esclarece que os tributos exercem uma função arrecadadora (função imediata) e uma função indutora (função mediata), esta última produzindo claros e esperados efeitos na economia: distributivos (redistribuição de renda), alocativos (indutores de comportamento) ou estabilizadores (política fiscal deve ser formulada com o objetivo de pleno desenvolvimento econômico)⁴⁸. Nesse sentido, a concepção e concretização de um sistema tributário deve buscar eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade⁴⁹.

No Brasil, esse movimento intelectual se reflete na Constituição Federal de 1988, que claramente abandona a ideia do Estado de Direito liberal que buscava a manutenção do *status quo* e reflete a ideia de um Estado de bem-estar coletivo, cujo objetivo é criar condições para construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos (art. 3º).

A posição adotada pela Constituição Federal de 1988 é destacada por Ferraz, que aponta uma união do “Estado de Direito” que pressupõe a liberdade do cidadão e a manutenção do *status quo*, e o “Estado Social”, que pressupõe um Estado politicamente ativo e que desempenha funções distributivas (para as exigências de democratização da sociedade). Uma constituição que “apresente no seu corpo normativo um sistema de valores [...] não estabelece um Estado, mas propõe a realização de um Estado”⁵⁰.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.34-37.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.40-41.

⁴⁹ Eficiência econômica: “[...] a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado”; Simplicidade administrativa: “A simplicidade passa pela busca da redução do número de tributos no sistema, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação”; Flexibilidade: “a flexibilidade exige respostas imediatas às necessidades conjunturais, mas seu atendimento deve ser feito com a cautela de se respeitar a segurança jurídica”; Responsabilidade política: “A ideia de responsabilidade política é exigir transparência por parte dos governos”; Equidade: “Em termos jurídicos, reflete-se na isonomia [...] na ciência das finanças, a equidade é estudada como modo de se buscar um critério justo para a tributação” (i. -).

⁵⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal. In:

Por este ângulo, Leão afirma que o texto constitucional supõe um Estado não neutro e impõe “uma atuação concreta ao Estado para alterar o cenário econômico e social com o qual se mostrou inconformado, permitindo que também os tributos fossem usados para esse direcionamento de comportamentos”⁵¹, visto que o desenvolvimento da atividade econômica deve guiar-se pelos princípios gerais instituídos na Constituição Federal, com o fim de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social (art. 170).

Igualmente, Silveira destaca que nos dias de hoje o Estado exerce um papel de “implementador de políticas públicas, que devem conjugar outros objetivos como, por exemplo, a preservação do meio ambiente, a erradicação da pobreza, a busca pela dignidade da pessoa humana, entre outros” e defende um Estado garantidor do bem-estar social coletivo, na qualidade de produtor de externalidades positivas, para o desenvolvimento social, econômico e político⁵².

Diante desses preceitos, especificamente quanto à neutralidade tributária, o autor conclui que a tributação materialmente justa é alcançada partindo-se de uma visão/viés isonômico que, porém, pode ceder “espaço para situações em que for recomendável ou necessário (com base em uma finalidade também constitucional) adotar-se outro princípio de relevância equivalente, para justificar uma tributação (material e) socialmente justa”⁵³.

Ainda, Brazuna lembra que o Estado assume o papel de garantidor da redistribuição da renda e da igualdade de condições nas relações econômicas em prol “dos consumidores, dos participantes no mercado (concorrentes) e do interesse institucional da ordem concorrencial”⁵⁴.

Dessa forma, parece-nos que a defesa de um IVA neutro – em sua dimensão econômica de não interferência do Estado na economia – no Brasil não se coaduna com a Constituição Federal de 1988, porque determina o abandono do uso de importante atributo estatal na alteração da realidade social atual rumo à materialização dos ditames constitucionais e da garantia dos direitos e garantias individuais e coletivos previstos na Constituição (o sistema tributário nacional), especialmente diante da representatividade dos impostos sobre o consumo na matriz tributária brasileira.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Disponível em: <https://www.terciosampaioferrazjr.com.br/publicacoes/guerra-fiscal>. Acesso: 14 jan. 2022, p. 1-2.

