

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LISANDRA VIÉGAS DOS SANTOS

**ANÁLISE DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E SEU IMPACTO NA
REFORMA TRIBUTÁRIA**

São Luís

2022

LISANDRA VIÉGAS DOS SANTOS

**ANÁLISE DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E SEU IMPACTO NA
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Contabilidade.

Orientador: Prof. Esp. Gustavo Pereira Nunes

São Luís

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Santos, Lisandra Viegas dos

Análise do Imposto de Valor Agregado (IVA) e seu impacto na reforma tributária. / Lisandra Viegas dos Santos. __ São Luís, 2022. 63f.

Orientador: Prof. Me. Gustavo Pereira Nunes

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2022.

1. Imposto de Valor Agregado. 2. Sistema tributário. 3. Reforma tributária. I. Título.

LISANDRA VIÉGAS DOS SANTOS

**ANÁLISE DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E SEU IMPACTO NA
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Contabilidade.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Gustavo Pereira Nunes
Especialista em Gestão Empresarial
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

Prof. Me. Michel Silva Marques
Mestre em Matemática
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

Profa. Esp. Teyla Maria Albuquerque Santos
Especialista em Gestão Empresarial
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

Aos meus familiares, pelo apoio nessa jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por iluminar a minha mente nos momentos difíceis, dando-me forças e coragem para seguir.

Aos meus pais, Antônio e Rosa, por tudo que fazem por mim. A vocês, todo o meu amor e gratidão.

Ao meu marido Caio e meus filhos Matheus e Marina, vocês são a razão da minha vida e de todas as minhas conquistas.

A minha eterna coordenadora e professora Nazaré Barros, pela dedicação, apoio e incentivo ao longo da minha jornada acadêmica.

Ao professor e orientador Gustavo e ao professor de TCC Maurício, pelo interesse, contribuições e reflexões suscitadas para realização desse trabalho.

Ao casal de amigos, Regina e Vieira, pelo carinho, apoio, consideração e oportunidade nessa etapa tão importante da minha vida.

As minhas amigas Shyrley, Andressa, Bia e Priscila, com quem divido todas as minhas alegrias e angústias. Obrigada por fazerem parte da minha vida e por acreditarem em mim. Estaremos sempre juntas!

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é a grande concentração da arrecadação na tributação sobre consumo em detrimento da arrecadação sobre a renda. Visando uma reforma no sistema tributário, existem propostas impostas pelo sistema político para a implantação do Imposto de Valor Agregado (IVA), que tem a finalidade de reduzir a burocracia brasileira ao adotar um tributo geral sobre o consumo que substitua o PIS, o COFINS e o IPI (tributos federais); o ISS (tributo municipal); e até o ICMS (tributo estadual). Nesse contexto, este estudo objetivou analisar acerca do Imposto de Valor Agregado e seu impacto no sistema tributário brasileiro, caso essa legislação seja aprovada, através de uma revisão bibliográfica. Os estudos analisados demonstraram impactos positivos na implantação do imposto, como também impactos negativos e dificuldades para sua adesão ao sistema tributário. Logo, é uma temática que necessita de mais estudos, visto que o sistema tributário impacta absolutamente no desenvolvimento de um país e deve ser reformulada constantemente de acordo o crescimento econômico e social de um lugar.

Palavras-chaves: Imposto de Valor Agregado. Reforma. Sistema Tributário

ABSTRACT

The Brazilian tax system is largely concentrated in taxation on consumption to the detriment of collection on income. Aiming at reforming the tax system, there are proposals imposed by the political system for the implementation of the Value Added Tax (VAT), which aims to reduce Brazilian bureaucracy by adopting a general tax on consumption that replaces PIS, COFINS and the IPI (federal taxes); the ISS (municipal tax); and even ICMS (state tax). In this context, this study aimed to analyze about the Value Added Tax and its impact on the Brazilian tax system, if this legislation is approved, through a literature review. The analyzed studies showed positive impacts on the implementation of the tax, as well as negative impacts and difficulties for its adhesion to the tax system. Therefore, it is a topic that needs further studies, since the tax system absolutely impacts the development of a country and must be constantly reformulated according to the economic and social growth of a place.

