

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: OS PROBLEMAS DO MODE-
LO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS**

LUCAS NOVAES LOUREIRO

RIO DE JANEIRO

2018.2

LUCAS NOVAES LOUREIRO

**IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: OS PROBLEMAS DO MODE-
LO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do professor Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO

2018.2

LUCAS NOVAES LOUREIRO

N935i Novaes, Lucas
Impostos Sobre o Consumo no Brasil: os problemas do modelo de tributação atual e possíveis alternativas / Lucas Novaes. -- Rio de Janeiro, 2018.
63 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Tributação sobre o Consumo. 3. IVA. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

RIO DE JANEIRO

2018.2

LUCAS NOVAES LOUREIRO

**IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: OS PROBLEMAS DO MODE-
LO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador – Prof. Eduardo Maneira

Membro da Banca

Membro da Banca

RESUMO

A divisão da tributação do consumo entre os três entes da federação é um fenômeno singular do Brasil. Esse modelo idealizado buscando maior autonomia de estados e município tem sérios efeitos colaterais. Dentre os problemas estão a conflitos de competência e guerra fiscal entre os entes. Além disso, problemas como o aumento da desigualdade social causada por uma tributação alta sobre o consumo tem sua solução dificultada em virtude dessa divisão da base tributária. Em quase todos os países o modelo adotado é um imposto único sobre o consumo, o chamado Imposto Sobre Valor Agregado. Entretanto, no Brasil, por diversos fatores, entre eles, políticos, parece haver uma dificuldade na elaboração e aprovação de uma grande e necessária reforma tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Imposto sobre produtos industrializados. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Conflito de competência. Guerra Fiscal. Desigualdade Social. Imposto sobre valor agregado. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The division of consumption taxation among the three entities of the federation is a unique phenomenon in Brazil. This model was idealized seeking greater autonomy of states and municipalities but has several problems like conflicts of jurisdiction and harmful tax competition between the entities. In addition, problems such as the increase in social inequality caused by high taxation on consumption are hampered by the division of the tax base. In almost all countries, the model adopted is a single tax on consumption, the Value Added Tax. However, in Brazil, due to several factors, including politicians, there seems to be a difficulty in the elaboration and approval of a large and necessary tax reform.

Key words: Tax Law. Tax on Sales and Interstate, Inter-municipal Transport Services and Communication Services. Tax on Industrialized Products. Services Tax. Conflicts of Jurisdiction. Harmful Tax Competition. Social Inequality. Value Added Tax. Tax Reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------------------------------|---|
| Art. | Artigo |
| Cap. | Capítulo |
| CBT | Código Brasileiro de Trânsito |
| CC | Código Civil |
| CF | Constituição Federal |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DNRE | Departamento Nacional de Estradas de Rodagem |
| EC | Emenda Constitucional |
| Ed. | Edição, editor |
| <i>Idem</i> ou <i>id</i> | O mesmo (autor) acima |
| ICMS | Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços |
| IPVA | Imposto sobre propriedade de veículo automotor |
| <i>Ibidem</i> ou <i>ibid</i> | O mesmo (autor), no mesmo lugar (obra) acima |
| P. | Página |
| Prof. | Professor |
| Rel. | Relator |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| V. | Volume (antes de algarismos arábicos) |
| V. g. | <i>Verbi gratia</i> |
| Vol. | Volume (antes de algarismo romanos) |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 8 |
| 2. IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO | 10 |
| 2.1. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação | 12 |
| 2.2. Imposto sobre produtos industrializados | 16 |
| 2.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza | 19 |
| 3. OS PROBLEMAS NO MODELO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL SOBRE O CONSUMO NO BRASIL | 22 |
| 3.1. Os conflitos de Competência | 23 |
| 3.2. Guerra Fiscal..... | 27 |
| 3.3 Desigualdade Social | 33 |
| 4. IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO | 41 |
| 4.1 História e Características do Imposto Sobre Valor Agregado | 41 |
| 5. POSSIBILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL E ALTERNATIVAS AO MODELO ATUAL | 46 |
| 5.1 Possibilidade de Aplicação do IVA no Brasil | 46 |
| 5.2 Análise de uma Proposta Concreta de Implementação do IVA | 47 |
| 5.3 Proposta de implementação do IVA nas eleições para presidente em 2018 | 52 |
| 6. CONCLUSÃO..... | 54 |
| 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS | 60 |

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo aborda a tributação do consumo no país relativa aos impostos e os problemas decorrentes desse modelo atual. Tema de grande relevância, sendo inclusive um dos motivos para se pensar em uma reforma tributária no país.

Em linhas gerais, o que é tributado no mundo é a renda. Seja a renda em sentido estrito, a renda acumulada (patrimônio) e a renda consumida (consumo). Essas são as chamadas bases tributáveis.

No Brasil, os impostos sobre o consumo (de bens e serviços) são divididos entre os três entes. Imposto Sobre Serviços, com os municípios; o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, com os estados; e Imposto sobre Produtos Industrializados, com a União.

O presente estudo se inicia com a configuração tributária atual da base consumo no país. Mostrando os impostos que incidem sobre o consumo no país e como são devidos entre os três entes da Federação.

Depois, busca demonstrar de maneira geral os problemas trazidos por essa forma de tributar o consumo. Não só problemas causados diretamente pelo modelo atual, mas também os problemas que podem não ser causados diretamente, mas sua solução é prejudicada pela configuração do sistema atual.

A tributação em bases análogas em âmbito municipal, estadual e federal acaba propiciando conflitos de competência e sendo um vetor importante para guerra fiscal entre os entes.

A guerra fiscal é entendida como uma expressão utilizada para conceituar as disputas entre os entes federativos, que através de determinados incentivos fiscais, acabam atraindo contribuintes que seriam originariamente contribuintes de outro ente.

Além disso, existe uma tributação em demasia do consumo. Isso perpetua as desigualdades existentes. Entretanto, mudanças nesse tipo de panorama são prejudicadas quando a principal fonte de arrecadação de um ente é o maior tributo sobre o consumo do país, o ICMS.

Quando se faz uma análise do PIB em relação aos estados, chega-se a conclusão de que metade do PIB brasileiro decorre de 3 estados. Se buscará demonstrar que o desenho constitucional de distribuição de competência tributária atual ajuda a manter uma desigualdade não só entre pessoas, mas também nas desigualdades regionais¹.

No mundo esse modelo de tributação do consumo não tem sido adotado. Nos outros países do mundo em geral a tributação do Consumo é feita através do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Tendo em vista as trocas mercantis acontecendo cada vez mais entre localidades diferentes, nota-se que a tributação do consumo possui uma vocação nacional.

O presente trabalho traz as principais características desse imposto único sobre o consumo, e analisando a possibilidade de sua aplicação no Brasil, já que uma alteração precisa ser muito debatida e estudada para não inviabilizar a autonomia dos estados, que perderiam o mais importante imposto da federação, o ICMS, por exemplo.

O presente estudo buscará demonstrar, portanto, a necessidade de uma ampla reforma. Trazendo projetos existentes de Reforma tributária. Para isso mostram-se os pormenores do último projeto apresentado no Congresso Nacional que traz em si os conceitos do IVA, mas de um jeito diferente: com sua competência sendo estadual.

Por fim, se mostrará que o debate e a discussão acerca de uma mudança estrutural no modelo de tributação atual, em específico, se mostra de extrema relevância e contemporaneidade, estando como plataforma política de diversos candidatos no pleito eleitoral de 2018. E que mudanças podem ocorrer no próximo ano.

A elaboração do presente trabalho foi feita à partir da pesquisa analítico-bibliográfica descritiva aplicada, sendo baseada, na doutrina, em artigos científicos, na legislação pertinente e nas decisões jurisprudenciais existentes sobre os aspectos abordados.

¹ BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. *Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios 2014*. Brasília, DF, [2016]. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>>.

2. IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Antes de iniciar o presente estudo, cumpre observar que o sistema tributário nacional contemplado na Constituição de 1988, trata de repartição de competência tributária; das limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios constitucionais tributários e imunidades); e repartição das receitas. Se estuda repartição de receitas no âmbito de direito financeiro².

O âmbito da repartição de competência, abrange as espécies tributárias e como se deu essa repartição. Ao tributar, o Estado se vale de bases econômicas. São três as bases mais conhecidas: a renda, o patrimônio e o consumo – signos presuntivos de riqueza. O federalismo, nesse contexto, está ligado à forma como a tributação dessas bases econômicas são distribuídas e entregues entre os entes da federação³.

A forma de governo existente no país é o Federalismo, da qual não pode ter tendência a ser abolida por emenda constitucional, conforme o artigo 60, §4º, I da Constituição Federal, sendo, portanto, cláusula pétrea.

A ideia de federalismo está relacionada a autonomia. Cada um dos entes federados tem autoadministração, auto-organização e autogoverno. Para um ente ter autonomia, é necessária autonomia financeira, e não uma dependência exclusiva de recursos transferidos de um ente menor, por exemplo⁴.

A autonomia não é plena, sem autonomia financeira, ligada à independência para obtenção de recursos, suficiência das receitas e eficiência na obtenção dos recursos. Essa autonomia é dada pela Constituição com a repartição de competência tributária.

Acerca de classificação, seriam tributos vinculados, aqueles em que os fatos geradores são vinculados diretamente à uma atuação estatal prestada diretamente em relação ao contribuinte (taxas e contribuições de melhoria). E são tributos não vinculados os que o dever de

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 14ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

³ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017.

⁴ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p.30.

pagá-los é gerado pela ocorrência de um fato praticado pelo contribuinte, revelador de capacidade econômica de contribuir, desvinculados da atuação estatal (Impostos)⁵.

Como os impostos incidem sobre fatos realizados pelo contribuinte, a repartição de competência se deu com um rol fechado de impostos e uma repartição rígida e privativa. Competência tributária, é o poder outorgado pela Constituição às pessoas políticas que integram a federação para instituir tributo por lei. A Constituição não institui nenhum imposto, ela autoriza a instituição. Os municípios podem instituir três impostos, assim como os estados, e a União pode instituir sete – mas só instituiu seis⁶.

Sobre a base consumo incidem, no país, 5 tributos: o IPI, ICMS, O ISS – além das contribuições para o PIS e CONFIS incidentes sobre a receita na venda de mercadorias e prestação de serviços. Diferente do que ocorre em outros países do mundo como se verá, onde a tributação do consumo se dá por um imposto único.

Essas contribuições não são especificamente objeto do presente estudo, por uma questão de delimitação de objeto, tendo em vista que os impostos representam a mesma espécie tributária e são compartilhados entre os três entes da federação.

A seguir serão estudadas as principais características dos impostos sobre o consumo existentes no Brasil. Começando pelo ICMS – imposto estadual, por possuir mais pormenores explícitos na Constituição, após serão analisadas as características principais do IPI – imposto da União, e, por último, será analisado o ISSQN – imposto de competência municipal.

⁵MANEIRA, Eduardo. Apontamentos sobre as espécies tributárias. Disponível em <<http://maneira.adv.br/artigos/apontamentos-sobre-as-especies-tributarias>>. Acesso em 20 de out. 2017. p. 1.

⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores. [...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]

2.1. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) está previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal. O referido artigo prescreve que os Estados possuem a competência para instituir tributos sobre: “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Chama atenção o fato de ser o imposto com mais minúcias tratadas na Constituição e na sua lei que dita seus preceitos gerais, a Lei Complementar 87 de 1996. Isso se deve ao seu caráter nacional e envolvimento em questões relativas à trocas mercantis ocorrendo em mais de um estado e a unidade nacional.

O imposto, portanto, pode incidir sobre três hipóteses. A primeira, e principal, seria sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”. Acerca deste conceito entende-se que deve existir uma transferência de posse ou propriedade, a chamada circulação jurídica da mercadoria⁷.

Outro ponto a merecer destaque é relativa à “mercadorias”. Depreende-se do referido texto constitucional que o mero deslocamento físico de um objeto não gera o dever de pagar o tributo. Mas será tributada aquela onde haja circulação, transferência de propriedade ou posse no bojo de uma relação mercantil, de uma operação comercial⁸.

A segunda hipótese em que o ICMS pode incidir, diz respeito à “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal”. Nesse ponto não há muitas discussões. Os serviços de transporte intramunicipal e os serviços em geral são tributados pelos municípios, como se verá mais adiante.

A terceira e última hipótese trata de prestação de serviço “de comunicação. Há de se notar, que diferente dos serviços de transporte, não há discriminação no sistema jurídico atual em relação à municipalidade. Isso significa que, por ser uma competência impositiva, não se pode falar em uma competência implícita dos Municípios, está deve ser expressa. Como se

⁷ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017. p. 18.

⁸ BRITO, Edvaldo. *O ICMS e a LC 87/96*. Obra Coletiva. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996. p. 49.

verá mais adiante, no estudo sobre o ISSQN, o artigo 156, III da Constituição, dispõe que é de competência dos Municípios a instituição de impostos sobre “serviço de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, delimitados em lei complementar”. Portanto, não há reserva ao Município de serviços de comunicação que ocorram dentro de suas delimitações territoriais, sendo de competência estadual a instituição do imposto sobre os serviços de comunicação operados no âmbito da área do estado⁹. Esses serviços estão definidos na Lei 9.472 de 1997, em seus artigos 60 e 61:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

O referido imposto tem como contribuinte de direito, aquele constante na lei como responsável pelo pagamento ao fisco do tributo devido está descrito na Lei Complementar 87 de 1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

⁹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017. p.28.

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Segundo Aliomar Baleeiro são contribuintes “os comerciantes, industriais e produtores que promovem a saída de mercadorias, ou as importam ou ainda as arrematam em leilão aduaneiro ou as adquirem, em concorrência, se importadas e apreendidas”¹⁰.

