

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC-SP

Luísa Nagatomi Hering

A Implementação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) no Brasil: um estudo sobre a segurança jurídica, guerra fiscal e a cumulatividade no futuro do país.

Graduação em Direito

São Paulo  
2023

Luísa Nagatomi Hering

A Implementação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) no Brasil: um estudo sobre a segurança jurídica, guerra fiscal e o princípio da não cumulatividade.

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de BACHAREL em **DIREITO**, sob a orientação do(a) prof.(a), dr.(a) – Marcos de Lima Porta.

São Paulo

2023

Banca Examinadora

---

---

---

---

---

## RESUMO

HERING, Luísa. **A Implementação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) no Brasil:** um estudo sobre a segurança jurídica, guerra fiscal e o princípio da não cumulatividade.

O presente trabalho tem como objetivo estudar a viabilidade de implementação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) no Brasil, tomando como objeto as estruturas de emendas à constituição das Propostas de Emenda à Constituição nºs 45 e 110 de 2019, e tendo como premissa que o sistema tributário como implementado no Brasil se revela complexo e deve ser simplificado para que as controvérsias que dele decorrerem sejam solucionadas. A base para análise são os princípios do direito constitucional tributário e de textos de tributaristas renomados que refletem a realidade tributária brasileira.

**Palavras-chave:** IVA; IBS; Segurança-jurídica; Guerra Fiscal; Não-Cumulatividade; Tecnologia.

## **ABSTRACT**

**HERING, Luísa. The Implementation of the Value Added Tax (VAT) in Brasil: a study on the legal-certainty, tax war and the non-cumulative principle.**

The following essay aims to investigate the feasibility of implementing a Value Added Tax (VAT) in Brasil, focusing on the constitutional amendment structures of Proposed Constitutional Amendments No. 45 and 110 of 2019. It is premised on the understanding that the current tax system in Brazil is complex and needs to be simplified in order to address the controversies arising from it. The analysis is grounded in the principles of constitutional tax law and renowned tax scholars' texts that reflect the Brazilian tax reality.

**Keywords:** VAT; IBS; Legal-certainty; Tax-war; Non-Cumulative; Technology.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EC	Emenda à Constituição
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
MDB	Movimento Democrático Brasileiro
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
CCiF	Centro de Cidadania Fiscal

# SUMÁRIO

<b><u>1</u></b>	<b><u>INTRODUÇÃO .....</u></b>	<b><u>15</u></b>
<b><u>2</u></b>	<b><u>A CONSTITUIÇÃO FEDERATIVA .....</u></b>	<b><u>16</u></b>
2.1	FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	18
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	20
2.3	REPARTIÇÃO DE RECEITAS .....	20
<b><u>3</u></b>	<b><u>A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</u></b>	<b><u>22</u></b>
3.1	SEGURANÇA JURÍDICA .....	23
3.2	GUERRA FISCAL .....	24
3.2.1	ICMS.....	24
3.2.2	ISS .....	26
3.3	CUMULATIVIDADE .....	27
<b><u>4</u></b>	<b><u>O IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO .....</u></b>	<b><u>30</u></b>
4.1	O VAT .....	31
<b><u>5</u></b>	<b><u>REFORMA TRIBUTÁRIA .....</u></b>	<b><u>33</u></b>
5.1	PEC 45 DE 2019 .....	34
5.2	PEC 110 DE 2019 .....	35
<b><u>6</u></b>	<b><u>CONCLUSÃO .....</u></b>	<b><u>37</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA.....</u></b>	<b><u>39</u></b>

## 1 INTRODUÇÃO

É comum que escutemos afirmações que definem o sistema tributário brasileiro como complexo. Ocorre que raras são as oportunidades em que entendemos os porquês da opinião. Pode-se adicionar à discussão o fato de o Brasil ter um modelo federativo injusto e desequilibrado, que o processo para expedição de novas leis seja muito simples ou que os entes federados recebem orçamentos muito diferentes entre si. Todavia, talvez não falemos de um sistema idealizado de má-fé e, sim, de um sistema que, ao longo dos anos, passou por decisões políticas peculiares quanto às suas motivações.<sup>1</sup>

No entanto, o sistema tributário brasileiro carrega uma carga burocrática que, por sua vez, condiciona a carga tributária e impede a competitividade do país em relação aos demais países desenvolvidos ou emergentes. Afinal, o preço do produto do mercado interno termina por encarecido. A solução deste problema parece clara para especialistas: a simplificação do sistema tributário.<sup>2</sup> Diante desta resposta simples se escondem meios difíceis, já que não há unanimidade de opiniões a este respeito.

Bem como já foi mencionado, a complexidade do tema é muito influenciada pela política. A política se apresenta como uma matéria subjetiva, que envolve vontades do ser humano, um agente do seu tempo e contexto.

O presente trabalho procura reunir discussões que permeiam o judiciário brasileiro no âmbito tributário e constitucional. O escopo é que possamos entender as principais dificuldades que levam o país a assumir um sistema tributário complexo e a viabilidade e compatibilidade de mudar este cenário com uma reforma tributária, pela ótica das duas das propostas mais relevantes em andamento, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, levando em consideração três dos principais temas discutidos acerca do sistema tributário brasileiro: a segurança jurídica, a cumulatividade e a guerra fiscal.

---

<sup>1</sup> Rodrigo Octávio Orair; Sérgio Wulff Gobetti, **Reforma tributária e federalismo fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**.

<sup>2</sup> Ives Gandra da Silva Martins, **Reforma ideal para o Sistema Tributário Atual**, 2022.

## 2 A CONSTITUIÇÃO FEDERATIVA

A Constituição da República tem o federalismo como sua forma de Estado. O federalismo é uma aliança ou união de Estados<sup>3</sup> e os seus dois princípios mais importantes são o princípio da autonomia e o princípio da participação política. Além disso, a federação também toma como pressuposto que regras constitucionais que apoiam a configuração, manutenção e indissolubilidade sejam seguidas, devido à tendência, exposta por Dromi, de que as alianças não perduram<sup>4</sup>. Em resumo, para que exista uma organização constitucional federalista, o legislador constituinte deve ter editado uma constituição que estabeleça que a União e seus Estados-membros sejam partes indissociáveis.