Keywords: Value Added Tax. Remodeling. Tax System

LISTA DE QUADROS

Figura 1	Modelo do IVA.....	31
Figura 2	Fluxograma das etapas do estudo.....	45
Figura 3	Impactos estimados, sobre os níveis do Estoque de Capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - efeitos diretos e indiretos.....	50

LISTA DE FIGURAS

Quadro 1	Exemplo de cadeia longa.....	32
Quadro 2	Exemplo de cadeia curta.....	33
Quadro 3	Impactos diretos da reforma pelo IVA.....	49
Quadro 4	Exemplo de arrecadatória detalhada à União, Estados, Municípios e DF após a implantação do IVA.....	51

LISTA DE SIGLAS

CEE	- Comunidade Econômica Europeia
CCiF	- Centro de Cidadania Fiscal
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIP	- Contribuição de Iluminação Pública
DF	- Distrito Federal
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FIPE	- Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
IBS	- Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ITR	- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IRPF	- Imposto de Renda Pessoa Física
IVA	- Imposto de Valor Agregado
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
INSS	- Instituto Nacional da Seguridade Nacional
IPTU	- Imposto Predial Territorial Urbano
ISS	- Imposto sobre Serviços
ITCMD	- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ISSQN	- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
MERCOSUL	- Mercado Comum do Sul
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIS/PASEP	- Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	- Proposta de Emenda à Constituição
STF	- Supremo Tribunal Federal
TTO	- Teoria da Tributação Ótima

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	14
2.1	Espécies de tributos na estrutura do atual sistema	17
2.1.1	Impostos.....	17
2.1.2	Taxas.....	21
2.1.2.1	<i>Taxas de serviços</i>	22
2.1.2.2	<i>Taxas do Estado</i>	23
2.1.3	Empréstimos compulsórios.....	23
2.1.4	Contribuições Especiais.....	25
2.1.5	Contribuições de melhorias.....	28
3	IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)	30
3.1	Breve contextualização histórica	34
3.2	Principais Características do IVA	37
3.3	IVA na União Europeia e como Precursor de Integração do Mercado Comum do Sul – Mercosul	40
4	METODOLOGIA	44
4.1	Tipo de estudo	44
4.2	Procedimentos de coleta e análise dos dados	44
5	O IVA COMO FERRAMENTA PARA A MELHORIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	46
5.1	Impactos na implantação do IVA no sistema tributário brasileiro ..	46
5.2	As dificuldades para implantação do IVA no Brasil	53
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
	REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro diverge totalmente dos demais sistemas até então estudados, ao contrário dos demais países, o legislador inundou a Constituição da República de 1988 com princípios e regras relativas ao direito tributário. Com isso, passou a ser o país com a Constituição mais extensa e minuciosa, estabelecendo matérias de extrema importância.

Nesse contexto, sabe-se a importância da função social dos impostos, portanto é necessário acompanhar o destino dado aos recursos públicos, para os quais a própria sociedade fornece proventos econômicos, por meio do pagamento de tributos, com vistas a financiar os objetivos sociais, econômicos e políticos do Estado, demonstrando que a receita arrecadada, o Estado tem o dever de devolvê-la em serviços públicos de forma geral, de maneira que atenda à sociedade como um todo, o Estado não gasta, redistribui.

Contudo, o sistema tributário brasileiro possui uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, tendo como principal responsável por essa elevação, os gastos públicos. O Brasil vive um desequilíbrio estrutural das contas públicas, com taxas elevadas de desemprego e um sistema tributário confuso, prejudicando o crescimento do país, gerando distorções competitivas e impossibilitando o conhecimento dos cidadãos da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem. Notando-se a urgência em uma reforma tributária.

Nesse contexto, observa-se que a arrecadação dos impostos no Brasil é excessivamente alta, sendo considerado um dos países emergentes que mais cobra impostos no mundo. É necessária uma reforma em seu sistema tributário.