Nota-se que os comerciantes – quando se fala em circulação de mercadorias, são os contribuintes de direito desse imposto. Entretanto, há transferência do encargo financeiro. No valor do produto há o repasse dos tributos e gastos com sua produção e comercialização, característica do mercado. Nesse contexto, surge a figura do contribuinte de fato, quem realmente suporta o ônus fiscal, que é o consumidor final.

Por conta da possibilidade de transferência do encargo tributário a terceiros, é um exemplo do chamado imposto indireto. Ao revés, seriam diretos os impostos em que não há como transferir a terceiros o encargo, como por exemplo, o imposto de renda¹¹.

Outra característica do imposto é a seletividade, uma variação da alíquota de forma inversamente proporcional à essencialidade do produto. Ou seja, alíquotas menores para mercadorias essenciais à existência da população, ao passo de alíquotas maiores para produtos de uso restrito, supérfluo¹².

É vinculado à um padrão de vida mínimo, variando de acordo com a localidade e o período, não somente às necessidades biológicas, mas um mínimo padrão de acordo com conceitos vigentes da sociedade, não sendo, portanto, algo estático¹³.

Segundo o artigo 155, §2º, III da Constituição Federal, O ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Há discussão doutrinária acerca da obrigatoriedade ou não da seletividade no ICMS. Nomes como Sacha Calmon¹⁴, Ruy Bar-

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., atualizado por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002. p. 397.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p. 99.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., atualizado por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002. p. 347.

¹³ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.p. 326

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

bosa Nogueira¹⁵ e Hugo de Brito Machado¹⁶ entendem pela faculdade da seletividade acerca do ICMS. Ao passo que Roque Carrazza e Regina Helena Costa, por exemplo, entendem por sua obrigatoriedade, tendo em vista o argumento de que todo o “poder” dos entes ser um “dever”. O fato é que existe determinada variação. Entretanto, como observa Hugo de Brito Machado os estados elevam as alíquotas “sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação”, que, diga-se de passagem, são de extrema essencialidade na sociedade atual. No Rio de Janeiro, residências com consumo de energia elétrica superior a 50 Kwh/mês o ICMS possui alíquota de 18% e subindo proporcionalmente podendo chegar até 32%¹⁷, maior que a alíquota padrão interna¹⁸.

A característica principal do ICMS é a não cumulatividade. Segundo o artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal o referido tributo “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”¹⁹.

O princípio, compensando o devido em cada operação, assegurando o aproveitamento do crédito tomado pelo contribuinte, visa evitar a regressividade e o efeito em cascata que oneraria de sobremaneira todas as etapas de circulação de bens e serviços²⁰.

Com ele, o imposto pago em operações anteriores é crédito do contribuinte adquirente, que o abaterá no momento de calcular o montante do imposto a pagar durante um período de 30 dias são contabilizadas entradas – que geram créditos, já que foram pagos na fase anterior como saída, e saídas – que geram o dever de pagar o tributo. A diferença do débito com o crédito gera o imposto devido. Havendo mais créditos, esses são transferidos para o mês seguinte²¹.

Sacha Calmon descreve o abatimento em cada operação como “inverídico”, tendo em vista a não cumulatividade no referido imposto não ser por produto, ou seja, em cada opera-

¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 1995

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁷ <http://www.light.com.br/para-residencias/Sua-Conta/composicao-da-tarifa.aspx>

¹⁸ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/rio-de-janeiro.pdf>

¹⁹ BRASIL, 2017, planalto

²⁰ LESSA, Donovan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. *Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um “Controle de Constitucionalidade” em Sede Administrativa*. REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 232, jan. 2015.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p.313

ção de fato. Segundo o autor: “tanto o IPI como o ICMS são impostos periódicos (como o IR), e a não cumulatividade é por operações em dado período e não por produto. Há um outro reparo. O crédito a apropriar envolve o que decorrer da aquisição de bens do ativo fixo e de leis de uso e consumo”²²

Hugo de Brito Machado²³ possui diversas críticas acerca do modo como o imposto funciona na prática, considerando-o totalmente “deformado”:

Está hoje o ICMS inteiramente deformado. Pode ser, sem nenhum exagero, considerado o imposto mais problemático de nosso sistema tributário, com legislação dos diversos Estados a disciplinar, da forma mais estapafúrdia e complexa, sem nenhum apreço pelos dispositivos da Constituição Federal que a ele dizem respeito, as mais diversas hipóteses nas quais é cobrado.

2.2. Imposto sobre produtos industrializados

O artigo 153, IV, da Constituição Federal²⁴ prevê a competência da União para instituir imposto sobre produtos industrializados. Sacha Calmon²⁵ informa que, segundo o sistema jurídico atual, “industrialização” seria toda “operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da ‘coisa’ ou a sua finalidade ou que a aperfeiçoe para o consumo”. Seu fato gerador e características gerais estão descritos do artigo 46 ao artigo 51 do Código Tributário Nacional. Em seu artigo 49, o CTN dispõe sobre seu fato gerador:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Sobre os fatos geradores da obrigação tributária, destaca-se a primeira, a hipótese de tributação de produto de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro. Tal hipótese

²² *Ibidem*

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 355.

²⁴ Art. 153 da Constituição Federal dispõe que: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados”

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p. 311.

apresenta duas questões relevantes. A primeira é que o produto não foi industrializado no país necessariamente – pode ocorrer importação de um produto brasileiro exportado, mas não necessariamente. Sobre esse aspecto, Hugo de Brito Machado, ao analisar historicamente o tributo, não encontra problemas, bastando que exista o produto industrializado sobre o qual vai incidir o imposto, o que não necessariamente significa que o processo de industrialização ocorra em território nacional²⁶.

A segunda questão relevante é que se nota uma superposição de hipóteses de incidência de dois tributos diferentes, o IPI e o Imposto sobre Importação, constante no artigo 153, I da Constituição Federal, ambos de competência da União²⁷. O autor supracitado não vê hipótese de bitributação – caso de inconstitucionalidade, onde se tributa por duas pessoas jurídicas diferentes um mesmo fato jurídico, mas, sim, ser caso de *bis in idem* – caso em que uma mesma pessoa jurídica tributa um mesmo fato jurídico mais de uma vez. Esse caso, para Hugo de Brito Machado, não seria inconstitucional, nem ensejaria uma invalidade da cobrança do tributo. Ademais, não seria uma superposição total, já que a hipótese de importação de produto brasileiro exportado não é abrangida pelo imposto sobre importação²⁸.

José Roberto Vieira vê com mais críticas esse *bis in idem*. Para o autor, as operações com produtos industrializados não poderiam invadir o âmbito de competência do imposto sobre importação – ambos são observados no desembaraço aduaneiro, já que o mesmo ente tem a atribuição de competência para instituir os dois impostos²⁹.

O referido imposto é regulado atualmente pelo Decreto nº 7.212 de junho de 2010 e pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI³⁰, tabela anexa ao referido Decreto. Atualmente harmoniza o disposto no Decreto nº 8.950; Decreto nº 9.020; Decreto 9.394; Decreto 9.442 e Atos Declaratórios Executivos RFB nº 1,2,3 e 4 e instruções normativas da Receita Federal.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 323-332.

²⁷ Art. 153 da Constituição Federal dispõe que: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] I - importação de produtos estrangeiros”

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 323-332.

²⁹ VIEIRA, José Roberto. *IPI – Regra-Matriz de Incidência*. Curitiba. Juruá, 1993. p. 98

³⁰ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>

Sacha Calmon, faz críticas ao IPI e o modelo de tributação do consumo atual, chamando o imposto de “vetusto e antieconômico”³¹, e que mesmo não deveria existir:

Aliás, o IPI não era nem para existir; bastaria o ICMS de base ampla, neutro, uniforme, sem exonerações (englobando também o ISS municipal), como são os IVAs europeus, que correspondem aos nossos ICMS, IPI e ISS”³².

Acerca do IVA – Imposto Sobre Valor Agregado citado pelo referido professor no extrato acima, este será tratado e analisado de maneira mais detalhada mais adiante no presente trabalho.

Além disso, uma característica relevante do imposto é que as alíquotas podem ser alteradas por ato do poder executivo de acordo com os limites fixados em lei, em virtude de sua característica de extrafiscalidade, observando as políticas econômicas e industriais. Portanto, é uma exceção aos princípios da anterioridade de exercício, prevista no artigo 150, §1º da Constituição³³ – mas deve ser respeitada a noventena, prevista no artigo 150, III, c da Constituição Federal³⁴, e exceção ao princípio da legalidade em relação à majoração de tributos – não de sua instituição, prevista no artigo 153, §1º da CRFB³⁵.

Ademais, assim como o ICMS, também segue o princípio da não cumulatividade³⁶, seguindo a mesma forma do imposto estadual, não por produto ou operação, mas por período, no caso a cada mês. Segue também a transferência do ônus financeiro ao consumidor final. Sendo chamados de impostos gêmeos, por Sacha Calmon, inclusive³⁷. Entretanto, diferente do ICMS, no caso do IPI a seletividade é obrigatória. O artigo 153, §3º, I da Constituição dispõe que o presente imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. No caso é

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. P.449.

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. P.313

³³ Art. 150, § 1º “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

³⁴ Artigo 150, III, c “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III -cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

³⁵ Art. 153, §1º “§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

³⁶ Segundo o artigo, 153, §3º, II, da Constituição Federal, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p. 441.

usada a palavra “será”, diferente do que ocorre com o ICMS, como já foi tratado, onde se usa a expressão “poderá ser”³⁸.

2.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, é um imposto de competência dos municípios, disposto no artigo 156, III da Constituição. É previsto também na Lei complementar 116 de 2003, alterada recentemente pela Lei Complementar 157 de 2016. Esta lei contém uma lista anexa com os serviços que podem ser tributados pelo legislador municipal.

No referido artigo se faz referência ao ICMS. Estabelece o artigo que compete aos municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”. Esses serviços “não compreendidos no artigo 155, II” são os que pertencem às hipóteses de incidência do ICMS, o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e serviço de comunicação.

Uma ressalva é que o fato gerador da obrigação tributária é a prestação efetiva do serviço. A mera contratação não é fato gerador do imposto. A prestação precisa ocorrer para o ISS ser devido³⁹.

A principal discussão em relação ao ISSQN se dá em relação a sua lista anexa, se o rol dos serviços tributáveis seria taxativo ou exemplificativo. Ou seja, se os serviços contidos na lista são únicos tributáveis, ou se seriam apenas exemplos de serviços que poderiam ser tributados.

Não poderia ser de todo exemplificativo já que a tributação por analogia não é permitida pelo CTN, no caso de integração de normas que possuem lacuna⁴⁰. Entretanto, Sacha Calmon entende que não deveriam ser por completos taxativos, pelos “avizinhamento” das

³⁸ Segundo o artigo 155, § 2º III, da Constituição Federal, O ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 365.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 371

hipóteses de incidência entre esses serviços e o ICMS e o IPI, por conta das chamadas “operações mistas”, por exemplo. Segundo o autor:

O *prestar serviços*, em determinadas configurações, envolve fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI.

Assim, a oficina que concerta o carro, o caminhão, o trator, a geladeira, o televisor, e as *máquinas em geral*, frequentemente utiliza peças prontas (que são mercadorias).

São as chamadas “operações mistas”, que envolvem “serviços” (obrigações de fazer) e fornecimento de peças. Todavia, o dar a peça é acessório. O prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço, mas a “consertar”, implicando a utilização de peças. Predomina o *serviço*.

[...]

Os exemplos são inumeráveis. Todos eles trazem à baila o avizinhamento dos fatos geradores desses três impostos. O IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal.

Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em “serviços definidos em lei complementar”, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).

O autor também entende que a Constituição traz uma competência muito grande, todo e qualquer serviço excetuados os já explicitados, seriam tributáveis, e entender por taxativa a lista seria “restringir, contra a Constituição, a competência do município”⁴¹.

A solução encontrada por tribunais superiores foi um misto. A lista seria taxativa verticalmente e exemplificativa horizontalmente. O STJ em sede de Resp. já decidiu que “Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente”⁴².

O artigo 156, §3º, I da Constituição Federal dispõe que cabe a Lei Complementar fixar alíquotas máximas e mínimas em relação ao referido imposto, com o objetivo de evitar a guerra fiscal entre as municipalidades. Essa redação foi dada pela Emenda Constitucional 37. A Lei Complementar não foi editada até 2016. Até esse ano, se utilizava a alíquota mínima de 2% prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para enquanto não fosse editada essa lei – artigo também adicionado pela referida emenda. Com a edição da Lei Complementar 157 de 2016 que altera a Lei Complementar 116 de 2003, houve o assentamento desse percentual como alíquota mínima.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p. 345

⁴² Resp. 121428/RJ, 2ª Turma, 16.08.2004.

Outra característica relevante é o local onde é devido o imposto, para qual municipalidade deve ser pago. Segundo a Lei Complementar 116 de 2003 o tributo é devido no local do estabelecimento do prestador, mas com exceções enumeradas onde o tributo será devido aos municípios onde são prestados os serviços. São atualmente 25 exceções⁴³.

⁴³ Art. 3º “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; X – (VETADO); XI – (VETADO); XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa; XIII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; XIV – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XVI – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVII – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVIII - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XIX – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XX – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XXI – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa; XXII - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; XXIII – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXIV – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXV – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa; XXVI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; XXVII - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; XXVIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

3. OS PROBLEMAS NO MODELO DE TRIBUTAÇÃO ATUAL SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

O modelo precípua de tributação, no estado Brasileiro é a tributação sobre o consumo. Se verá no decorrer do trabalho a alta carga tributária sobre essa base. Sobre ela, como já analisado, não incide apenas um único imposto, como ocorre em diversos países do mundo por meio do Imposto Sobre Valor Acrescido⁴⁴.