A indissolubilidade é um princípio constitucional que pressupõe a unidade nacional e a necessidade descentralizadora de governo. Observa-se a expressão destes ditames no atual texto constitucional. Ao artigo 1º da Constituição brasileira, a formação da República Federativa do Brasil se dá pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Ainda, as situações em que a União pode intervir nos Estados e no Distrito Federal são meras exceções e se encontram listadas no artigo 34 da Carta Magna, sendo o seu inciso I referência à manutenção da integridade nacional. A manutenção da integridade nacional em menção é interpretada como a permissão de decretação de intervenção federal diante da tentativa de secessão de um Estado-membro. Diante do exposto, entende-se que a interpretação constitucional é da preservação da ordem federal com coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Municípios.<sup>5</sup>

Um dos principais pontos que asseguram o convívio da federação é a repartição de competências, nas esferas legislativa, administrativa e tributária. A repartição de competências está diretamente relacionada à autonomia das entidades federativas, já que se trata de faculdade atribuída no âmbito jurídico para pessoa jurídica de direito público, concedendo poderes para emissão de decisões e assim suas funções poderem se exercidas.

---

<sup>3</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 11. ed. São Paulo: Saraiva: 1985. p. 227 *apud* Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, 2023.

<sup>4</sup> DROMI, José Roberto. **Federalismo y dialogo institucional**. Tucumán: Unsta, 1981. p. 20. *apud* Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, 2023.

<sup>5</sup> STF – Rextr. nº 193.712-2/MG – Rel. Min. Maurício Corrêa, Diário da Justiça, Seção I, 16 maio 1996, p. 16.124-16.125, *apud* Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, 2023.

A autonomia dos entes federativos, que são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, encontra-se no artigo 18 da Constituição sobre a organização político-administrativa da federação brasileira dos entes federativos, ao identificar expressamente que são autônomos. Alexandre de Moraes reitera a ideia com a assertiva de federação sobre a “tríplice capacidade de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração<sup>6</sup>” dos entes federativos.

No contexto em direito tributário de que trata o presente estudo, a autoadministração desponta como o aspecto de maior pertinência. A autoadministração é possibilitada através das competências administrativa, legislativa e tributária que foram atribuídas para cada ente federativo na Carta Magna. Sendo assim, o exercício desta competência garante recursos financeiros para cada um deles.

Os conceitos da autonomia e da repartição das competências podem ser interpretados como pressupostos um do outro. De tal maneira, a repartição das competências, é uma modalidade de poder concedido para órgãos ou entidades estatais com o objetivo de viabilizar as suas funções, já que possuem a faculdade de emitir decisões.

A repartição de competências tem como princípio básico a predominância do interesse. A predominância do interesse se manifesta na forma dos níveis de interesse geral, regional e local. O interesse geral é atribuído à União, o regional aos Estados-membros, o local aos Municípios e o Distrito Federal tem interesse regional e local também.

A adoção do princípio da predominância do interesse na Carta Magna é representada pelos Poderes enumerados e remanescentes. Genericamente, os poderes enumerados são concedidos para a União e para os Municípios, e os remanescentes para os Estados. Especificamente, se encontra nos artigos 21 e 22 para tratamento do poder enumerado relativo à União, no artigo 25, §1º, para tratamento do poder remanescente dos Estados, no artigo 30 para tratamento do Poder enumerado dos Municípios e no artigo 32, §1º, para o Distrito Federal, com Poderes dos Estados e dos Municípios também.

Bem como cada Ente possui sua competência, podem delegá-las em determinadas situações. Esta possibilidade se encontra elencada no artigo 22,

---

<sup>6</sup> Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, 2023.

parágrafo único, da Constituição Federal, em que uma lei complementar é capaz de autorizar os Estados para legislar sobre questões específicas quando do tratamento de matérias de competência privativa da União, isto é, de matéria que compete somente à União.

Leciona Isabela Bonfá de Jesus que função originária da Constituição Federal no âmbito tributário reside (i) na discriminação de competências tributárias entre as pessoas políticas; (ii) em classificar os tributos por espécies; (iii) em apontar os limites existentes dos tributos e suas imunidades e (iv) em estabelecer a regra matriz de incidência tributária, ou seja, a norma-padrão dos tributos.

## 2.1 Fontes do Direito Tributário

No direito tributário, as fontes podem ser definidas como uma sequência de fatos que ocorreram e condicionaram a existência de uma regra jurídica. Há o conceito da força obrigatória, a vontade geral de uma sociedade que legitima a produção de uma norma para que a vida em sociedade seja, justamente, direcionada.

Para o que interessa tratar no presente estudo, há duas espécies de fontes: (i) materiais e (ii) formais. Dentro da classificação de fontes (ii) formais, há a subdivisão entre as fontes primárias e as fontes secundárias.

Inicialmente, as (i) fontes materiais tratam dos fatos de realidade social. Estes fatos são descritos de maneira hipotética em normas e podem integrar o direito posto. Por outro lado, as fontes formais são os próprios veículos que estabelecem e induzem as normas através do exercício das competências tributárias. Exemplos são a Constituição Federal, Lei Complementar, Medida Provisória, Portaria e Circular.<sup>7</sup>

De forma complementar, temos a subdivisão das fontes formais de direito tributário que são as primárias e as secundárias. As fontes primárias têm a capacidade de inovar o ordenamento jurídico e criar um Direito novo. As fontes primárias do direito estão expostas ao artigo 59 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:  
I - emendas à Constituição;  
II - leis complementares;  
III - leis ordinárias;  
IV - leis delegadas;

---

<sup>7</sup> Isabela Bonfá de Jesus; Fernando Bonfá de Jesus; Ricardo Bonfá de Jesus, **Manual de Direito e Processo Tributário**, p.107.

V - medidas provisórias;  
VI - decretos legislativos;  
VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Quanto às fontes secundárias, são aquelas que facilitam a aplicabilidade do direito. Têm a função de executar a fonte primária. Porém, não inovam a ordem jurídica de forma análoga às fontes primárias.

Embora a Constituição seja a norma fundamental que sustenta o sistema jurídico, é viável promulgar uma Emenda Constitucional por meio do cumprimento do procedimento estabelecido no artigo 60 da Carta Magna. Tal procedimento requer a aceitação pelas casas do Congresso Nacional e sua aprovação por quórum qualificado. Neste caso, a emenda constitucional adquire status de fonte primária e direito<sup>8</sup>.

É apropriado afirmar que a emenda constitucional é dotada de poder derivado, denotando sua condição de estar sujeita a limitações impostas pelo poder originário, representado pelo texto constitucional primordial. Os limites das emendas constitucionais foram convencionados na Carta Magna em seu artigo 60, §4º, com limites materiais e taxativos em que objetos como a abolir a forma federativa de Estado ou os direitos e garantias individuais não podem ser deliberados em proposta de emenda constitucional.

Conforme previamente abordado, a autonomia financeira dos entes federados envolve suas competências tributárias e a repartição de receitas tributárias concretas e implementadas, que serão exploradas adiante neste estudo. Preservando tais pilares, é possível a criação de Emendas à Constituição. As emendas constitucionais são uma ação de revisita ao texto constitucional originário com o objetivo de acompanhamento da evolução social e política do país. Nas palavras de Moraes, “adequando o sistema tributário e o modelo estatal para os desafios de seu tempo, permitindo uma evolução constitucional adequada ao contexto social <sup>9</sup>”.