⁵¹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. Série Doutrina Tributária, v. XVI, São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.36.

⁵² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV, p. 23-30.

⁵³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV.

⁵⁴ BRAZUNA, José Luiz. *Defesa da concorrência e tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier, 2009, v. II, p. 76.

4. Considerações finais

O sistema tributário brasileiro atual é marcado por uma enormidade de tratamentos diferenciados a setores da economia ou produtos específicos, muitas vezes sem justificativa relevante, que implicam o aumento da inequidade e complexidade do sistema.

Exemplos clássicos desse cenário são as inúmeras discussões judiciais decorrentes da chamada “guerra fiscal” entre Estados, por meio da concessão unilateral de benefícios, o que levou o tema ao Supremo Tribunal Federal (STF); bem como a ausência de racionalidade e coerência do legislador federal na determinação das atividades sujeitas à não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, reconhecida pelo STF ao declarar que as normas federais estavam em “processo de inconstitucionalização” .

Diante desse cenário, não são infundadas as propostas de reforma tributária – como a PEC 45/2019 e a proposição feita pelo Professor Luís Eduardo Schoueri – que propõem a instituição de um tributo sobre o consumo incidente sobre uma materialidade única e neutro, ou seja, sendo integralmente vedada a concessão de tratamentos diferenciados a determinados setores ou produtos.

Em que pese se reconheça a relevância dos fundamentos e argumentos trazidos por aqueles que defendem a neutralidade tributária fiscal, em seu viés econômico (ausência de intervenção do Estado na economia), nos parecem mais completos e robustos os argumentos no sentido da concepção de um tributo que deve buscar não somente a eficiência econômica, mas também a justiça fiscal (dimensão normativa da neutralidade).

Como visto, o clássico IVA europeu enfrenta a questão da neutralidade tributária exatamente sobre o seu viés normativo, tendo a Corte Europeia o utilizado como ferramenta interpretativa na garantia da aplicação harmônica das isenções pelos Estados-Membros de forma a possibilitar o mesmo tratamento tributário a produtos ou serviços que tenham características semelhantes e satisfaçam as mesmas necessidades do ponto de vista do consumidor final (foco da isonomia tributária).

Nesse sentido, concluímos que o princípio da neutralidade fiscal se mostra relevante para o equilíbrio entre a eficiência/simplicidade e a justiça/igualdade, como elemento de ponderação da livre concorrência e da justiça fiscal, ensejando o dever de intervenção do Estado na concretização e salvaguarda da necessária mudança social a possibilitar a construção de uma ordem econômica que assegure a todos uma existência digna e justa.

E não como elemento que restringe o legislador tributário à instituição de tratamentos diferenciados sob a égide do IVA, especialmente porque a Constituição Federal de 1988 provoca um Estado atuante e ativo na modificação do *status quo*, rumo à materialização dos ditames constitucionais e da garantia dos direitos e garantias individuais e coletivos previstos na Constituição, sendo o sistema tributário importante instrumento do Estado na concretização desse papel.

Referências

- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier, 2009, v. II.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Direito tributário aplicado*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2021.
- CJEU. C-174/11 Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann – Alemanha negou a isenção a Sra. Zimmermann na prestação de serviços de enfermagem a pacientes particulares, negando a aplicação dos arts. 13A(1)b e 13A(1)g da Sexta Diretiva do Conselho 77/388/EEC. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=4EDDE844D0E3F096530BF521F656723B?text=&docid=129847&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4237587>. Acesso em: 23 jul. 2022.
- CJEU. C-479/13 Commission v France [2015] and C-502/13 Commission v Luxembourg [2015] – França e Luxemburgo aplicaram a redução tarifária aos *e-books*, o que, para a CJEU, criou uma distorção de competitividade com os demais Estados-Membros, Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-479/13>; <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-502/13>. Acesso em: 10 maio 2022.
- Comissão Europeia. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comitê Econômico e Social Europeu Relativa ao Plano de Ação sobre o IVA: Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir. COM (2016) 148 final. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/action-plan-vat_pt. Acesso em: 7 set. 2022.
- Comissão Europeia. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comitê Econômico e Social Europeu Relativa ao seguimento do Plano de Ação sobre o IVA: Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir. COM (2017) 566 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=HU>. Acesso em: 21 nov. 2022.
- Comissão Europeia. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado. COM (2018) 20 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0020>. Acesso em: 21 nov. 2022.
- Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, art. 98 (Taxas Reduzidas) e Título IX (Isenções, arts. 131 a 166). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 24 jan. 2022.
- Diretiva (UE) 2022/542 do Conselho, de 5 de abril de 2022, que altera as Diretivas 2006/112/CE e (UE) 2020/285 no que diz respeito às taxas do imposto sobre o

- valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L0542&from=en#d1e523-1-1>. Acesso em: 21 nov. 2022
- ENGLISCH, Joachim. EU Perspective on VAT exemptions. In: LA FERIA, R. de (ed.). *VAT exemptions*, 2013. *Wolters Kluwer Law & Business* 37, Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/254396089_EU_perspective_on_VAT_exemptions. Acesso em: 13 jul. 2022.
- ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes. In: LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Books IBFD. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/vatd/html/vatd_c01.html. Acesso em: 24 jan. 2022.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Disponível em: <https://www.terciosampaioferrazjr.com.br/publicacoes/guerra-fiscal>. Acesso: 14 jan. 2022.
- GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- HELLERSTEIN, Walter; DUNCAN, Harley. *VAT exemptions: principles and practices*. Disponível em: <https://taxprof.typepad.com/files/128tn0989.pdf>. Acesso em: 7 maio 2022.
- KOLOZS, Borbala. Neutrality in VAT. In: LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. IBFD, 2009.
- LA FERIA, Rita de. EU VAT Principles as interpretative Aids to EU VAT rules: the inherent paradox (December 18, 2015). In: LANG, M. *et al.* (eds.). *Recent VAT case law of the CJEU*, Linde, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2718107>. Acesso em: 7 jun. 2022.
- LA FERIA, Rita de; KREVER, Richard. Chapter 1: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: LA FERIA, Rita de (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*, Wolters Kluwer, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 10 maio 2022.
- LAMENSCH, Marie. Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of “fiscal neutrality”? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination. Disponível em: https://journals.scholarsportal.info/details/20488432/v04i0001/1_dvrfdaerpitd.xml. Acesso em: 18 jun. 2022.
- LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015, v. XVI.
- LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, ano 39, São Paulo, IBDT, 2º quadrimestre 2021.

- LEHNER, Moris. O impacto da neutralidade fiscal na crise financeira global. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4, 1, 2011.
- OECD (2020). Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. Acesso em: 10 maio 2022.
- PAPIS, Marta. Chapter 16: The Principle of Neutrality in EU VAT. In: BROKELIND, C. (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. Books IBFD, 2014. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/pl_c16&refresh=1642337615134%23pl_c16. Acesso em: 16 jan. 2022.
- PREBBLE QC, John. Tax Reform in New Zealand. *Economic Papers* (of the Economic Society of Australia), v. 6, p. 61-96, 1987, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1576955>. Acesso em: 25 jun. 2022.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2010.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira; FERNANDES, Marina da Silva. A normatividade e o sentido da seletividade da tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário (RDIET)*, Brasília, v. 16, n. 2, jul./dez. 2021.
- SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios do Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. Coord.: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 72, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, abr./jun. 1963.
- TERRA, Ben.; KAJUS, Julie. *Introduction to European VAT*. Global Topics IBFD. Acesso em: 15 set. 2022.
- TERVOORT, Terence. Interpretation methods of the CJEU and the meaning of the principle of fiscal neutrality: a commentary on the Case C-366/12 Klinikum Dortmund. Source information July 2015, Volume4(Issue2), *World Journal of VAT/GST Law*. Disponível em: https://resolver.scholarsportal.info/resolve/20488432/v04i0002/110_imotcaotcckd.xml. Acesso em: 16 abr. 2022.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19, p. 24-40. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701>. Acesso em: 18 jun. 2022.

ISBN 978-65-86252-81-1



9786586252811