Como já observada, tripartida é a tributação sobre o consumo no país, entre União, Estados e Municípios. Essa divisão traz consigo alguns problemas, que serão analisados nesse capítulo. Não se tem a pretensão de exaurir os assuntos que são objetos de teses de doutorado isoladamente, mas trazer alguns pontos gerais e principais sobre o tema.

Esses problemas não necessariamente são causados exclusivamente por esse modelo. Entretanto, muitas vezes se mostra como um vetor para o aumento de determinados problemas, ou a dificuldade de uma solução.

Um grande problema é a competição tributária nociva entre os entes. O primeiro seria entre diferentes categorias dos entes federados, ou seja, os possíveis conflitos de competência existentes entre os entes que partilham da base tributária em questão. Outro problema que tem por vetor essa tripartição é entre os entes federativos na mesma categoria, as chamada Guerra Fiscal.

Também se busca nesse capítulo demonstrar um problema que não é causado diretamente pelo modo como se dá o sistema de tributação, mas que se mostra um vetor para que sua solução esteja cada vez mais distante, a desigualdade social.

São essas questões a serem tratadas no presente capítulo.

⁴⁴ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 17.

3. 1. Os conflitos de Competência

A primeira questão a ser analisada é sobre a possibilidade de conflitos de competência tributária entre diferentes entes da Federação. Na Constituição não haveria espaço para conflitos de competência em matéria tributária. É estruturada de forma a evitar essa possibilidade de conflito, em que diferentes entes da Federação não poderem exigir o mesmo imposto⁴⁵.

Ao contrário do IVA que tributa operações com bens e prestação de serviços (considerando que prestação de serviço é tudo que não for classificado como operação com bens), no Brasil haveria uma divisão estanque dos fatos tributáveis, pelo menos, em tese.

Primariamente se analisará a possibilidade de conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN. Desde 1965, compete as municipalidades instituir ISS que não podem avançar sobre os dois serviços tributados pelo ICMS (comunicação e transporte não municipal) sobre mercadorias, e sobre a venda de produtos industrializados pelo industrial.

Entretanto determinadas situações a vida prática cria-se o conflito, muitas vezes não resolvido pela Lei Complementar de normas gerais, que tem a função de dirimir potencial conflito de competência que possa surgir.

Segundo Maurine Morgan⁴⁶, fronteiras entre mercadorias e serviços, e comunicações e serviços não são de forma eficiente resolvidas pelo legislativo, sem uma delimitação precisa de conceitos e critérios seguros, tendo em vista a natureza fluida da linguagem, utilizando tipos abertos, o que enseja uma atuação do judiciário para saber qual imposto incide no caso concreto.

Um exemplo é a prestação de serviço acompanhada de fornecimento de mercadoria. Essa situação pode gerar um certo conflito entre estados e municípios. A Lei Complementar 116 de 2003 dispõe que estando o serviço na lista, a incidência será do ISS sobre o valor integral da operação ainda que haja fornecimento de mercadoria. Do outro lado, em havendo fornecimento de mercadoria acompanhada de prestação de serviço não listada como tributável pelo ISS, há incidência do imposto estadual. É o caso da tributação do ICMS ou ISS dos serviços de bares e restaurantes. Há uma prestação de serviço acompanhada de fornecimento de

⁴⁵ MARTINS, 2014. P. 98-104.

⁴⁶ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 17-18 e 43-44.

mercadorias nesses locais. Porém, como essa prestação de serviço não está listada dentre aquelas atividades tributáveis pelo ISSQN, incide ICMS sobre o valor total da operação na venda da mercadoria.

Outro exemplo são os softwares, feitos em massa – não os feitos sob encomenda, personalizados, que seriam caso de prestação de serviço. No passado essa distinção foi feita pela jurisprudência da seguinte forma: aquele comprado na prateleira do supermercado que tem, portanto, suporte físico, se sujeita ao ICMS, já o feito sob encomenda sem suporte físico sujeita-se ao ISS. Entretanto com evolução da tecnologia, os downloads começaram a ficar mais comuns. Nesse caso se perde o suporte físico que foi a diferença na decisão. A questão é se a venda virtual do software seria tributada pelo ICMS ou o licenciamento de uso do software (serviço previsto na LC 116/2003), seria tributado pelo ISS.

A jurisprudência não é consolidada quanto a aplicação de determinado imposto. Isso por conta de várias nuances do problema e porque a discussão perpassa por questões conceituais de venda, a operação de circulação jurídica de mercadoria, o conceito de mercadoria e se há como coaduná-lo com bem incorpóreo, o exercício pleno dos direitos de propriedade – que é diferente do que ocorre em um licenciamento de uso de *software*, o próprio conceito de *software* e *download*, além da questão acerca do software estar contido em um bem corpóreo em uma prateleira, ou seja, essa licença de uso estar em uma embalagem adquirida na prateleira pelo consumidor. Dentre outras questões advindas do modelo de comércio atual.

A ADI 1945/MT de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ainda não teve seu mérito julgado. A referida ADI tem por objeto dispositivos de Lei Estadual do Mato Grosso onde há disposição sobre incidência do ICMS sobre operações com *softwares* e, na concessão da cautelar, foi decidido ser possível a incidência do imposto estadual sobre circulação virtual de mercadoria, ou seja, o *download* ou a na prateleira do supermercado atrairia em ambas as hipóteses a tributação pelo ICMS. Nada ficou decidido sobre o licenciamento ou cessão de uso, embora nos debates, houvessem Ministros preocupados com essa questão⁴⁷.

Há, ainda, o problema de qual estado competente e município competente para cobrar o imposto. A compra é feita virtualmente, de um servidor muitas vezes situado em outro con-

⁴⁷ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 100-102 e p.120.

tinente e o vendedor está situado em outro local com quem se firma o contrato no momento em que concorda⁴⁸.

A tributação da internet é algo tão complexo que foi editado nos estados unidos o *permanent internet tax freedom act*, para se impedir a tributação, de maneira estadual e local, do acesso à Internet e de impostos múltiplos ou discriminatórios sobre o comércio eletrônico até que se entenda melhor a forma mais eficiente para tal⁴⁹.

Tem-se ainda a prestação de serviços como um fator para conflitos de competência entre o ISS e o ICMS – este em específico na comunicação. Essa atividade de comunicação está relacionada com atividade-fim de comunicação e não uma atividade preparatória para a prestação do serviço de acordo com a jurisprudência.

A Constituição não apresenta um conceito exato para a comunicação, devendo ser conjugada com a Lei Complementar. Existindo, em discussão doutrinária, um conceito mais restritivo – onde o emissor e o receptor interajam, e outro mais amplo – onde não é necessária essa relação, apenas a mensagem veiculada⁵⁰.

Acerca dessa questão, há o caso específico do rastreamento e monitoramento de veículos. O convênio 139/2006 autorizou a redução da base de cálculo do ICMS nessa modalidade⁵¹. Entretanto, na lista anexa Lei Complementar 1/2003, a vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas conta como fato gerador do referido imposto⁵².

Apesar de tendência da própria ANATEL acerca da atividade de comunicação ser a de meio, não há uma jurisprudência consolidada nos tribunais acerca da discussão. Há oscilações nas decisões administrativas acerca de qual imposto seria devido – tendo em vista o ofício da ANATEL não possuir caráter normativo⁵³.

⁴⁸ BRIGAGAO, Gustavo. *ICMS não incide sobre o download de softwares*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>.

⁴⁹ <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2016/02/11/congress-makes-internet-access-tax-ban-permanent/#71123b3e4965>

⁵⁰ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 157; p. 172-173.

⁵¹ Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/Convenios/ICMS/2006/CV139_06.htm>. Acesso em: 30 set. 2018.

⁵² Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Item 11.02: “Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.”

⁵³ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 157; p. 173

Há ainda, sobre esse mesmo ponto, acerca da locução prestação de serviços de comunicação tem-se a controvérsia acerca dos contratos de cessão de espaço para a veiculação de publicidade, ainda mais com os avanços tecnológicos sobre a matéria, como por exemplo, a veiculação de publicidade cada vez maior na internet.

Cuida-se da discussão se a veiculação de publicidade seria uma prestação de serviços apenas, ou uma prestação de serviços de comunicação. Maurine Morgan, entende, com base em análises doutrinárias, que:

parece possível sustentar que a veiculação de publicidade, para além de ser um serviço, representa uma prestação de serviço de comunicação, eis que haverá a transmissão onerosa de uma mensagem para receptores indeterminados, através de um canal, tendo como finalidade a divulgação de um determinado bem ou serviço a um público alvo específico. Em verdade, o aspecto relevante seria tratar-se de atividade-fim de comunicação, independente dos meios empregados.

O legislador, em 2016, na lista anexa Lei Complementar 157 – que alterou a Lei Complementar 116 de 2003, reinsereu na hipótese de incidência do ISS, a veiculação de publicidade. Entretanto, não há uma jurisprudência nos tribunais e administrativa consolidada, sendo ambas oscilantes.

Passando agora do conflito estadual, para o federal. Tem-se uma divergência quanto a determinadas atividades serem tributadas pelo ISS ou IPI. Não há uma definição específica sobre o que seria a prestação de serviço. Em legislações anteriores, considerava-se a prestação para usuários finais. O que poderia ser incluído a própria prestação de serviço de industrialização.

Diversos serviços elencados na lista anexa do ISS seriam um processo de industrialização. Como por exemplo, o item 14.05: “Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.”. Nota-se que o CTN considera industrializado o produto “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”, como, por exemplo, “beneficiamento” disposto no item supracitado da lista anexa do ISS.

Essa discussão se pacificou com a chegada da Lei Complementar 116 de 2003, que deixou claro que esses serviços são em relação a bens de terceiros. Quando o processo é utilizado nos próprios produtos que são objeto de operação mercadológica, há a incidência do IPI.

Ou seja, apenas em 2003 foi pacificada a discussão, o que demonstra a complexidade de outras questões que se conseguiu dirimir os conflitos, mas que existiam ao longo do tempo. Entretanto, ainda causa confusão em sociedades que fazem ambos os processos e se utilizam dos bens de terceiros, confundindo as operações, já que a dinâmica atual de mercado tende a não ter operações estanques como se pretendem determinadas definições tributárias.

No caso de IPI e ICMS, a sobreposição não é eventual. A operação com produto industrializado também é uma operação relativa a circulação de mercadoria. No caso, uma exceção que confirma a regra da vedação à sobreposição, presente no artigo 155, §2º da Constituição Federal, que, expressamente, prevê a possibilidade de ambos impostos incidirem sobre um mesmo fato gerador⁵⁴.

Apesar de constitucionalmente previsto não deixa de ser algo complexo para o contribuinte, que sobre o mesmo fato gerador, possui o dever de recolher imposto e as obrigações acessórias para diferentes entes estatais. Além disso, não necessariamente todas as operações incidirão os dois impostos, trazendo uma complexidade ainda maior. O que torna mais difícil o adimplemento e a fiscalização.

3.2. Guerra Fiscal

Entre os impostos estadual e municipal tratados nesse presente trabalho, há um fenômeno de extrema relevância e prejudicialidade a ser analisado, que ganha força pelo modelo de tributação do consumo atual, é a chamada Guerra Fiscal.

A Guerra Fiscal se trata de um fenômeno de alteração de carga tributária, no caso, alteração de alíquotas e concessão de benefícios fiscais com a finalidade de atrair investimentos, e estimular o desenvolvimento econômico⁵⁵.

Quando um ente federativo se utiliza desse mecanismo para estimular determinada área econômica, há uma busca pelo investimento, o que, em um primeiro momento, pode ser visto como algo bom para o ente em específico. Entretanto, nesse caso há uma transferência

⁵⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

⁵⁵ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 129

de recursos de um determinado local para outro. O que faz com que regiões tenham mais investimentos, mais dinheiro, mais recursos do que outra. E se a competição continuar pode levar ao canibalismo, à chamada “*race to the botom*”, uma espécie de “leilão” para atrair investimento, uma corrida rumo ao fundo das receitas⁵⁶.

Uma das consequências mais graves desse fenômeno de redução da carga tributária predatória, é que pode levar ao desequilíbrio federativo, a falta de recursos do próprio ente e o agravamento de desigualdade sociais entre as regiões do país.

Essa competição fiscal nociva pode se dar de forma vertical – entre os entes de diferentes categorias (exemplo, entre estado e União), ou horizontal, entre os governos subnacionais⁵⁷. No Brasil, como há uma divisão clara de competência tributária na Constituição, o fenômeno da competição vertical nesse sentido, não é observado⁵⁸, como explicitado no item anterior, mas há uma disputa pela tributação de uma mesma riqueza, onde há algumas vezes confusão acerca da complexidade para se classificar determinado fato gerador e sobreposição tributária.

No caso do Brasil temos o fenômeno da Guerra Fiscal mais conhecido em relação ao IPVA, ICMS e ISS – esses dois últimos, como são impostos sobre o consumo serão tratados a seguir sobre os pontos relevantes dessa competição.

A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS se dá em virtude de este ser o principal tributo em arrecadação do país. Como já mencionado anteriormente, há uma vocação nacional do ICMS⁵⁹. Mas ao contrário de diversos países, no Brasil, este é de competência estadual. Somando isso às desigualdades regionais e conhecida falta de recursos em determinados locais do país, há uma busca, por vezes desmedida para se atrair investimentos e geração de empregos para o próprio estado.

⁵⁶ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. *Federalismo e Tributação: entre competição e cooperação*. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes (org.), Estado Federal e Tributação das origens à crise atual. Volume I – Coleção Federalismo e Tributação. ARRAES Editores. Belo Horizonte. 2015. p. 46.

⁵⁷ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 133

⁵⁸ MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. LAGEMANN, Eugenio. *A política fiscal como um jogo entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro*. EALR, V.3, nº2, p. 206-227, jul-dez, 2012.

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e prática. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017.