---

<sup>8</sup> Isabela Bonfá de Jesus; Fernando Bonfá de Jesus; Ricardo Bonfá de Jesus, **Manual de Direito e Processo Tributário**, p.108.

<sup>9</sup> Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, 2023.

## 2.2 Sistema Tributário Nacional

Uma análise à Constituição Federal sob a ótica tripartite permite a identificação das espécies tributárias que se encontram enumeradas em (i) impostos; (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria.

Os impostos são considerados aqueles tributos cujo fato gerador é dissociado de uma prestação estatal específica ao contribuinte. As taxas podem ter por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou um serviço prestado ou simplesmente colocado a disposição do contribuinte que é necessariamente divisível. Já as contribuições de melhoria estão expostas no artigo 81 do CTN e são um espécime tributário cobrado diante do custo de obras públicas quando houver valorização do imóvel em questão.<sup>10</sup>

## 2.3 Repartição de Receitas

O Brasil adota o modelo de federalismo cooperativo o que, em poucas palavras, significa dizer que existe um inter-relacionamento produtivo entre os seus entes, os quais são a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios. Tal inter-relacionamento abrange o aspecto financeiro também.<sup>11</sup>

A necessidade de promoção dos meios econômicos fundamentais para o seu exercício torna a repartição constitucional de rendas um dos requisitos inerentes ao Estado Federal.

A repartição constitucional de rendas foi elaborada na Constituição Federal, concedendo a capacidade para que os entes federativos instituíam impostos, taxas e contribuições de melhoria. Os impostos referentes a cada ordem federativa estão descritos nos artigos 153 a 156 do diploma legal, com a descrição da competência a instituir impostos da União, dos estados, Distrito Federal e municípios.<sup>12</sup>

Na Constituição Federal, especificamente em seus artigos 157 a 162, encontra-se também o sistema de repartição das receitas tributárias em que existem mecanismos de cooperação financeira entre as ordens federais. Falamos da

---

<sup>10</sup> Luiz Alberto David Araujo; Vidal Serrano Nunes Júnior, **Curso de Direito Constitucional**, p. 437.

<sup>11</sup> Ibid., p. 451.

<sup>12</sup> Ibid., p. 278.

regulamentação por parte da CF que orienta pela repartição das receitas tributárias arrecadadas entre os entes tributantes.

Observa-se na tabela abaixo a organização dos impostos que são atribuídos para cada ente:

Tabela 1 – Repartição das receitas

IMPOSTO	Arrecadação por:	Pertence a:	Percentual	Fundamento
Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza Retido na Fonte	a União	os Estados e DF	100%	art. 157, I, CF Súmula 447, STJ
Impostos Extraordinários	a União	os Estados e DF	20%	art. 157, II, CF art. 154, I, CF
Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza Incidente na Fonte	a União	os Municípios	100%	art. 158, I, CF Súmula 447, STJ
Imposto Territorial Rural	a União	os Municípios	50% ou 100%	art. 158, II, CF art. 153, §4º, III, CF
Imposto sobre a Propriedade de Veículos	a União	os Municípios	50%	art. 158, III, CF
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	a União	os Municípios	25%	art. 158, IV, CF

Fonte: Elaborado com base no texto de Luiz Alberto David Araujo; Vidal Serrano Nunes Júnior, **Curso de Direito Constitucional**, p. 437, 2009.

### 3 A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição A Constituição Federal de 1988, em vigência hoje, tem uma ordem tributária estabelecida de forma rígida quanto à partilha de competências. Neste sentido, o sistema tributário é dividido em cinco partes e uma parte é dedicada em separado para a ordem social, com as contribuições sociais. Entre as cinco partes do sistema tributário se estabeleceu os princípios gerais, as limitações constitucionais ao poder de tributar, os impostos federais, impostos estaduais e os impostos municipais. Neste cenário, as principais dificuldades tributárias do Brasil se encontram na parte dos tributos em espécie, especificamente em sua **complexidade fiscal**, nos aspectos do princípio da **não-cumulatividade** e na **guerra fiscal**. Como coloca precisamente Ives Gandra, neste sistema rígido de partilha de competências "tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco, e nada obriga o contribuinte, se em lei não estiver<sup>13</sup>".

A tributação sobre consumo foi fracionada na Constituição Federal como uma tentativa de se atingir um equilíbrio financeiro. Tal fração resultou em impostos federais, estaduais e municipais que acabaram por onerando uma mesma atividade econômica simultaneamente.<sup>14</sup> Nas esferas dos Poderes legislativo e executivo, o autor Ives Gandra da Silva Martins<sup>15</sup> assegura que as leis têm relação direta com a permanência de políticos em seus postos. O resultado é o abuso sobre os direitos da cidadania com a frequente publicação e vigência de leis que alteram o sistema e aumentam o número de exigências burocráticas para o cumprimento das obrigações fiscais.

Entre os efeitos práticos, há uma quantidade excessiva de obrigações principais e acessórias que dificultam a atividade empresarial no país com a insegurança jurídica tributária<sup>16</sup>. Gandra <sup>17</sup>reforça tal complexidade fiscal, leis são publicadas todos os dias e Tribunais possuem um alto número de demandas jurídicas tributárias, se publicam sucessivas emendas constitucionais e hipóteses de incidência de impostos que se superpõem. Para que obrigações tributárias possam ser cumpridas, o contribuinte é

---

<sup>13</sup>Ives Gandra da Silva Martins, **Reforma Ideal para o Sistema Tributário Atual**, p. 731 a 742, 2022.

<sup>14</sup>Fabio L. gomes, **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**, p. 85, 2022.

<sup>15</sup> **Reforma Ideal para o Sistema Tributário Atual**, p. 731 a 742, 2022

<sup>16</sup> **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**, p. 85, 2022

<sup>17</sup> **Reforma Ideal para o Sistema Tributário Atual**, p. 731 a 742, 2022

obrigado a estudar legislações diversas sobre tributos variados. Desta forma, especialistas e contribuintes acabam por desamparados pela norma.

Há doze impostos no sistema tributário brasileiro. Suas esferas de tributação são autônomas, para cada ente federativo, mas não se faz rara a superposição de incidências. A título exemplificativo, do IPI e do ICMS sobre as operações sujeitas ao ISS. Entre as soluções sugeridas<sup>18</sup>, temos a *descomplicação* da legislação com a simplificação do sistema para que se poupe esforços dos profissionais da tributação para a elementar compreensão das obrigações principais e acessórias a serem cumpridas quanto aos impostos sobre o consumo.