Essa busca se dá através de incentivos fiscais e “leilões fiscais” de benefícios tributários, tendo em vista que no cenário de desigualdades do Brasil atual e sua dimensão continental, seria difícil imaginar que empreendedores se instalem em regiões mais distantes e pobres do país, sem esses incentivos.⁶⁰ Para competir, outros estados, muitas vezes, com mais recursos “cobrem” esses incentivos e a “corrida” está iniciada.

No caso do ICMS, há uma particularidade. A Constituição em seu artigo 155, §2º, XII, “g”, dispõe que cabe a Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A Lei Complementar 24/75 dispõe:

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.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

⁶⁰ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 142.

Portanto, para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, há a necessidade de decisão unânime do CONFAZ que celebra esse acordo entre os estados em forma de convênio.

A unanimidade prevista parece ser um exagero tomando por base o texto constitucional que preconiza uma “deliberação”, o que não parece proibir uma possível ideia de maioria, por exemplo. A unanimidade requerida acaba sendo conflitante com ideia de igualdade material e diminuição das desigualdades regionais previsto no artigo 3º, III da CRFB. Segundo Jorge Celso Fleming “acaba por asfixiar a diversidade e a vontade das maiorias, ao mesmo tempo em que supervaloriza a singularidade e a pouca representatividade das minorias”⁶¹.

O STF durante sua história vem resolvendo a questão de maneira simplista, considerando inconstitucional os benefícios fiscais concedidos sem a previa deliberação e aprovação pela unanimidade dos estados no âmbito do CONFAZ, uma interpretação formalista sem levar em conta as peculiaridades de cada caso. Mas indícios iniciais de uma possível mudança como no julgamento da ADI 4.321/PR onde não foi considerado inconstitucional benefício concedido de maneira unilateral por não contribuir com a guerra fiscal. Indicativos de uma possível análise do contexto⁶².

Concessão de benefícios sem a devida autorização unânime são comuns, tendo em vista a dificuldade de aprovação. Como consequência geram a vontade nos outros estados de reclamar judicialmente⁶³.

Com isso, acaba por não ocorrer o controle desejado dos benefícios, afim de se evitar a guerra fiscal. Ao contrário, em verdade, acaba por acirrar ainda mais a competição tributária. Uma regra que visa inibir, vira uma causa. Como leciona Tércio Sampaio Ferraz Junior:

Como sistema vigente acaba por inviabilizar, na prática a concessão de incentivos, visando ao desenvolvimento econômico e social de regiões que necessitam de investimentos privados, e não há sanções eficazes para o Poder Público, o que se tem, na atualidade, é um estado de anomia. Praticamente todos agem sem obediência a qual-

⁶¹ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 145.

⁶² CORRÊA, Vanessa Benelli. *Guerra Fiscal e seus elementos multifatoriais: uma releitura conceitual*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017.

⁶³ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *As proporções do individualismo fiscal dos indivíduos nas guerras fiscais entre os entes da federação: o afastamento da solidariedade social e da justiça distributiva*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 237

quer regramento, fomentando a chamada “guerra fiscal”. A insegurança jurídica é grande, pois os contribuintes que observam a legislação estadual ficam sujeitos à cobrança dos valores dispensados no passado pelo Estado de origem. Além disso, os adquirentes das mercadorias podem ter glosados os respectivos créditos do ICMS

A competição tributária nociva também está presente na sistemática do ISS. Apenas em 2002 com a emenda constitucional 37 foi alterado o artigo 156, §3º, I da Constituição Federal, que encarrega a Lei Complementar de fixar “alíquotas máximas e mínimas” em relação ao ISS. Anteriormente apenas cabia fixar a alíquota máxima, o que gerou a “*race to the bottom*” explicitada anteriormente.

Na mesma emenda, houve uma adição ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o artigo 88 que estipulou alíquota mínima de 2% enquanto não fosse editada Lei Complementar⁶⁴ (com algumas exceções⁶⁵). Apenas em 2016 houve edição da Lei Complementar 157, que altera a Lei Complementar 116/2003, incluindo o artigo 8-A assentando a alíquota mínima supramencionada.

As exceções do ADCT possuíam a *ratio* que elas não estavam ligadas à guerra fiscal, já que eram casos em que o imposto era devido ao município do local da prestação. Entretanto, tais exceções não estão presentes na alteração de 2016.

Reduções nas alíquotas de forma direta ou indireta – reduções desmedidas na base de cálculo, por exemplo, mesmo após a EC 37 continuaram ocorrendo nas legislações municipais – algumas ainda em vigor. Municípios não respeitavam a alíquota, por vários motivos, entre eles de que o artigo do ADCT seria inconstitucional já que seria constituinte derivado comprometendo a autonomia do ente e, conseqüentemente, a forma federativa do Estado⁶⁶, justificativas para busca a todo custo de atração de investimentos.

No caso do ISS, além da questão acerca de incentivos fiscais exagerados, há ainda a dificuldade em saber qual município é legitimado para a cobrança do referido imposto.

⁶⁴ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, n. 7, p. 5-29, 2006.

⁶⁵ Art. 88. “Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

⁶⁶ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 157

A Lei Complementar contempla o mecanismo da substituição tributária prevista no artigo 128 do CTN. Há a obrigação do tomador de serviço de reter o ISS e pagar o imposto, por substituição. Nessa seara, dois municípios podem discordar sobre a qual é devido o imposto. Segundo Sacha Calmon:

Neste caso, a substituição tributária garante o pagamento no local do estabelecimento receptor dos serviços, constringendo o prestador a servir a dois senhores. A saída é a da ação de consignação em pagamento no foro do município do substituto⁶⁷.

Com mais de 5.000 (cinco mil) municípios e as mais variadas leis, atos normativos, decretos e portarias, formando uma rede complexa e confusa de fiscalização e arrecadação de tributos, principalmente em relação à empresas que prestam serviços em diversos municípios, que muitas vezes sofrem bitributação. Em alguns casos, como não legitimidade para regular a questão sobre prestadores de serviço que possuem estabelecimento em outros locais, tem-se obrigações de retenção do imposto na fonte por tomadores de serviço dentro da própria municipalidade. Isso tudo se soma ao fato das novas tecnologias permitirem a prestação de serviços sem um local definido, de forma eletrônica.

O artigo 3º da Lei Complementar 116 de 2003, dispõe que: “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, e lista e 25 exceções a essa regra.

O artigo 4º da referida lei traz o conceito de “estabelecimento do prestador”:

Art. 4o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Em virtude de confusão entre conceitos de direito empresarial como sede, empresa, unidade econômica, não parece haver no STJ consenso quanto a questão espacial do referido imposto, tendo em vista não haver a necessidade “de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”, conforme preconiza o artigo 126 do CTN. Não havendo necessidade, portanto, de toda uma infraestrutura

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. p. 538.

montada em um estabelecimento comercial, para a prestação do serviço⁶⁸. O que traz dificuldade na fiscalização, cobrança, retenção do imposto e identificação da municipalidade competente.

3.3 Desigualdade Social

Por este ser uma base econômica tributária dividida entre os três entes políticos da federação, a arrecadação de cada imposto influencia no orçamento federal, estadual e municipal para o desenvolvimento de políticas públicas.

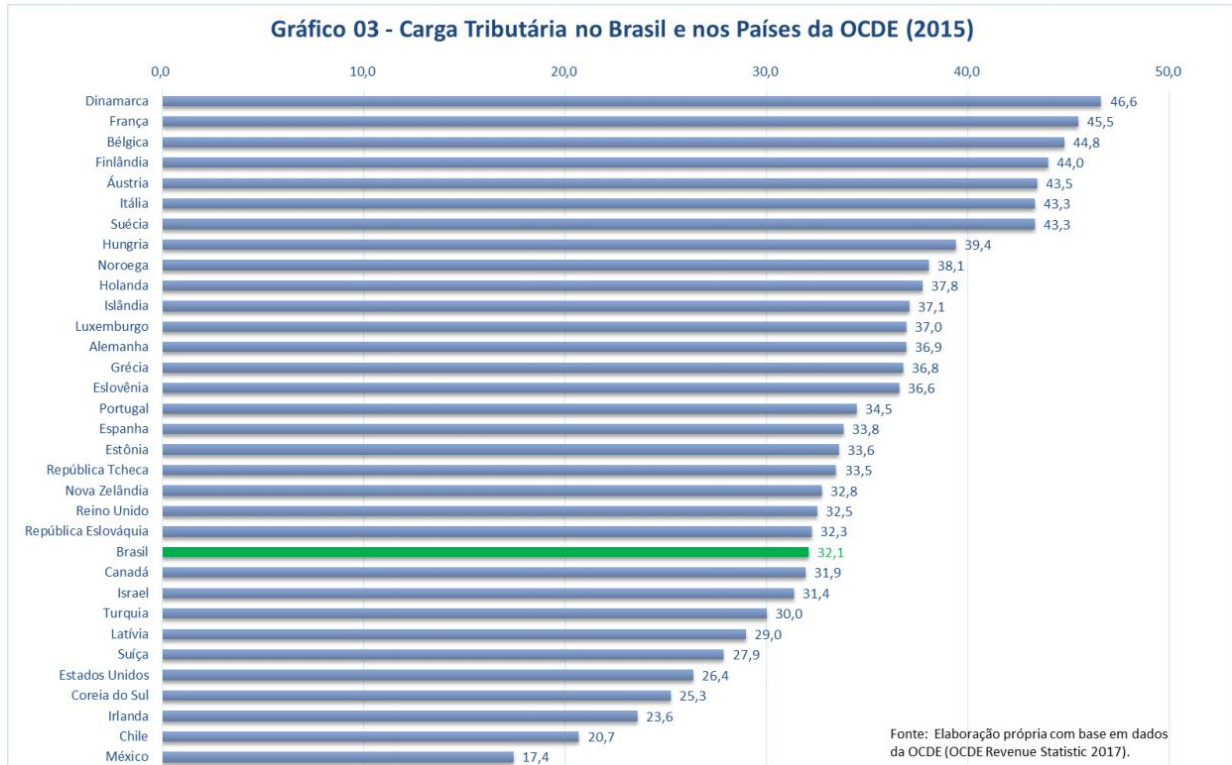
Em nosso país a carga tributária é de pouco mais de 32% sobre o PIB, sendo que disso, a tributação do consumo gira em torno de 25% da carga tributária, somados ISS, ICMS e IPI⁶⁹. A tributação sobre o consumo tem sua capacidade contributiva aferida pela seletividade, o que não necessariamente é o melhor método, pois, em grande parte das vezes, quem tem mais dinheiro e quem tem menos, consome de forma semelhante os itens essenciais para sua sobrevivência, a mesma cesta básica.

Dadas as devidas proporções – tendo em vista que determinadas espécies tributárias podem não existir em diferentes locais, o CTAD (Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros) da Receita Federal, publicado em 2017, acerca da Carga Tributária no Brasil em 2016, mostra dados estatísticos sobre a carga tributária do Brasil em comparação à outros países⁷⁰:

⁶⁸ FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 163-167.

⁶⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Receita Federal*, [2016]

⁷⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Receita Federal*, [2016] p. 9

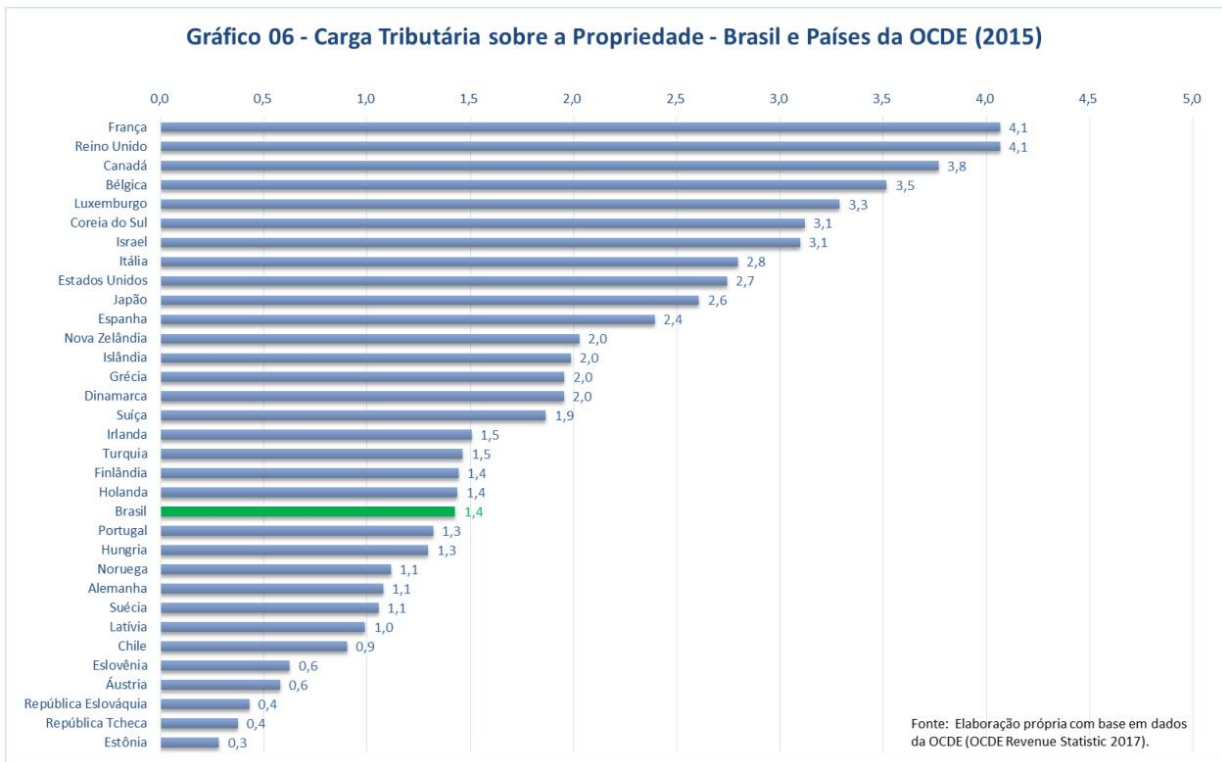
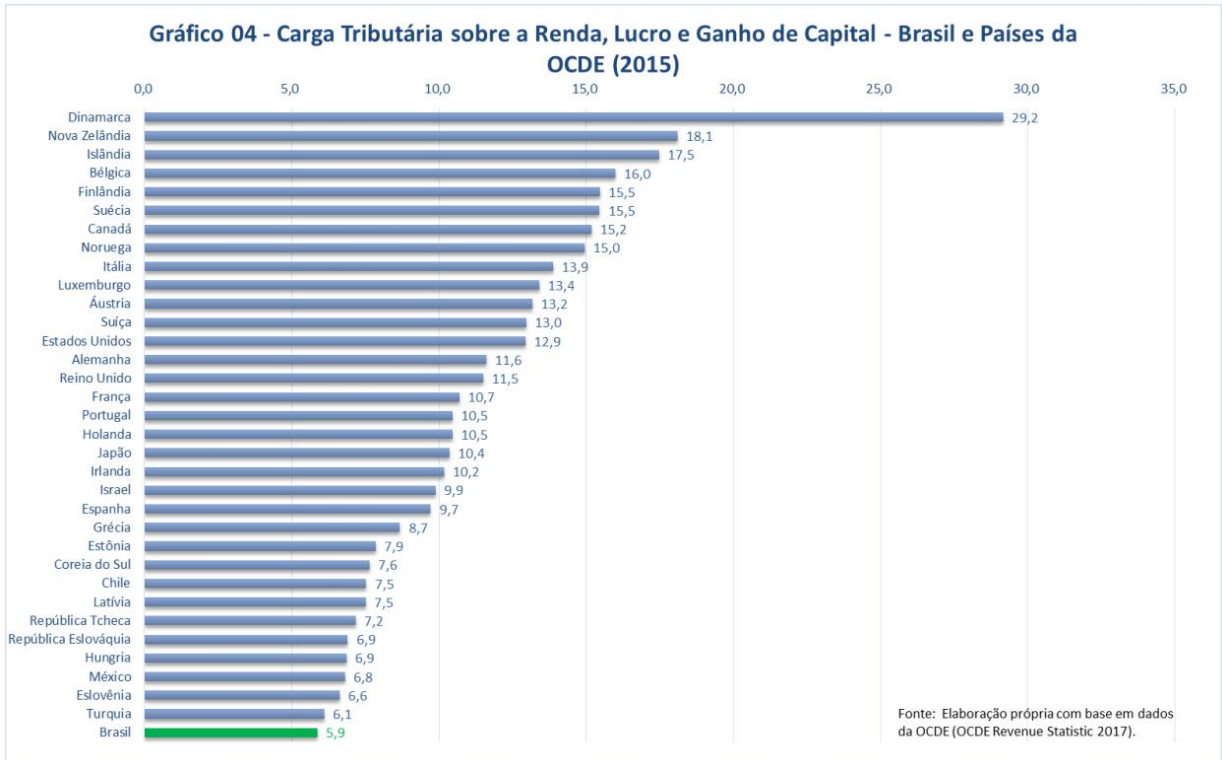


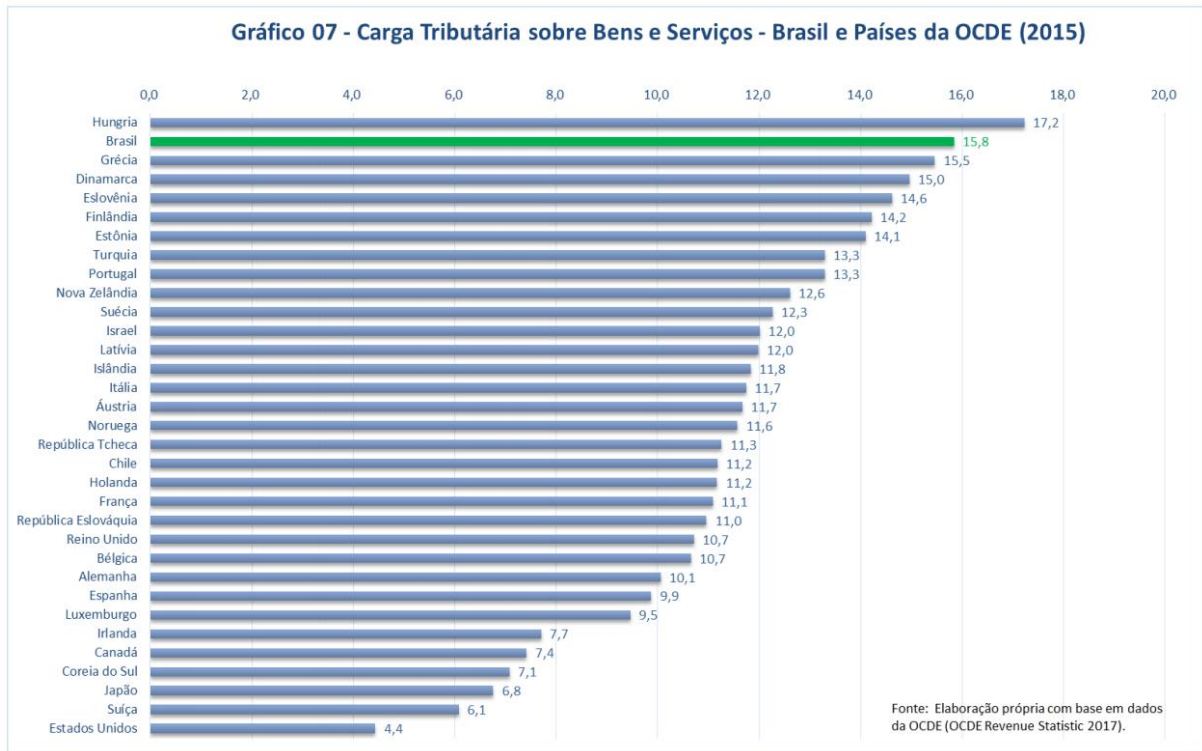
Como se observa, o Brasil não possui a maior carga tributária, estando na média dos países objetos de estudo. Possuindo uma porcentagem semelhante ao Reino Unido e Canadá. Maior do que países como Suíça e Estados Unidos, mas com uma carga menor do que países como Espanha, Holanda e Itália, por exemplo.

Entretanto, a percepção da maioria da população e os discursos existentes é que a carga tributária no país seria muito elevada. O grande problema, não parece ser a carga tributária total em si, mas o modo como ela está distribuída no desenho constitucional, entre as bases tributárias e os tributos em espécie.

O estudo também mostra comparativamente a carga tributária em diferentes bases, como a carga tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital; Patrimônio; e Bens e Serviços⁷¹:

⁷¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal, [2016] p. 9-11





Nota-se, observando os gráficos supra, que o Brasil, em comparação com os países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, que visa fornecer uma plataforma para comparar, solucionar problemas e coordenar políticas públicas econômicas)⁷², tributa muito mais o consumo em detrimento do que Renda ou Patrimônio que distingam de forma mais clara a capacidade contributiva dos contribuintes de fato.

Apesar da carga tributária estar na média, o modo como tributa as bases mostra-se equivocado. O Brasil é o país que menos tributa renda a renda entre os países analisado, sendo o último nesse quesito. A título de comparação, países que possuem uma carga tributária menor como Suíça e Chile e países que tem uma carga tributária mais semelhante como Reino Unido e Canadá tributam mais a renda do que o Brasil.

Em relação a base propriedade, o Brasil também tem uma carga pequena. Os países que foram base do estudo, não possuem uma carga tributária elevada sobre a propriedade, entretanto, o Brasil tributa menos essa base do que países que possuem uma carga tributária total menor como, por exemplo, Estados Unidos, Coreia do Sul e Turquia.

⁷² Disponível em: <http://www.oecd.org/about/>

O grande problema se encontra ao analisar a tributação do consumo. O Brasil é o segundo país que mais tributa essa base tributária, perdendo apenas para a Hungria que possui uma carga tributária mais elevada – 39,4% contra 32,1% no Brasil, e que tributa mais a renda e menos o patrimônio em relação ao nosso país.

O país tributa mais o consumo do que outros Estados que tem cargas tributárias menores – como México, que possui a menor carga tributária entre os países analisados, e do que países que tem cargas tributária maior no total – como Alemanha e Grécia, por exemplo.

Os Estados Unidos, por exemplo, possuem a menor carga tributária sobre o consumo e possui uma menor carga tributária no total em relação ao Brasil. A Dinamarca, que tem a maior carga tributária entre os países, e o país que tributa mais a renda, tributa menos o consumo do que o Brasil.

Outro dado relevante é que mais de 75% do volume geral da carga tributária brasileira é em cima dos salários (não contando o Imposto de Renda) e o consumo. O pequeno restante é em relação a renda e o patrimônio. Ainda sim, não são objetos do presente estudo, mas a título de informação, a herança é tributada, em sua maioria no país, em uma alíquota de 4% na média, enquanto a média no Reino Unido é de 40%, e Estados Unidos e Alemanha quase 30%; e no caso da renda, por exemplo, a alíquota mais alta é paga pela classe média e nas altas rendas⁷³.

Portanto, observando os números, quem acaba suportando metade dessa carga tributária sobre o consumo são basicamente as pessoas em geral, e como maioria das pessoas faz parte da classe média e baixa, existem pessoas com mais dinheiro que não tem sua capacidade contributiva aferida por meio de uma tributação que incide em sua maior porção sobre o consumo. O que aumenta a desigualdade social.

Além disso, quando se faz uma análise do PIB em relação aos estados, chega-se a conclusão de que metade do PIB brasileiro decorre de 3 estados (RJ, SP e MG). Por outro lado, 10 estados não conseguem responder por 6% do PIB. Isso significa que o ICMS, sendo um

⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Neotributação ou Justiça Distributiva?*. DIREITO DO ESTADO. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>. Acesso em 12 out. 2018.

imposto estadual ajuda a manter uma desigualdade não só entre pessoas, mas também nas desigualdades regionais⁷⁴.

Esse quadro vai de encontro com os próprios princípios norteadores do sistema tributário brasileiro. Isso porque onerar aqueles com maior capacidade contributiva é um dos objetivos da tributação. É a chamada progressividade. Entretanto, quando se retira proporcionalmente mais daqueles que possuem menos renda, pelo já explicitado acima, se está diante de outro fenômeno, a regressividade⁷⁵.

Se as pessoas pagam impostos calculados com a mesma alíquota – no caso dos impostos sobre o consumo – sem levar em conta sua capacidade contributiva, quando a carga tributária sobre essa base é a maior do sistema, as famílias que possuem menos renda entregam uma parte maior dela em comparação à famílias mais abastadas, já que estas podem poupar e gastar menos proporcionalmente⁷⁶.

Essa tributação elevada sobre o consumo gera um sistema tributário que ao invés de combater as desigualdades, tem por agravar o problema. Isso porque um dos mecanismos da redistribuição de renda é uma tributação menos desigual aliada à justiça fiscal, caso contrário a concentração de riqueza com uma pequena porcentagem de pessoas. Entretanto, não parece este ser o caminho seguido pelo país.

O aumento da desigualdade social afeta a sociedade como um todo, a partir de um sentimento de injustiça social e desconfiança no Estado. Estando ligados ao próprio bem-estar social, e diversos problemas sociais, como aumento da criminalidade, problemas de saúde física e mental, consumo de drogas entre outros males que atingem a sociedade atual. Um sistema tributário desigual pode não ser a causa direta, mas possui relação com esses problemas, na medida que contribui para o aumento da desigualdade social.

Além disso, no caso brasileiro, soma-se essas questões ao que já foi analisado anteriormente: a competição fiscal nociva dos estados. Os que faz com que haja uma tendência à re-

⁷⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. *Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios 2014*. Brasília, DF, [2016]. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>>.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 751.

⁷⁶ SOUZA, Felipe de Macedo. *A regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e a violação ao Princípio da Capacidade Contributiva: uma análise acerca da iniquidade da tributação pelo ICMS*. 157 fls. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

gressividade no topo da pirâmide da tributação, já que os que possuem grandes riquezas se utilizam desse ambiente para escolher o montante a ser suportado⁷⁷.

Uma alteração nesse panorama, diminuindo a tributação em uma base e aumentando em outra - por exemplo, diminuir a carga tributária sobre o consumo e aumentá-la sobre a renda ou patrimônio, mostra-se praticamente inviável no atual modelo, já que essas bases pertencem a entes diferentes. O ICMS é a maior fonte de arrecadação dos estados, por exemplo, não há como imaginar que aceitem arrecadar menos, ainda mais em momentos de crise econômica.

O professor Ricardo Lodi Ribeiro, defende uma reestruturação completa do sistema, mostrando que o problema não é resolvido de forma simples.

Nesse cenário, é preciso discutir no Brasil as seguintes medidas, ensejadoras de uma verdadeira *reforma tributária igualitária*:

a) tributação progressiva de todos os rendimentos da pessoa física, ficando a tributação dos lucros das empresas como mera antecipação da primeira;

b) ampliação do número de alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, de modo a tributar efetivamente os mais ricos, e elevação dos limites das faixas mais baixas, a fim de preservar a renda dos assalariados;

c) aumento das alíquotas e estabelecimento da progressividade da tributação sobre heranças e doações;

d) instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas, e desonerando a tributação sobre o patrimônio imobiliário urbano e rural, que passaria a ter função meramente extrafiscal, sendo as perdas municipais compensadas pelo incremento do fundo de participação dos municípios em relação ao imposto de renda dos mais ricos;

e) alívio na carga fiscal sobre o consumo, especialmente na tributação federal pelo IPI, PIS e COFINS, até o limite do aumento das receitas advindas da tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos;

f) incremento das políticas de transparência fiscal, de combate à evasão e à elusão, da flexibilização do sigilo bancário e da imunização dos efeitos dos paraísos fiscais.