### 3.1 Segurança Jurídica

A segurança jurídica, um princípio do Estado Democrático de Direito e, portanto, do sistema jurídico tributário do Brasil também, pode ser enxergada pelos ângulos da lei e da jurisprudência. Nesse sentido, as maiores características destes ângulos são a complexidade das normas e a oscilação da jurisprudência.

No Brasil, conforme Guilherme Ribas de Santos preconiza, o desafio legislativo se abriga em percorrer o caminho contrário do fenômeno do dinamismo social e da proximidade com autoridades que viabilizam a concretização das convicções de determinadas personalidades com a existência de atos normativos que não, necessariamente, passaram pelo processo legislativo como o princípio da legalidade sugere.

O princípio da legalidade é aquele que estabelece "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, junto dos princípios da irretroatividade, da anterioridade, e da igualdade tributária, compõem a segurança jurídica<sup>19</sup>. Ainda, com foco no direito tributário, a Carta Magna veicula em seu artigo 150, inciso I, que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça", reforçando o conceito com a chamada legalidade estrita. Então, para que uma medida tributária possa ser aplicada, a expressão da lei é um elemento essencial.

---

<sup>18</sup> Ives Gandra da Silva Martins, **Reforma Ideal para o Sistema Tributário Atual**, p. 731 a 742, 2022

<sup>19</sup> Guilherme Ribas de Santos, **Segurança Jurídica em Matéria Tributária**, p. 32.

Desta forma, Guilherme Ribas de Santos elucida dois pontos que devem ser observados. O primeiro é que a conformidade das condutas do contribuinte com o direito depende da compreensão do contribuinte no que toca ao sentido e alcance das normas jurídicas. Assim, o entendimento e conhecimento satisfatório dos textos normativos é um requisito para a segurança jurídica. Em segundo lugar, para que ocorra o desenvolvimento econômico e os indispensáveis investimentos, deve existir uma ordem pública e a estabilidade social. O meio de atingir tal estado é o da adoção de um corpo normativo racional.

### 3.2 Guerra Fiscal

O federalismo tem a competição em sua essência. Todavia, ocorre no Brasil uma competição danosa, abusiva, conhecida como "guerra fiscal". O lado competitivo do federalismo tem a função de inovar a prática de governança e governabilidade também, já que as condutas públicas mais adequadas para a experiência passam a ser indicadas através do exemplo, e não de uma dedução racional.

O dano causado pela competição abusiva é que desequilibra o sentido sistemático do federalismo, não mais se enquadrando no sentido geral das leis tributárias, já que os meios passam a ser assimétricos e as oportunidades dos agentes envolvidos acabam por ser diferentes.

A Guerra Fiscal que acontece no Brasil se dá, na essência, pelas legislações do ICMS e do ISS. Por isso, Ives Gandra propõe que se erradique ambas. O autor coloca que o ICMS é um tributo de vocação nacional, mas que foi regionalizado no Brasil.

#### 3.2.1 ICMS

Para entendimento do conflito que envolve o ICMS, cabe pontuar sobre o incentivo fiscal, que é toda e qualquer forma de vantagem fiscal a determinado contribuinte<sup>20</sup>. Os seus elementos podem ser analisados a seguir:

- a) são concedidos pelo poder público; b) são usufruídos por contribuinte, pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, interno ou internacional; c) finalidade é reduzir ou eliminar exigência impositiva ou deveres formais ou acessórios; d) mediante qualquer forma (redução de alíquota, base de cálculo, exclusão de incidência, prorrogação de prazo, facilitação de meio de pagamento etc.)

---

<sup>20</sup> Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**, p. 426.

O art. 155, parágrafo 2º, XII, g, da Constituição Federal determina que uma lei complementar disporá sobre a concessão de incentivos. Desta forma, a Lei Complementar 24 de 1975 cuidou do tema, exigindo a internalização dos convênios de concessão de benefícios fiscais. O sistema de concessão de benefícios fiscais exige que todos os Estados e o Distrito Federal os ratifiquem, sob ameaça de a isenção ser considerada ilegítima, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Uma lei que estabelece isenções estaduais tem a capacidade de distorcer a neutralidade concorrencial entre os estados do país, além de causar vantagens concorrenciais indevidas. Tais vantagens caracterizariam a guerra fiscal. Portanto, a concessão unilateral sem o consentimento das unidades da federação restantes não é admitida<sup>21</sup>.

O STF possui entendimento de que, no sentido de os Convênios delimitarem a concessão dos incentivos fiscais dentro do federalismo cooperativo, não há ofensas à autonomia estadual quanto a instituição de regras que uniformizam a concessão de benefícios de ICMS e não autorizam que um Estado conceda benefícios de maneira unilateral para "contra-atacar" incentivos concedidos por outros Estados<sup>22</sup>.

Paulo Caliendo <sup>23</sup> explica a guerra fiscal como a disputa por investimentos por parte das administrações municipais. A crítica e ponto principal desta disputa é a maneira danosa e abusiva que os incentivos fiscais são utilizados entre os entes federativos. O autor define a maneira como irracional e desmesurada por gerar prejuízo ao erário, aos contribuintes, às firmas e ao ambiente microeconômico que

<sup>21</sup> Ibid., p. 322.

<sup>22</sup> ADI 2.377-MC, *apud* CALIENDO, Paulo, **Curso de Direito Tributário**, p. 426.

<sup>23</sup> Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**, p. 454.

necessária de respeito ao princípio da livre concorrência e às estruturas de mercado eficientes, livres e justas.

A guerra fiscal foi um tema discutido em diversas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal. Dois exemplos de medidas tomadas por administrações públicas que resultaram em decisões do STF que impediam as guerras fiscais foram a ADI 3.936-MC e a ADI 3.312.

Na ADI 3.936-MC, foi declarado inconstitucional o artigo 2º da lei 10.689 de 1993 do Paraná que, com a justificativa de proteção à economia do estado, autorizava a redução ou isenção de carga tributária de ICMS quando um outro ente federativo houvesse o feito em inobservância à legislação federal. O fundamento da decisão foram os artigos 155, § 2º, IV, V, VI e XII, g, (necessidade de convênio interestadual) e o artigo 152, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, ambos da Constituição Federal de 1988.

O caso da ADI 3.312 discutia o Decreto 989 de 2003, o qual considerava que o ICMS não teria sido cobrado nos casos de mercadorias adquiridas em determinados Estados e no Distrito Federal. Assim, determinava-se que a alíquota autorizada no Mato Grosso, a qual era menor do que aquela estabelecida nos entes desconsiderados, seria aquela utilizada para fins de aproveitamento de crédito fiscal. Ao cabo, entendeu-se que constituía um benefício fiscal ilegítimo.