Portanto, uma alteração desse quadro que vive o sistema tributário brasileiro, principalmente na parte do consumo, que ocasiona o agravamento da desigualdade, passa não apenas por mudanças de alíquotas ou bases de cálculo – o que se mostra inviável dentro do sistema atual, mas por uma ampla reforma no sistema como um todo. Entretanto, como se verá mais a

⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Neotributação ou Justiça Distributiva?*. DIREITO DO ESTADO. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>.

frente, não há apenas um custo econômico, mas uma alteração completa possui, também, um grande custo político.

Como visto, modelo de tributação do consumo no país, pode não ser a causa direta da desigualdade social, mas a solução para esse grave problema é muito dificultada por esse desenho constitucional tributário.

4. IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Após apresentar os problemas que advém do modelo utilizado no país para a tributação do consumo, em especial em relação aos impostos. O presente capítulo busca demonstrar como essa tributação é feita em outros países pelo mundo.

Em diversos países não existe essa divisão tripartite. Em sua maioria se apresenta como, a depender da nomenclatura local, Imposto Sobre Valor Agregado, que possui outras diferenças para os impostos analisados no presente estudo, além da aglutinação em um único imposto na base consumo.

O presente capítulo demonstrará um pouco da história do referido imposto, mostrando algumas características e vantagens de ser utilizado.

4.1 História e Características do Imposto Sobre Valor Agregado

O IVA foi idealizado por volta de 1919 por W. Von Siemens, e introduzido na França pelo TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) no qual teve uma boa experiência. Antes disso, os demais países tributavam de forma cumulativa, com efeito “cascata” a circulação de mercadorias e serviços. Esse tipo de imposto se espalhou pelos demais países pelo mundo⁷⁸.

Sobre isso o Procurador do Estado do Rio de Janeiro Ricardo Aziz Cretton, analisa o IVA no contexto do Tratado de Roma “Visava-se a indispensável neutralidade em relação ao comércio internacional, ou seja, que o tributo não afetasse as condições de concorrência do livre mercado comunitário”⁷⁹.

Neste contexto, houve o aprimoramento das técnicas relativas à fiscalização, cobrança e regras gerais do imposto, como por exemplo, a tributação na origem e não mais no destino, e definição de alíquota normal mínima.

⁷⁸ GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. R. Forum de Direito Tributário, Belo Horizonte: Ano 4, n. 19, p. 55, jan-fev, 2006.

⁷⁹ CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica*. In: Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro, volume 51, 1998. p.123

A experiência exitosa foi se espalhando por outros países fora do continente europeu. A maioria dos países da América possuem tributos inspirados no IVA europeu. Apenas os Estados Unidos possuem uma forma diferente, onde o imposto é monofásico, chamado de *Sales Tax*⁸⁰.

Na América do sul, em específico, os países que participam do Mercado Comum do Sul, o MERCOSUL, utilizam o IVA de competência do governo central. Países como Argentina, Uruguai e Paraguai, que são parceiros comerciais do Brasil, cada qual, com suas peculiaridades, utilizam essa forma de tributação sobre o consumo, por exemplo⁸¹.

O Mercosul é uma organização intergovernamental fundada por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai que tem como principal objetivo criar um mercado comum com livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, e o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum no comércio com outros países, buscando “uma política externa comum, a coordenação de posições conjuntas em foros internacionais, a formulação conjunta de políticas macroeconômicas e setoriais, e, por fim, a harmonização das legislações nacionais, com vistas a uma maior integração”⁸². Se levarmos em consideração o bloco, ele representaria a quinta maior economia do mundo⁸³.

Tendo em vista a harmonização dos impostos indiretos sobre a venda e a facilidade de se conhecer o ônus fiscal para possibilitar estorno e dedução, de modo a não impedir a concorrência em um mercado comum, o IVA foi de extrema importância para o sucesso do Mercado Comum Europeu, que mais tarde viria a ser União Europeia, em alternativa aos impostos sobre vendas existentes até aquela época⁸⁴.

Mostra-se, portanto, importante para uma integração econômica em zona, e como vimos, no âmbito do MERCOSUL, o único a não adotar esse expediente é o Brasil. Que ao invés disso, reparte entre três entes a tributação sobre o consumo.

⁸⁰ FONSECA, Maria Juliana de Almeida. *Conflito de competência tributária-ICMS e ISS*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 17-19, 2005.

⁸¹ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão global da fiscalidade no MERCOSUL: tributação do consumo e da renda*. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (coord.) *O Direito Tributário no MERCOSUL* Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 36.

⁸² <http://www.camara.leg.br/mercosul/blocos/MERCOSUL.htm>

⁸³ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>

⁸⁴ CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica*. In: *Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro*, volume 51, 1998. p. 123.

Na ceara da integração, até mesmo concessões de algum benefício ou alteração de alíquota que seja vantajosa ao bloco, se mostra difícil de acontecer, tendo em vista a complexidade do sistema. O sistema de tributação deveria ser pelo menos similar, já que a complexidade e a burocracia são entraves à um mercado comum, à um fluxo econômico, sendo um obstáculo a uma coadunação internacional⁸⁵.

O IVA, imposto padrão da União Europeia, e de 90 em cada 100 países, é considerado por muitos o melhor modelo relativamente a agrupamentos regionais, por poder ser deduzido nas exportações, restituído nas fronteiras⁸⁶.

Além da questão da integração econômica, um único imposto sobre o consumo traz uma simplificação ao complexo sistema brasileiro. Atualmente no país, há uma sobrecarga de deveres acessórios. Isso traz um aumento inclusive do esforço e, conseqüentemente, o valor dispendido para estar em dia com as obrigações tributárias, além de contribuir para a inadimplência, por conta dessa dificuldade.

O imposto sobre o consumo, que possui cadeias produtivas, pode ser monofásico. A incidência monofásica se dá quando há a arrecadação em apenas uma etapa do ciclo produtivo. Como por exemplo no caso dos Estados Unidos, onde é tributado apenas no momento do consumo, na ponta final da cadeia.

Há, ainda, incidência plurifásica, se dá quando o imposto pode incidir em todas as fases do ciclo econômico⁸⁷. Esse último, é o caso do Imposto sobre Valor Agregado em sua maioria e sobre o nosso ICMS.

Outra característica relevante é a não-cumulatividade. Como já analisado, a não cumulatividade impede a cobrança do imposto em cascata, que seria responsável por um aumento muito acima do razoável, do necessário e do que é possível arcar sobre o preço do produto

⁸⁵ ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. *O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) COMO MECANISMO DE ALAVANCAGEM DA LIBERALIZAÇÃO COMERCIAL NO MERCOSUL*. Nomos, v. 37, n. 2.

⁸⁶ CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica*. In: Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro, volume 51, 1998. p. 130.

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e prática. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017. p. 33.

final. Isso porque todas as etapas de circulação de bens e prestação de serviços seriam oneradas de sobremaneira, caso não houvesse compensação da etapa anterior⁸⁸.

Existem dois métodos para essa não cumulatividade: o método da compensação – utilizado no Brasil, e o método do valor agregado. No primeiro, se tributa o valor total da operação, já no segundo a tributação é feita apenas em cima do valor acrescido pelo contribuinte às mercadorias e serviços em cada operação⁸⁹.

O valor agregado, dentre os diversos modos de definição de diferentes autores, pode ser conceituado, em linhas gerais, como o valor incorporado ao bem na cadeia produtiva, obtido pela subtração do valor das vendas de bens e serviços obtidos pelo contribuinte e o valor do custo dos bens, serviços comprados de outros contribuintes, os insumos adquiridos de terceiros⁹⁰.

Em geral se utiliza do método de cálculo da subtração do imposto sobre imposto, onde se deduz do imposto que se vai pagar, o que já incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período⁹¹.

Uma característica é que, em geral o IVA é um imposto por fora. No imposto “por dentro”, o imposto integra a própria base de cálculo, já no imposto “por fora”, não. Em estando o imposto incluso na sua própria base de cálculo, a alíquota que vai ser aplicada de fato – alíquota real, é maior do que a estabelecida em lei – alíquota nominal⁹².

Além disso, no IVA existe uma diferença acerca da incidência em relação a situação brasileira. Como característica, o IVA possui seu foco no consumo líquido, prevalecendo sua incidência no destino. Entretanto, no sistema brasileiro – no caso específico do ICMS, a competência é do Estado de origem da operação base tributária do imposto. Com isso os estados produtores conseguem muito mais receita nas operações interestaduais do que internas. O que é um grande obstáculo na transformação do ICMS em um IVA. A Constituição brasileira,

⁸⁸ LESSA, Donovan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. *Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um “Controle de Constitucionalidade” em Sede Administrativa*. REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 232, jan. 2015. p. 59

⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e prática. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017. p. 36-37.

⁹⁰ MONTORO FILHO, André F. *Contabilidade social: uma introdução à macroeconomia*. São Paulo: Atlas, 1992.

⁹¹ CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica*. In: Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro, volume 51, 1998. p. 126.

⁹² HARADA, Kiyoshi. Técnica de tributação por dentro. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3964, 9 maio 2014.

criou um misto de princípio origem e de destino quando cria alíquotas mais baixas nas transações entre estados ricos e pobres. Sobre esse ponto observa Foch Simão Junior⁹³:

De forma genérica, este imposto possui uma característica que contraria a tendência internacional, em virtude do mesmo incidir sobre a produção dos demais entes da federação e não sobre o consumo, dado que a competência para a cobrança do ICMS é do Estado de origem da operação que serve de base tributária do imposto.

Portanto, o IVA possui como características em sua maioria, ser não cumulativo, ser cobrado ao longo da cadeia de produção, como o ICMS ou IPI, ou seja, plurifásico, mas sobre o valor acrescido, possui uma base ampla de bens e serviços, alíquota padrão, cobrança no destino, harmonização de legislações subnacionais, neutralidade, sua maioria com incidência “por fora” e poucos regimes especiais. Cabendo lembrar que este é um panorama geral sobre o imposto, cada país que tem imposto único sobre o consumo tem características próprias que podem não ser exatamente estas.

Um IVA implementado no Brasil resultaria em uma possível padronização das regras e alíquotas em todo o país. Atualmente o ICMS é regido por 27 legislações. Numa operação interestadual, por exemplo, se precisa conhecer as alíquotas internas dos estados de origem e destino, além da alíquota interestadual e diferencial de alíquota. No caso do ISSQN, o mesmo é regido por legislações por mais de 5.000. Portanto, se mostra necessária a discussão de uma possível implementação desse imposto único nacional no país. Entretanto, diferente de alguns países que adotam e são unitários, no Brasil a lógica da federação e o modo como é feita a divisão de competências tributárias na Constituição, pode fazer com que não seja tão fácil essa implementação.

⁹³ SIMÃO, Foch Júnior. *Imposto Sobre o Valor Agregado: Estudo de Viabilidade*. São Paulo, 2003. Total de páginas 119. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação da FGVIEAESP, junto à Área de Concentração de Administração Pública e Governo, para a obtenção do título de Mestre em Finanças Públicas. p.19

5. POSSIBILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL E ALTERNATIVAS AO MODELO ATUAL

Tendo visto como é feita a tributação do consumo no país, os problemas causados por esse modelo e como é feito em outros países pelo mundo, o presente capítulo analisa a possibilidade de aplicação do IVA no país.

Busca-se mostrar as dificuldades existentes para sua implementação, trazendo os detalhes da última proposta de Reforma Tributária que tramita no Congresso Nacional. Além disso, o presente capítulo mostra a contemporaneidade da discussão trazendo alguns pontos em relação ao pleito eleitoral de 2018 ligado a alteração do sistema atual.

5.1 Possibilidade de Aplicação do IVA no Brasil

Propostas para alteração do panorama atual do modelo de tributação atual datam da década de 90, ou esteja, não muito tempo depois da promulgação da Constituição Federal de 1988, que manteve a estrutura até então presente.

Uma das primeiras foi a Proposta de Emenda Constitucional 175 de 1995, que somente veio a ser apreciada entre 1999 e 2000, mostrando a ineficiência do debate nessa questão. Diversas proposições iniciam, mas não são levadas adiante.

É nítida a necessidade de uma reforma do sistema atual, entretanto, há um custo político muito grande. Ao passo que os parlamentares no Congresso Nacional querem ser reconhecidos como autores da grande reforma tributária no país, a maioria teme um desprestígio da população e do Poder Executivo dos estados que os elegeram, o que gera consequências para reeleição ou perda de capital político, por exemplo.

Isso ocorre, pois não seria o caso de uma simples implementação de um Imposto Sobre Valor Agregado nacional em substituição ao IPI, ICMS e ISS atuais. Uma alteração como essa afeta não apenas o desenho constitucional, como todas as relações comerciais existentes no país. Não só o recolhimento, como todos os deveres acessórios e de fiscalização – que se

fosse trazida para competência da União teria um custo muito grande para sua implementação.

Como já observado, o ICMS é o imposto que mais arrecada no país, e, como é de conhecimento públicos, os estados, em sua maioria, passam por grave crise financeira. Retirar esse imposto da competência estadual significa afetar gravemente sua autonomia financeira. Isso tem um ônus argumentativo e um impacto muito grande na relação política.

Além disso, o fator mais importante é relativo a forma federativa do Estado brasileiro. A forma federativa, se relaciona com autonomia em diversos âmbitos, administrativo, legislativo e fiscal. Em última análise, portanto, há um problema de afetar a forma federativa, cláusula pétrea, constante no artigo 60, §4º, I da Constituição Federal⁹⁴. O que suscita dúvidas sobre sua possibilidade de emenda à Constituição.

Nota-se necessária toda uma reformulação do sistema tributário brasileiro vigente para a implementação do IVA no país. Um rearranjo constitucional não apenas em termos de alteração de competência tributária, mas também em termos de repartição de receitas, tópico de extrema importância, que seria afetado.

5.2 Análise de uma Proposta Concreta de Implementação do IVA

Uma das últimas propostas, ao tempo de preparação deste estudo, apresentada que pensa nessa alteração constitucional para a aplicação de um imposto único sobre o consumo é de autoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, relator da comissão especial que estuda propostas para reforma tributária. A minuta com as propostas foi apresentada em agosto de 2017⁹⁵.

A referida proposta traz um aspecto inusitado para contornar os entraves políticos advindos dos estados membros em relação à uma reforma constitucional deste tamanho. O IVA

⁹⁴ Artigo 60, [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; [...]

⁹⁵ <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/noticias/relator-apresenta-proposta-para-a-reforma-tributaria>.

– chamado no projeto de “Imposto sobre operação com bens e serviços”, seria competência dos estados membros e não de um ente nacional.

Além de outras mudanças no texto constitucional, nesse rearranjo de competências constitucionais, a União teria competência para instituição do Imposto sobre exportação, Imposto sobre Importação, Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade Territorial Rural e Imposto sobre grandes fortunas, sendo extintos, portanto, o Imposto sobre Produtos Industrializados, além do Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – o IOF.

Haveria um novo imposto de sua competência, chamado de IS – Imposto Seletivo que seria um imposto sobre o consumo de bens e mercadorias específicas, delimitando as categorias de produtos sobre os quais ele incide, como:

petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados⁹⁶.

Como se nota, determinados bens e mercadorias não estariam abarcados pelo novo imposto integrado sobre o consumo. Alguns deles estão presentes nas hipóteses de incidência do ICMS atual.

Ainda sobre a União, seria transferido para sua competência o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – o ITCMD, entretanto, com toda sua arrecadação pertencendo aos municípios. Logo o Imposto sairia completamente das mãos dos estados membros.

Em relação aos estados membros, seriam de sua competência o Imposto sobre propriedade de veículos automotores – o IPVA, que teria na sua incidência, inclusão da propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos (lanchas e jatinhos), além dos terrestres e excluídos os veículos de uso comercial (barcos de pesca, aviões comerciais de passageiros e caminhões de carga); sendo retirados de sua competência, como já explicitado, o ITCMD e o ICMS – este dando lugar ao imposto único sobre o consumo.

Haveria a Criação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços - IBS (o Imposto sobre Valor Agregado), de competência dos estados membros, e instituído pelo Congresso

⁹⁶ <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17PECReformaTributaria.pdf> p.3

Nacional nos termos do art. 61, §3º, que seria adicionado à constituição. Cria-se regras especiais para a propositura das leis complementares que instituirão e alterarão o IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços)⁹⁷.

O referido imposto teria regulamentação única; não-cumulatividade; crédito financeiro, inclusive do ativo imobilizado; aproveitamento de saldos credores; princípio do destino; proibição de qualquer tipo de benefício fiscal, exceto para alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros e bens do ativo imobilizado; incidência “por fora”; incidência nas importações e nas locações de bens e direitos definidas em lei complementar, e nas demais operações com bens intangíveis e direitos; não incidência nas exportações, sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, e nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; permissão de cobrança de forma centralizada em um único estabelecimento ou na origem, ou de utilização de câmara de compensação; possibilidade de lei complementar estabelecer matérias da regulamentação única que precisem de aprovação do Senado Federal para produzir efeitos. Algo extremamente relevante é que a arrecadação, fiscalização e a cobrança seria feita pelo chamado “Superfisco Nacional”.

Este “Superfisco” teria a atribuição de fiscalizar o imposto, e seria composto pelo conjunto das administrações tributárias estaduais, podendo, nos termos de lei complementar, ser integrado também pelos fiscos municipais e fiscalizar outros tributos. Tem a pretensão de uma garantia de unidade, indivisibilidade, independência funcional e autonomia administrativa, sendo financiado por parcela dos impostos que arrecadar, e seu dirigente máximo sendo escolhido pelos governadores dos Estados e Distrito Federal.

Os municípios teriam a competência para instituir o Imposto sobre propriedade predial territorial urbana; e o Imposto sobre transmissão de Bens Imóveis (*inter vivos*) – o ITBI. Como já apresentado, o ISS seria retirado de sua competência e incorporado ao IBS (o IVA).

⁹⁷ Art. 61, § 3º da proposta apresentada: “A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a: I - Governadores de Estado e do Distrito Federal; II - Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.”
Art. 61 § 4º “Nos projetos apresentados na forma dos incisos I a III deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos um terço dos Estados e Distrito Federal.”

Um ponto de extrema relevância é a partilha da arrecadação, a repartição de receitas tributárias, tendo em vista os problemas de autonomia que poderiam surgir, advindos da diminuição de receitas aos entes que perderam impostos.

Sobre esse ponto, pertenceriam a União 25,88% da arrecadação do IBS, como forma de compensar a extinção dos tributos federais (exceto CSLL, absorvida pelo IR) e a repartir com os Estados o custo de transferência de receitas do ITCMD e IPVA para os Municípios.; Toda a arrecadação do IPVA sobre de veículos automotores terrestres passariam a pertencer aos Municípios de licenciamento; Pertenceriam aos estados 25% da arrecadação do Imposto Seletivo; 27, 94% do IBS pertenceriam aos municípios, como uma participação proporcional que tinham do ICMS somado à arrecadação do ISS, que foi incorporado à base do IBS; Apesar de competência da União toda a arrecadação do ITCMD pertenceriam aos municípios, dentre outras mudanças como criação de fundos de participação.

Como já observado, o presente estudo pautou sua análise nos impostos sobre o consumo. Entretanto sobre essa mesma base, existem muitas discussões em relação as contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições para a seguridade social. Sobre isso, o projeto de reforma tributária ora analisado também teve atenção.

A contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis); as contribuições para a seguridade social sobre a receita ou faturamento (Cofins); contribuições para a seguridade social sobre a importação (Pis-Importação e Cofins-Importação); e a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas seriam incorporadas ao IBS. A contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), seria incorporada ao imposto de renda. Haveria, ainda, a extinção do PIS/Pasep. Dentre outras mudanças na constituição para equacionar as perdas de arrecadação e outras formas de financiamento de determinados temas descritos na Constituição, que eram financiados com participação de impostos e contribuições extintas, como fundos de participação, por exemplo.

No referido projeto, há ainda regras de transição, como por exemplo: nos cinco primeiros exercícios após o início dos efeitos desta Emenda Constitucional, a distribuição do produto da arrecadação do Imposto de renda, Imposto Seletivo, ITCMD, IPVA e IBS entre os entes federativos se dará na mesma proporção da participação de cada um desses entes na arrecadação total tributos existentes anteriormente; do 6º ao 14º exercícios, passa-se efetuar a

partilha dos tributos novos parte com a proporção relativa à arrecadação antiga e parte com as regras novas, aumentando a parte da regra nova em 10% ao ano; -Por 5 anos, serão garantidas as vinculações à seguridade social, à saúde, à educação, ao seguro desemprego e ao abono salarial, verificadas nos 3 exercícios anteriores, com relação à participação de cada ente federado. Nos 10 anos seguintes, será aplicada regra de transição semelhante à da partilha da arrecadação (migração de 10 pontos percentuais ao ano para a nova regra constitucional). Em todos os casos, são respeitadas as desvinculações de receitas da União (DRU) e os cálculos acima serão feitos pelo Tribunal de Contas da União, dentre outras regras.

Não nos parece ser a melhor opção, formar um IVA, aglutinando o ISSQN e o IPI, de competência estadual. Diversos problemas existentes atualmente, como a Guerra Fiscal e a alta carga tributária dos impostos sobre o consumo, continuariam existindo. Entretanto, parece a proposta mais possível do ponto de vista político.

Uma reforma de um sistema que existe há 50 anos com interesses financeiros e arrecadatórios, uma mudança estrutural passa por aspectos iminentemente políticos⁹⁸. Situação cada vez mais precária dos estados, o imposto que mais arrecada no país deixar a competência desses mesmos estados, com um projeto que é votado pelos próprios representantes desses estados, tem um custo político e eleitoral muito grande.

O objetivo do presente estudo era analisar a sua tramitação que estava em estágio inicial quando foi feito o projeto do presente estudo em 2017 e observar seus debates, possíveis mudanças, e uma possível implementação de uma reforma tributária.

Entretanto, em 2018, pela primeira vez na vigência da Constituição de 1988, houve a decretação de intervenção federal em um estado membro da federação – no caso o Rio de Janeiro. Decreto 9.288 de 16 de fevereiro de 2018⁹⁹.

A Constituição em seu artigo 60, §1º dispõe que “A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio”. A intervenção está foi decretada até o dia 31 de dezembro de 2018. Com isso todas as propostas e discussões sobre emendas à Constituição ficaram paradas no Congresso Nacional. A referi-

⁹⁸ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018. p. 43.

⁹⁹ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9288.htm>. Acesso em 20 out. 2018.

da discussão de reforma tributária, que foi analisada acima, não avançou e está no mesmo estágio desde 2017. Correndo risco de também não avançar, tendo em vista o pleito eleitoral de 2018 e a nova configuração do Congresso Nacional. O próprio deputado relator, que encabeçava o projeto não foi reeleito e deixa a Câmara dos Deputados a partir de 2019.

5.3 Proposta de implementação do IVA nas eleições para presidente em 2018

A proposta de mudança do modelo de tributação do consumo com a criação de um imposto único, e unificação de impostos esteve presente durante a corrida eleitoral para presidente nas eleições de 2018.

Cinco dos treze presidenciais mencionavam explicitamente a implementação do Imposto Sobre Valor Agregado. As candidaturas de Fernando Haddad, Geraldo Alkmin, Henrique Meirelles, João Amoedo, Álvaro Dias e Ciro Gomes, em seus programas de governo deixam claras suas vontades de implementação desse imposto¹⁰⁰.

Nos programas enviados ao Tribunal Superior Eleitoral, não há grandes detalhes sobre o modo de implementação do imposto. Entretanto, esse panorama apresentado mostra que há uma preocupação com a simplificação tributária sobre o consumo.

Não apenas nas disputas para presidente, mas a bandeira da reforma tributária perpassou outros cargos. Senadores e Deputados Federais, mesmo que de forma genérica também trouxeram como pontos de seus mandatos uma Reforma Tributária.

No programa do presidente eleito Jair Bolsonaro não há uma menção clara ao Imposto Sobre Valor Agregado, entretanto consta:

- a) gradativa redução da carga tributária bruta brasileira paralelamente ao espaço criado por controle de gastos e programas de desburocratização e privatização; b) simplificação e unificação de tributos federais eliminando distorções e aumentando a eficiência da arrecadação; c) descentralização e municipalização para aumentar recursos tributários na base da sociedade;

¹⁰⁰ Disponível em <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2018/08/20/O-que-%C3%A9-o-IVA-proposta-tribut%C3%A1ria-de-5-presidenci%C3%A1veis>>. Acesso em 20 out. 2018.

Entretanto, apesar de não constar no programa enviado ao Tribunal Superior Eleitoral, Paulo Guedes – principal aliado e conselheiro econômico de Jair Bolsonaro, já concedeu entrevistas onde admite estudos sobre a possibilidade de unificação de impostos.

Em entrevistas¹⁰¹, o provável futuro Ministro da Fazenda em 2019, confirma que existem estudos de sua equipe para propostas de simplificação do sistema tributário. A primeira é relativa a unificação dos tributos de competência da União – o IPI, IOF, PIS e Cofins em um imposto chamado Imposto Unificado Federal. Além de estudos sobre a implementação do IVA em substituição ao ICMS, ISSQN e IPI, além das contribuições.

Portanto, a simplificação do sistema tributário atual é uma preocupação não só dos presidenciáveis, mas da equipe do presidente eleito. Além de mostrar a atualidade da discussão, isso significa que há um consenso sobre a necessidade de modificação do modelo atual. E alguns dos motivos foram apresentados no presente estudo. Candidatos que não possuem pontos de convergência em praticamente nada, convergiam na ideia de um imposto único sobre o consumo, mostrando a necessidade de uma reforma.

Em recente estudo realizado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) mostra que ao final de um período de transição a estimativa é que um imposto único sobre o consumo poderia aumentar em até 10% do PIB potencial¹⁰².

¹⁰¹ Disponível em < <https://politica.estadao.com.br/noticias/eleicoes,compromisso-de-bolsonaro-e-com-a-simplificacao-e-reducao-de-impostos-diz-paulo-guedes-,70002509555>>. Acesso em 22 set.2018.

¹⁰² Disponível em <<https://www.valor.com.br/brasil/4827766/imposto-sobre-valor-agregado-poderia-elevar-pib-em-10-estima-appy>>

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho cuidou dos problemas gerados pelo modelo de tributação sobre o consumo, atualmente adotado no país, que possui uma divisão entre os três entes da federação da mesma base tributária e possíveis alternativas a esse modelo.

No primeiro capítulo buscou-se trazer um panorama geral do cenário da tributação do consumo no país. Nele foram apresentadas as principais características dos impostos que utilizam a base tributária em questão, explicitando a divisão tripartite feita pela Constituição Federal de 1988.

Essa divisão é feita com base no federalismo brasileiro. Nele, é necessária a autonomia entre dos entes federados. Essa autonomia é conquistada, dentre outros modos, pela autonomia fiscal e arrecadatória.

Para isso, a Constituição de 1988 distribuiu o poder de tributar entre os três entes da federação, objetivando essa autonomia. Quando o fez, dividiu a base consumo entre eles, algo que em diversos países pelo mundo segue a tendência de um imposto único e de competência do ente nacional, o chamado Imposto Sobre Valor Agregado – o IVA.