### 3.2.2 ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tem como aspecto material a tributação dos serviços que não estejam compreendidos no artigo 155, II, da Carta Magna, isto é, aqueles referentes ao ICMS. A partir de conceitos delimitados no Código Civil e na Constituição da República, Regina Helena Costa (2022, p. 434) define o serviço tributável pelo ISSQN como “(...) a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não confere relação de emprego(...)”.

Quanto a este imposto municipal, há de se mencionar a preocupação no que tange sua uniformidade e regramento. O legislador do município teve sua liberdade parcialmente restrita através dos aspectos à imposição do tributo em lei complementar

(LC116/2003) que, conforme exposto por Costa<sup>24</sup>, não exaure as espécies de serviços passíveis de tributação pelos Municípios ou restringe sua competência tributária. Esta lei complementar acaba por exercer função indicativa de elucidação.

Entre as discussões do ISS, temos que alguns itens contemplados na lei como a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.02) e cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.04) são considerados inconstitucionais. Ainda, a LC 116 apenas definiu alíquotas mínima e máxima aos municípios, sendo elas 2 e 5%, respectivamente, criando espaço para discricionariedade dos Municípios e, por derradeiro, há a questão do local de prestação do serviço. Muito foi discutido no judiciário brasileiro, inclusive foi pauta da ADI 5.835<sup>25</sup>, em que o Ministro Alexandre de Moraes deferiu a medida cautelar suspendendo a eficácia dos dispositivos discutidos por ausência da definição de “tomador de serviços” e complementou com o fato de que a aplicação da lei seria dificultada, já que causaria insegurança jurídica e conflitos de competência.

Existem mais de 5.500 Municípios no Brasil e, bem asseverado por Sacha Calmon, os elementos da liberdade concedida aos Municípios para fixar as alíquotas do ISS, junto da regra que considera que o Município titular do imposto é aquele onde o prestador do serviço em discussão é estabelecido, provocaram disfunções fiscais nos últimos anos. Em outras palavras, a guerra fiscal.

### **3.3 Cumulatividade**

Os tributos incidentes sobre o consumo têm características particulares em relação aos demais tributos, sendo uma delas o princípio da não cumulatividade. A base da não cumulatividade é a imposição sobre os gastos dos consumidores.

Destarte, tem-se que o ciclo produtivo do consumo é: indústria, atacado, varejo e consumo final. A cadeia pode variar em cada situação, todavia, cabe estabelecer que este ciclo guia a classificação do tributo sobre consumo de forma monofásica ou plurifásica. A primeira forma (monofásica) implica a tributação no momento do consumo final do produto ou serviço e a segunda forma (plurifásica) implica a tributação durante todo o ciclo econômico que leva ao consumo.

---

<sup>24</sup> Regina Helena Costa, 2022, p. 434.

<sup>25</sup> Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5.835 MC/DF. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>.

Partindo da adoção entre 1922 e 1965 de impostos com o estilo monofásico de tributação cumulativa pelo Brasil, os defeitos da tributação sobre consumo que o país enfrentou podem ser enumerados em oito pontos<sup>26</sup>. O primeiro é a verticalização empresarial; o segundo é a desindustrialização, terceiro a ausência de neutralidade fiscal, o quarto a distorção da alocação de recursos e as decisões dos agentes econômicos sobre investimento e produção, quinto a inibição do crescimento econômico, sexto a afetação à competitividade nacional, sétimo a ausência de justiça fiscal e o oitavo defeito é a ofensa à capacidade contributiva.

A partir das dificuldades encontradas pelo sistema tributário brasileiro quando da adoção de um sistema monofásico, propostas que incluíam a não cumulatividade passaram a ser objeto de discussão.

Ulhôa Canto<sup>27</sup> foi um dos redatores do Código Tributário Nacional e defendeu o princípio da não cumulatividade. Explanou que a não cumulatividade do ICMS encontra-se assegurada em legislação constitucional e complementar. A orientação legislativa seria de creditar os montantes recolhidos em fases anteriores em uma corrente fiscal e debitar os montantes totais do tributo sobre valores das operações de saídas que tenham sido processadas durante o mesmo período temporal. O recolhimento aos cofres públicos seria referente ao saldo resultante dos créditos e débitos, isto é, na apuração do saldo de uma corrente fiscal ao fim deste período.

Em sequência ao exposto, o princípio da não cumulatividade tem como fundamento o fato de que o imposto incidirá sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de mercadoria<sup>28</sup>. Na forma aplicada, os impostos pagos em uma operação resultam em créditos que podem ser compensados nas operações subsequentes.

Comparativamente, o sistema cumulativo gera efeito de "cascata", o que significa dizer que os créditos pagos em cada operação são mantidos. A manutenção dos créditos faz com que o montante de imposto pago no ciclo econômico seja aumentado. A tabela a seguir, retirada na obra de Paulo Caliendo ilustra o cenário em menção. O

---

<sup>26</sup> Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**, p. 110.

<sup>27</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa, ICM – não cumulatividade. Revista de Direito Tributário, v. 29/30, p. 205, *apud* Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**, p. 162

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição, p. 299 *apud* Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**.

total geral pago em impostos no regime cumulativo acaba por ser um valor mais alto do que no regime não-cumulativo.

Tabela 2 – Regimes Cumulativo e Não Cumulativo

	Regime cumulativo			Regime não cumulativo		
	Indústria	Atacado	Varejo	Indústria	Atacado	Varejo
Operação mercantil	100	200	300	100	200	300
Crédito	0	0	0	0	10	20
Débito	10	20	30	10	20	30
Total de imposto a pagar	10	20	30	10	10	10
Total geral pago			<b>60</b>			<b>30</b>

Fonte: Paulo Caliendo, **Curso de Direito Tributário**, p. 110.

## 4 O IMPOSTO SOBRE VALOR ADICIONADO

Do inglês, o VAT ("Value-Added Tax") é traduzido como o Imposto sobre Valor Adicionado. Todavia, não falamos de um tributo que incide no valor adicionado de um produto e, sim, referimo-nos ao tributo sobre o consumo. Para o seu melhor entendimento, temos que se trata de um imposto cobrado em todas as etapas de uma produção, mas que, a depender do caso, permite que as empresas realizem uma compensação da parcela cedida ao estado na compra de produtos e serviços<sup>29</sup>.

O imposto de característica ampla que tratamos incide sobre a venda de commodities, material bruto, bem como óleo ou cobre<sup>30</sup>, e sobre a fase da manufatura também, o que seja o processo de transformar materiais brutos através do uso de trabalho e maquinário, em produtos físicos<sup>31</sup>. Neste sistema, ocorre a compensação do tributo pago na compra dos recursos utilizados para a criação de bens e serviços<sup>32</sup> diante o imposto devido no resultado da atividade econômica<sup>33</sup>. Dependendo do sistema de implementação do imposto e a título exemplificativo, o maquinário da empresa utilizado para determinada produção não seria considerado um insumo.

O IVA é adotado em 174 países<sup>34</sup> e, conforme Eurico Marcos Diniz de Santi *et al*<sup>35</sup> colocam, a redação de possível lei complementar que disciplinaria a instituição e cobrança do IBS é norteada por dez princípios. Tais princípios são listados a seguir: (i) base ampla de incidência sem discriminações entre operações com bens, sejam eles tangíveis ou intangíveis, serviços ou direitos; (ii) a cobrança do tributo no destino; (iii) um crédito amplo e de rápido ressarcimento; (iv) alíquota uniforme e regras homogêneas; (v) respeito ao pacto federativo e à autonomia financeira dos entes federados ao abrir espaço para a fixação de alíquotas através de leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais; (vi) obrigação acessória única; (vii) cálculo por fora para conhecimento transparente do valor do imposto em cada transação; (viii) vedação a concessão de isenções, benefícios, incentivos tributários e financeiros; (ix)

---

<sup>29</sup> Liam Ebrill *et al.*, **The Modern VAT**, p. 1.

<sup>30</sup> **COMMODITY**. In: **The Economist Newspaper Limited**. 2023.

<sup>31</sup> **MANUFACTURING**. In: **The Economist Newspaper Limited**. 2023

<sup>32</sup> **INPUTS**. In: **U.S. Bureau of Labor Statistics**.

<sup>33</sup> **OUTPUTS**. In: **The Economist Newspaper Limited**. 2023.

<sup>34</sup> **Annex A. Countries with VAT** "Anexo A. Países com IVA". **OECD iLibrary**. 2022.

<sup>35</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi *et al.* **Lei complementar do IBS: Clínica de direito tributário da FGV direito SP**. 2021.

quaisquer tratamentos diferentes que dizem respeito a setores estratégicos da política não são tratados na proposta e (x) gestão centralizada do imposto.

Uma das grandes vantagens do IVA é a sua flexibilidade quanto ao pleno funcionamento em diferentes tamanhos de cadeia de produção. Assim, é possível tanto para produtos cuja cadeia de produção seja longa quanto curta, vez que é cobrado e recolhido em cada etapa da circulação.<sup>36</sup>

A segunda vantagem é que falamos de um Imposto sobre Valor Adicionado com base ampla, alíquota única e regras que determinam o local de ocorrência do fato gerador, as chamadas "place-of-supply-rules", a determinação e distinção entre bens tangíveis, intangíveis e serviços se faz desnecessária<sup>37</sup>.

#### 4.1 O VAT

A ideia do IVA surgiu na década de 1920, mas só foi implementada na década de 50. O pressuposto que o fez ser foi a aplicação em cadeias de produção longas em que há agregação de valor em cada etapa. Por isso, a principal ideia é que o IVA seja cobrado e recolhido em cada etapa da circulação do bem ou serviço.<sup>38</sup>

O primeiro país industrializado a perceber as desvantagens de um imposto cumulativo, isto é, que incidia sobre todas as fases de produção industrial foi a França. Assim, em 1954, criaram naquele país a "taxe sur la valeurs ajoutée", que - apesar de ter sido retocada - ainda é vigente no país.<sup>39</sup>

A partir disso, ocorre a paulatina instituição do imposto sobre valor adicionado na comunidade europeia também com a aprovação pelo Conselho em 1967, depois a adoção da Dinamarca em 1967, Alemanha em 1968, Luxemburgo e Bélgica em 1969, Irlanda em 1972, Inglaterra em 1973 e Paraguai em 1972, tendo esta instauração o objetivo futuro de harmonizar o MERCOSUL.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> Melina Rocha. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. 2021.

<sup>37</sup> Ibidem.

<sup>38</sup> Ibidem.

<sup>39</sup> JULLIOT DE LA MORANDIÈRE et al ii. *Droit Commercial et Droit Fiscal des Affaires*, tomo II, Paris, Dalloz, 1965, p. 628 e seg., *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995.

<sup>40</sup> MANUEL DE JUANO, *Sistemas Tributários en el Mercosur*, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992, *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995.

A cumulatividade é um princípio constitucional que foi introduzido ao sistema jurídico brasileiro através da Reforma Constitucional nº 18 de 1965. O princípio surgiu para enfrentar os efeitos cumulativos do imposto sobre vendas brutas, quais sejam (a) sua característica cumulativa de tributar na fase subsequente o mesmo valor que se tributaria em fase anterior, (b) a verticalização das empresas de modo a impedir a incidência em cascata do tributo e (c) uma distribuição injusta da carga sobre o consumo e participação regional.<sup>41</sup>

Além disso, também visava-se enfrentar os efeitos do imposto sobre vendas plurifásico: (i) repercussão nos preços dos produtos após ter tributado em cada etapa de industrialização; (ii) a base de cálculo para o imposto ser o preço bruto total, isto é, aquele que inclui os custos de industrialização, tributos e lucro; (iii) aumento do valor do imposto proporcionalmente ao aumento do número de fases da industrialização e de circulação; (iv) contrariar a neutralidade da concorrência<sup>42</sup>.

Apesar de ser um imposto altamente adequado para cadeias longas de produção, Melina Rocha<sup>43</sup> coloca que nada impede que o imposto seja aplicado em situações nas quais essas cadeias sejam reduzidas ou mesmo inexistentes, o que caracteriza uma das maiores vantagens de se instituir o IBS. No caso da economia digital, as cadeias são, via de regra, reduzidas ou inexistentes

Quando da tributação de um país, economia digital e os meios inovadores da tecnologia devem ser levados em consideração por caracterizarem formas de consumo que já são utilizadas e que devem ser fontes de receita para o país. Desta forma, conforme Melina Rocha estabelece, o IVA (conhecido no Brasil por IBS) é o melhor imposto para tributar as transações realizadas por meio da economia digital.

---

<sup>41</sup> Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995.

<sup>42</sup> Otto Schmidt K G Kol, **Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss**, 1983, p. 411-412. *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995.

<sup>43</sup> Melia Rocha. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. 2021.

## 5 REFORMA TRIBUTÁRIA

Atualmente, há duas iniciativas de reforma tributária que vêm se mostrando relevantes à discussão pública. Elas são a Proposta de Emenda Constitucional 45 de 2019 e a Proposta de Emenda Constitucional 110 de 2019, que têm como propósito simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro através da unificação de impostos<sup>44</sup>.