No Brasil a divisão em relação aos impostos de maneira específica, ficou da seguinte forma: Imposto Sobre Produtos Industrializados para a União, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação para os estados membros e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – excetuados os abarcados pelo ICMS, para os municípios.

O ICMS é o imposto com mais detalhes presentes na Constituição Federal, por esta razão foi estudado primeiro. Ele é o imposto que, atualmente, mais arrecada na Federação. Tem por características principais a possibilidade de ser seletivo, a não-cumulatividade e ser um imposto indireto, dentre outras.

Além disso o referido imposto possui três hipóteses de incidência: a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, a prestação de serviços de comunicação, e a mais conhecida, operações relativas à circulação de mercadorias – que é levada em conta utilizando a quantidade de operações realizadas em um determinado período de tempo. Por não

ser apenas um imposto sobre circulação de bens, traz alguns pontos em comum com os outros impostos sobre o consumo.

O IPI é o imposto sobre o consumo de competência da União. Possui semelhanças com o ICMS, por isso foi estudado logo depois. Em verdade o referido imposto não é sobre o produto industrializado em si, mas sobre operações realizadas com os produtos que sofreram processo de industrialização pelo contribuinte, em um período determinado de tempo.

Por ser um imposto com característica extrafiscal, não se submete ao princípio da anterioridade de exercício e suas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo em virtude de políticas econômicas e industriais, de acordo com os limites fixados em lei.

Assim como o ICMS, o IPI também é não cumulativo e é um imposto indireto. Necessariamente precisa ser seletivo. Existe uma Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que traz os processos considerados industrialização de um produto e que sofrem a incidência do imposto.

O ISSQN é o imposto das municipalidades que também possui a base tributária consumo. Este é o imposto sobre a prestação de todos os serviços, excluídos os de competência do ICMS. Possui alíquotas máximas e mínimas fixadas por sua Lei Complementar, com o objetivo de se diminuir a competição fiscal entre os municípios. Entretanto, só foi realmente pacificada essa alíquota mínima em 2016.

O imposto é devido no local do estabelecimento do prestador, mas com 25 exceções, onde o tributo será devido aos municípios onde são prestados os serviços. Possui uma tabela anexa à sua Lei Complementar que descreve os serviços tributáveis. Essa tabela, atualmente, é considerada taxativa verticalmente e exemplificativa horizontalmente.

No segundo capítulo, foram mostradas algumas consequências negativas que esse modelo de tributação do consumo traz de forma de direta ou indireta, seja por causar os problemas, seja por dificultar sua solução.

O primeiro ponto relevante são os conflitos de competência. Em tese eles não deveriam existir no ordenamento brasileiro que possui uma divisão estanque de competências tributárias. Entretanto a vida prática, com os avanços tecnológicos, traz alguns desses problemas,

tendo em vista as operações que envolvem mais de uma atividade, e a proximidade dos fatos geradores entre o IPI, o ICMS e o ISSQN.

Foram trazidos alguns casos que exemplificam como se dá esses conflitos na prática. Em sua maioria, são problemas de definição de conceitos, que no mundo dinâmico atual, perdem um pouco a sua característica.

O primeiro caso diz respeito ao contrato cessão de uso de software, onde o problema se encontra em saber se o uso do software adquirido seria uma circulação de mercadoria ou uma prestação de serviços. Tendo em vista o meio físico não ser mais o único meio para se adquirir os programas de computador.

O segundo caso é sobre a prestação de serviço de comunicação e a prestação de serviços que utilizam a comunicação como meio, como por exemplo o caso do rastreamento e o monitoramento de veículos. Nesse caso a dúvida se origina do fato de saber como classificar a atividade tendo em vista se encontrar presente em convênio no âmbito do CONFAZ e se encontrar na atual lista anexa do ISSQN.

Sobre essa mesma discussão acerca da classificação do serviço prestado, sendo ou não serviço de comunicação, o terceiro caso diz respeito à tributação da veiculação da publicidade. Em todos os casos não há jurisprudência consolidada e pacífica.

Outro problema que se origina do modelo que o sistema brasileiro usa, é a competição fiscal nociva entre os entes, a chamada Guerra Fiscal. Um dos motivos pelo qual o consumo de bens e serviços é de vocação nacional, é que justamente poder pensar na alocação de empresas em determinada área do país, do capital, de maneira racional. Como cada ente tem sua autonomia, quer se beneficiar, e começa uma corrida para atrair investimentos, dando cada vez mais incentivos fiscais ao setor privado.

No caso do ICMS, a concessão de benefícios precisa de autorização expressa unânime de todos os estados no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, para evitar a guerra fiscal. Entretanto, diversos estados concedem sem ter a autorização do convênio, o que gera uma grande judicialização.

Além disso, o modo como se buscou evitar essa guerra fiscal, se mostra não ser o mais competente. Isso porque muitas vezes determinados benefícios não vão gerar a guerra fiscal e

mesmo assim podem ser impedidos com apenas um voto. O veto acaba sendo também uma forma de se aumentar o atrito entre os estados, impedindo determinado investimento para alguma região que precisa, por exemplo.

No caso do ISSQN também há essa competição nociva entre os municípios. Neste caso, cabe a Lei Complementar regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. No referido imposto ainda há o problema da pulverização e complexidade de legislações em mais de 5.000 municípios, além dos problemas da cobrança por dois municípios do imposto por um mesmo serviço, que se desenvolve na prática.

Um problema que não tem origem em específico na divisão em três da base consumo, mas que sua solução se torna de extrema dificuldade por ele, é o aumento da desigualdade social no país.

Diferente de outros países do mundo, a base consumo tem uma alta carga tributária no país. O que é um problema, pois quem tem mais dinheiro e quem tem menos, em sua maioria consome de forma semelhante os itens da mesma cesta básica. Isso faz com que a carga tributária suportada por quem possui menos dinheiro em comparação com sua renda, seja maior do que a carga suportada por quem tem mais dinheiro. Por isso, em diversos países se tributa mais a renda e o patrimônio do que o consumo.

Esse problema não é causado necessariamente pelo modelo de tributação do consumo no país. Entretanto, a alteração desse panorama se mostra de extrema dificuldade por conta desse sistema. Isso porque o ICMS e o ISS são os principais arrecadadores dos entes, o que torna cada vez mais difícil uma mudança no panorama.

Mostrados os problemas, o capítulo 3 trouxe o modo como a tributação do consumo é realizada em outros países do mundo. Na Europa e em diversos países da América do Sul, é utilizado um imposto único incidente sobre bens e serviços, o que ficou conhecido como Imposto Sobre Valor Agregado – embora possa ter outras nomenclaturas.

Idealizado na França, o IVA teve uma boa experiência e foi sendo implementado em diversos países. Foi de extrema importância na formação do Mercado Comum Europeu que viria a se transformar na hoje conhecida União Europeia. Não só na Europa, mas num contexto de globalização, trocas comerciais internacionais e integração econômica, é considerado

um dos melhores métodos de tributação do consumo em termos de agrupamentos regionais. Acerca de integração regional, imposto inspirado no IVA é o padrão em inúmeros países da América do Sul e que fazem parte do MERCOSUL.

O imposto utiliza o método do valor agregado na busca pela não-cumulatividade, onde a tributação é feita apenas em cima do valor incorporado ao bem na cadeia produtiva em cada operação. Possui sua incidência no destino, diferente do modelo adotado no país que possui uma tributação na origem – o que mostra-se contrário às tendências internacionais, tendo em vista que o consumo se dá no destino, acabando por se tributar a produção dos entes e não o consumo em si.

Nota-se que esse tipo de modelo, seria o ideal a ser adotado buscando diminuir os problemas com o modo atual, e a complexidade do sistema, trazendo simplicidade. Entretanto, o caso brasileiro possui peculiaridades que torna difícil sua aplicação. É sobre isso que trata o capítulo 4 do referido estudo, as possíveis aplicações do referido imposto no caso do Brasil.

A federação, e por conseguinte, a autonomia dos entes federados foram pensadas já com essa divisão de competências prevista na Constituição. Apenas retirar o ICMS e o ISS dos estados e municípios e passar para a competência da União, torna-se inviável política e constitucionalmente. Para uma alteração nesse quadro, deveria haver uma reformulação total, com nova distribuição de competências de forma a compensar para que os entes não saiam extremamente prejudicados, por perder competências, e, por conseguinte, arrecadação e com sua autonomia ferida.

Esse cenário, faz com que as propostas de reforma tributária tenham uma difícil e longa tramitação, a maioria não chegando a fases mais avançadas de debate, mesmo que essa sensação de necessidade de mudança, já exista desde a década de 90.

Foi analisada a última proposta existente no Congresso Nacional, sobre a implementação de um imposto único sobre o consumo que possui ideias e características peculiares. A principal delas é que esse IVA – chamado no projeto de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), seria estadual e não do ente nacional, como é sua característica nos países em que esse imposto é adotado.

A proposta prevê a extinção de tributos: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS; Criação do Imposto sobre Operações com Bens e

Serviços (IBS, nos moldes de um imposto sobre valor agregado) e Imposto Seletivo, com realocação de tributos/produto da arrecadação: ITCMD transferida a sua competência para a União e o produto de sua arrecadação para os municípios, e o produto da arrecadação IPVA para os municípios.

Ficando a União com o Imposto de Renda (com absorção da CSLL), Imposto Seletivo, ITR, ITCMD (arrecadação destinada aos Municípios), outras contribuições e taxas; os estados com o IBS (com absorção do PIS, Pasep, Cofins, IPI, IOF, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS, exceto em relação às bases tributadas pelo Imposto Seletivo federal), IPVA (arrecadação destinada aos Municípios), contribuição previdenciária e taxas; e os municípios com o IPTU, ITBI, contribuição de iluminação, contribuição previdenciária e taxas.

Apesar de não ser a melhor versão a ser implementada, suas razões de existir são compreensíveis. O cenário de crise econômica dos estados membros da federação, somado ao custo político de se retirar dos estados o maior imposto arrecadador do país, faz com que adaptações em alguns pontos precisem ser feitas.

A proposta não avançou no debate por conta da intervenção federal no Rio de Janeiro, decretada em 2018. Entretanto, no pleito eleitoral do mesmo ano, notou-se uma preocupação maior com essa questão. Candidatos com posições completamente contrárias, eram favoráveis à uma simplificação do sistema tributário. Mostrando que, apesar de extremamente difícil, tendo em vista o cenário federativo do país, urge a necessidade de mudança e alteração do sistema tributário atual, em específico em relação aos impostos incidentes sobre o consumo.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão global da fiscalidade no MERCOSUL: tributação do consumo e da renda*. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (coord.) O Direito Tributário no MERCOSUL Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. *Federalismo e Tributação: entre competição e cooperação*. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes (org.), Estado Federal e Tributação das origens à crise atual. Volume I – Coleção Federalismo e Tributação. ARRAES Editores. Belo Horizonte. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., atualizado por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Carga Tributária no Brasil 2015 – Análise por tributo e bases de incidência*. Brasília, DF, [2016]. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. *Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios 2014*. Brasília, DF, [2016]. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>>. Acesso em: 13 out. 2017.

BRIGAGAO, Gustavo. *ICMS não incide sobre o download de softwares*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 14 de out. de 2018.

BRITO, Edvaldo. *O ICMS e a LC 87/96*. Obra Coletiva. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, n. 7, p. 5-29, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

CORRÊA, Vanessa Benelli. *Guerra Fiscal e seus elementos multifatoriais: uma releitura conceitual*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica*. In: *Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro*, volume 51, 1998.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet*. Belo Horizonte: Forum, 2018.

FLEMING, Jorge Celso. *Competição fiscal: uma visão panorâmica*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. *Conflito de competência tributária-ICMS e ISS*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 17-19, 2005.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. R. *Forum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Ano 4, n. 19, p. 55, jan-fev, 2006.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 1ª Edição. São Paulo, Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Técnica de tributação por dentro*. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3964, 9 maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28096>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

LESSA, Donovan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. *Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um “Controle de Constitucionalidade” em Sede Administrativa*. *REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 232, jan. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MANEIRA, Eduardo. *Apontamentos sobre as espécies tributárias*. Disponível em <<http://maneira.adv.br/artigos/apontamentos-sobre-as-especies-tributarias>>. Acesso em 20 de out. 2017.

MARINS, Daniel Vieira. *Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v.22, 2014.

MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. LAGEMANN, Eugenio. *A política fiscal como um jogo entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro*. EALR, V.3, nº2, p. 206-227, jul-dez, 2012.

MONTORO FILHO, André F. *Contabilidade social: uma introdução à macroeconomia*. São Paulo: Atlas, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 1995

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Neotributação ou Justiça Distributiva?*. DIREITO DO ESTADO. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>. Acesso em 12 out. 2018.

ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. *O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) COMO MECANISMO DE ALAVANCAGEM DA LIBERALIZAÇÃO COMERCIAL NO MERCOSUL*. Nomos, v. 37, n. 2.

SIMÃO, Foch Júnior. *Imposto Sobre o Valor Agregado: Estudo de Viabilidade*. São Paulo, 2003. Total de páginas 119. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação da FGVIEAESP, junto à Área de Concentração de Administração Pública e Governo, para a obtenção do título de Mestre em Finanças Públicas.

SOUZA, Felipe de Macedo. *A regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e a violação ao Princípio da Capacidade Contributiva: uma análise acerca da iniquidade da tributação*

pelo ICMS. 157 fls. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *As proporções do individualismo fiscal dos indivíduos nas guerras fiscais entre os entes da federação: o afastamento da solidariedade social e da justiça distributiva*. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). *Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: Gamma, 2017.

TILBERY, Henry. *O conceito de “essencialidade” como critério de tributação*. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

VIEIRA, José Roberto. *IPI – Regra-Matriz de Incidência*. Curitiba. Juruá, 1993.