Embora o objetivo principal das duas propostas em discussão seja mudar o sistema para que se torne palatável e compreensível, e não reduzir a carga dos tributos pagos pelo contribuinte, há a previsão de que os gastos executados nas rotinas fiscais devem ser naturalmente reduzidos.

De maneira generalista, as duas propostas se diferenciam principalmente quanto às competências de instituir o IBS e o número de tributos que sofrerão mudanças, características que serão detalhadas abaixo. Além disso, em o que toca os benefícios fiscais, a PEC 45 não os prevê e a PEC 110 os autoriza para as situações observadas em lei complementar.

Há quem afirme que a característica “plurifederativa” do tributo violaria o pacto federativo por restringir a autonomia financeira dos entes federativos, um nome relevante aos críticos é o Professor Hamilton Dias de Souza<sup>45</sup>.

Apesar de o federalismo que temos hoje ser compatível com um amplo imposto sobre valor agregado, exemplos são a Alemanha e a Argentina que adotam executam esta espécie de imposto por meio da outorga da competência legislativa para a Federação, há a questão política e econômica. A questão política e econômica que se discute é enraizada em motivos históricos. Durante o regime militar que antecedeu a Constituição Federal de 1988, ocorria um centralismo autoritário em um federalismo chamado de “concentracionista”.

A etapa do federalismo brasileiro “concentracionista” que vigorou quando do regime militar enfrentado no Brasil, em meados de 1964 e 1985, é comentada por Francisco Luiz C. Lopreato. O autor explica que a principal característica que afetava o pacto federativo na época era o inchaço do centro. Isto significa que as decisões

---

<sup>44</sup> Brasil. MINISTERIO X. GABINETE DO MINISTRO. TITULO DO TEXTO. LOCAL, ANO DE PUBLICACAO.

<sup>45</sup>Professor Hamilton Dias de Souza, em <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6199943/proposta-de-reforma-tribu-taria-ofende-pacto-federativo>, *apud* GOMES, Fabio L. **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**, 2022.

dos Estados e dos Municípios passavam na maior parte das vezes pela União. A Federação tinha a tendência de direcionar os gastos públicos a partir de critérios próprios que definiam o grau de liberdade de cada ente. Em resumo, as filiações políticas delimitaram as ações e restringiam além da liberdade executiva, a orçamentária.<sup>46</sup> Pelo exposto, o posicionamento político dos entes político-estatais resulta em um maior conservadorismo em decorrência do receio de perda de suas receitas.

### 5.1 PEC 45 de 2019

A PEC 45 de 2019 tem autoria do deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi (MDB/SP) e mentoria do economista e Ministro da Fazenda brasileiro Bernard Appy junto da *think thank* independente, a CCiF, e visa alterar o Sistema Tributário nacional. Ela prevê a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional, que teria como objetivo compensar as diferenças regionais na arrecadação do imposto, e da Agência Tributária Nacional (ATN). A ATN tem o condão de autarquia nacional com a responsabilidade de regulação, arrecadação, fiscalização, lançamento, cobrança e administração do IBS<sup>47</sup>.

A proposição é de que se substituam cinco tributos sobre o consumo atuais: (i) PIS, (ii) Cofins, (iii) IPI, (iv) ICMS e (v) ISS por um único imposto sobre bens e serviços, o chamado IBS, e sugere o aumento da produtividade e o PIB do país com sua implementação.

A Proposta de Emenda à Constituição 45 de 2019 substitui a Proposta de Emenda à Constituição 298-A de 2004. O objetivo é a proposição de reforma ao modelo de tributação vigente no Brasil de forma ampla. Na forma ampla, se propõe a simplificação "radical" do sistema tributário sem que o pressuposto federativo da autonomia dos Estados e Municípios seja perdido, com legislação uniforme e cobrança centralizada.

Sobre os efeitos da proposta, a simplificação teria o condão de **reduzir o contencioso tributário e o custo burocrático de recolhimento dos tributos**, dois pontos estruturais na discussão da segurança jurídica do sistema tributário brasileiro.

---

<sup>46</sup> Francisco Lopreato. **Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios**. 2022.

<sup>47</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi *et al.* **Lei complementar do IBS: Clínica de direito tributário da FGV direito SP**. 2021.

Desta forma, pontos que auxiliariam tais resultados seriam a **resolução do princípio da não cumulatividade e diminuição do favorecimento de interesse político**.

A proposta sugere o tratamento ao **princípio da não cumulatividade** com a incidência do imposto nas etapas anteriores do processo de produção e comercialização dos bens e serviços seriam recuperados em cada operação e, por isto, de forma integral.

Adicionalmente, considerou-se o princípio do destino. Isto significa que em exportações ou transações internas entre os entes federativos o imposto pertence ao país ou Estado e Município de destino. Isso viabiliza a tributação sobre cadeia de produção que têm a característica de serem longas.

A alíquota uniforme da PEC 45 defende a **autonomia dos Entes federados e a transparência para os consumidores e eleitores**. Apesar de se instituir a uniformidade do imposto no território nacional na forma integral, os Entes possuem a competência de gerir suas receitas para atender às necessidades das finanças locais, através da alteração da alíquota do IBS. Em relação ao valor arrecadado através do IBS, cada ente da federação receberá a parcela respectiva a sub-alíquota fixada sobre a base de cálculo do imposto.

Com a autonomia dos entes federados e a redução da complexidade e do contencioso tributário brasileiro, cria-se um cenário propenso para beneficiar a transparência sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e Municípios para os seus consumidores e eleitores.

## 5.2 PEC 110 de 2019

Na PEC 110/2019 (PEC 110), também referida como a proposta do Senado, representada pelo Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP), são extintos nove tributos e criados os denominados Imposto sobre Bens e Serviços e Imposto Seletivo. Os impostos federais a serem extintos são o IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis. Na esfera estadual o ICMS será extinto, e na esfera municipal o ISS será extinto. Faz-se relevante a menção de que a CSLL também será extinta, porém incorporada pelo IR.

Nas justificativas da proposta de Reforma Tributária da PEC 110, explica-se que o primeiro imposto criado, denominado IBS, tem o intuito de funcionar de acordo com aqueles em funcionamento em países industrializados. A competência do tributo

será estadual. Dessa forma, a administração de arrecadação do IBS será realizada por uma associação de fiscos estaduais.

O segundo imposto criado, chamado de Imposto Seletivo (IS), terá competência federal e incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações. Na proposta, os produtos e serviços que serão incluídos no IS, serão feitos através de uma lei complementar e, assim, o IBS estadual incidirá sobre os demais produtos.

A proposta traz alteração nas competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios e busca cercear a guerra fiscal do país é a transferência da receita do IPVA de forma integral para os municípios, e lei complementar será responsável por definir alíquotas máximas e mínimas e por estabelecer parâmetros para a concessão de benefícios fiscais. Quanto aos benefícios fiscais, os mesmos não são permitidos, com exceção do caso dos medicamentos e alimentos, de transporte público de passageiros, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação infantil, ensino fundamental, médio, superior e educação profissional, os quais são serão tributados.

Sobre a partilha da arrecadação do IBS, a mesma ocorrerá de acordo com a aplicação de percentuais previstos em texto constitucional sobre a receita bruta do IBS, isto é, falaremos do repasse de cota-parte.

## 6 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou entender, através da seleção de princípios relevantes ao direito constitucional e tributário, sobre o funcionamento e complexidade, isto é, com foco nos desafios particulares da tributação sobre o consumo no Brasil. Após esta análise, o foco foi o principal modelo de tributação sobre o consumo discutido na esfera pública acerca da iminente reforma tributária no país, o IVA, que já vigora em 174 países do mundo. Por último, as duas propostas de reforma tributária, a PEC 45 e a PEC 110 de 2019, foram expostas, relacionando-as a pontos relevantes da complexidade tributária no país.

Em o que toca à solução dos pontos selecionados para estudo no presente texto, o resultado se mostrou satisfatório, com a solução teórica dos obstáculos estruturais ao sistema tributário brasileiro da insegurança jurídica, do princípio da não cumulatividade e da guerra fiscal.

No contexto da insegurança jurídica, a resolução ocorreu mediante a implementação de um sistema simplificado, onde múltiplos impostos foram consolidados em um único, eliminando assim a possibilidade de investidas políticas se utilizarem da complexidade e diversidade tributária como meio de ocultação, bem como a exploração de disputas judiciais como artifício.

Quanto à não cumulatividade, foi alcançada uma solução por meio da adoção de um modelo de tributação baseado no princípio do destino, o qual elimina a confusão decorrente da existência de diversos impostos, cada um com suas próprias regras, e estabelece um método padronizado a ser aplicado.

Para resolução da questão da guerra fiscal, a implementação de um sistema no qual a alteração das alíquotas é restrita a variações mínimas, limitadas por cada unidade federativa, com o intuito de atender às necessidades orçamentárias se revela eficaz. Deste modo, não há mais competição entre os estados. Além disso, também foi eliminada a possibilidade de discussão entre os municípios acerca dos conceitos estipulados em lei, como o conceito de estabelecimento, inviabilizando por sua vez a competição entre os municípios.

Cabe reforçar que situação tributária no Brasil não foi plenamente esgotada no presente estudo. Ela abrange um volume relevante de pontos a serem analisados para além da insegurança jurídica, da guerra fiscal e da cumulatividade, sendo alguns deles as discussões sobre os fatos imponíveis nos quais incidem os tributos e a oneração

das exportações e investimentos. No entanto, as propostas predominantes em andamento nas casas legislativas, isto é, na Câmara dos Deputados e no Senado, têm se apresentado adequadas para a consecução de um modelo de tributação sobre o consumo que seja condizente com os princípios e características do Imposto sobre valor agregado.

Levando estas ponderações em consideração, a implementação de uma forma de IVA no Brasil é sustentável para o cenário do país porque se faz harmônica com diversos países no mundo, inclusive com o Mercosul, e soluciona as principais questões causadas pelo atual sistema tributário que é complexo e foi implementado em uma época cujas necessidades e interesses políticos eram diferentes, sofrendo alterações significativas e prejudiciais com o passar do tempo. Além do exposto, conforme exemplo das demais nações que já possuem o IVA instaurado, não se tem encontrado demasiados óbices para adaptação aos novos contextos mundiais com seus avanços tecnológicos e informacionais, situação que se faz extremamente relevante quando analisada a longo prazo.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm).

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/> . Acesso em: 30 mai 2023.)

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 jun 2023.

DERZI, Mizabel Abreu Machado, A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, 1995, acesso em 15.06.2023, disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>.

GOMES, Fabio L. Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 04 jun 2023.

GOMES, Fabio L. Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/> /. Acesso em: 13 jun 2023.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

JUANO, Manuel de, Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992. *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995

JULLIOT DE LA MORANDIÈRE *et al* ii. Droit Commercial et Droit Fiscal des Affaires, tomo II, Paris, Dalloz, 1965, p. 628 e seg. *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995

LOPREATO, Francisco Luiz C.. Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios. *Economia e Sociedade*, v. 31, n. 1, p. 1–41, jan. 2022. acesso em 02.06.2023: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/3bKDMqJipBTGFGMhfc45bsq/#>.

MARTINS, Ives Gandra da S., **Reforma Ideal para o Sistema Tributário Atual**, Congresso Nacional de Estudos Tributários: as conquistas comunicacionais no direito tributário atual. 1ª ed., São Paulo: Noeses: IBET, 2022.

MARTINS, Ives Gandra da S.; PASIN, João Bosco C. Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502181762. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181762/>. Acesso em: 29 mai 2023.

MATSCHULAT, L.; AMARAL, L. B. K. **A Perspectiva pela Implementação do Imposto Seletivo como Tipo Tributário no Brasil**. *Res Severa Verum Gaudium*, Porto Alegre, v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 12 abr. 2023.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774944. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774944/>. Acesso em: 05 jun 2023.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**, Texto para Discussão, No. 2530, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília. 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10419/240725>.

Projeto Vade Mecum, 2023, acessado em: 15 jun 2023, disponível em: <https://vademecumbrasil.com.br/palavra/ativo-fixo>.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; CONCA, Gabriela de Souza; CAMPEDELLI, Laura Romano; LONGO, Larissa Luzia; REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; MAIA, Bento Antunes de Andrade; CHOUCAIR, Carolina Hassan; BUCHATSKY, Felipe Kotait; PEREIRA, Fernanda Romero Guimarães; BATISTA, Lucas Assayag; LIMA, Manoel Sidney Oliveira; RODRIGUES, Melanie Christine Reichmann; PIESTUN, Mirella Sedrani; MELO, Rodrigo Engler de; NAGURA, Thaís Mayumi. **Lei complementar do IBS: Clínica de direito tributário da FGV direito SP**. Disponível em 02/06/2023 em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31706>.

SANTOS, Guilherme Ribas da S. **Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. (Coleção Universidade Católica de Brasília). São Paulo: Almedina Brasil, 2022. E-book. ISBN 9786556276656. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556276656/>. Acesso em: 09 mai 2023.

SCHMIDT, Otto KG., Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss. 9., 1983, p. 411-412). *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, **A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, 1995.