Mas, existe atualmente uma proposta da reforma tributária que foi desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) no Congresso Nacional (Pec 45/2019), que visa a implantação de um sistema unificado para organizar os impostos em vigor no Brasil.

O Imposto sobre o Valor Agregado é tido como um tributo de grande sucesso no mundo dos impostos. Devido ao seu poder de sedução, espalhou-se rapidamente por diversos países no mundo inteiro, uma vez que se caracteriza por ser completamente neutro, apresentando baixo risco de fraude; ser não discriminatório e favorecer a livre concorrência, dada a sua plurifásica e não cumulatividade; contribuir para a redução da carga tributária, se comparado com sistemas anteriores,

em que havia incidência cumulativa; além de ser um importante instrumento para promoção harmônica entre os membros de uma comunidade, visto tratar-se de uma forma de tributação que visa atingir a eficiente integração tributária entre vários Estados. Dessa forma, como o Imposto de Valor Agregado (IVA) pode influenciar na simplificação dos tributos brasileiros?

Desse modo, esta pesquisa se justifica teoricamente em instrumentos metodológicos e pesquisas bibliográficas sobre os impactos que a implantação do Imposto Sobre Valor Agregado acarretará a reforma tributária, uma vez que sua legislação seja aprovada.

Ademais, este tema é de suma importância, pois está em pauta há décadas no Congresso Nacional, atualmente através da PEC 45/2019, com ênfase em transformar o sistema em algo mais simples, transparente e neutro, contribuindo para melhoria e unificação do imposto como forma de eliminar a guerra fiscal existente entre os Estados, mantendo a arrecadação de forma eficiente e justa, sem onerar ainda mais o setor produtivo e particularmente os consumidores finais, beneficiando assim, o crescimento a longo prazo do Brasil.

Nesse sentido, estudo objetivou analisar acerca do Imposto de Valor Agregado e seu impacto no sistema tributário brasileiro, caso essa legislação seja aprovada. Os objetivos específicos são: identificar o objetivo da criação de um imposto sobre valor agregado e quais impostos seriam substituídos; entender os impactos que a implantação do imposto de valor agregado causará no sistema tributário brasileiro; avaliar as dificuldades para implantação do IVA no Brasil.

A sociedade, em geral, tem como dever atentar cada dia mais para a problemática que envolve a gestão dos recursos financeiros no sistema tributário, principalmente no cenário em que o País se encontra. Estudos como esse são pertinentes em demonstrar que a sociedade é capaz de mudar a realidade em que vive, onde muito se paga em tributo, pouco se aplica de forma correta ao bem-estar social.

Sendo assim, este trabalho monográfico encontra-se desenvolvido em seis capítulos, organizado com a Introdução que compõe o primeiro capítulo e elenca os objetivos e a justificativa.

No segundo capítulo buscamos abordar o sistema tributário na conjuntura atual e os tipos de espécie utilizado no sistema tributário brasileiro. No terceiro capítulo fez-se um apanhado geral sobre Imposto de Valor Agregado, contexto

histórico e características.

O quarto capítulo se concentrou na metodologia do estudo, tipo de pesquisa, fonte e análise dos dados.

O quinto capítulo é dedicado a responder os objetivos do estudo e, por fim, encerrando a pesquisa, a conclusão que faz uma análise final do trabalho, expondo a necessidade de uma reforma tributária, destacando seus pontos principais e as devidas sugestões concernentes ao estudo.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Na Constituição de 1988, o atual Sistema Tributário segue, no seu conjunto de dispositivos, uma lógica simples de ser compreendida. Pode-se organizar o raciocínio com base em cinco momentos, identificando os cinco passos dados pelo constituinte no seu caminho estruturante do Sistema.

- a) Exercício do Poder de Tributar pelo Estado Brasileiro;
- b) Regras de Competências Tributárias;
- c) Princípios e Imunidades tributárias como instrumentos limitadores do exercício das competências tributárias dos entes;
- d) Repartição das Receitas Tributárias;
- e) Reserva de Lei Complementar no âmbito do Direito Tributário.

Nesse sentido, no Brasil, cada Estado da federação é livre para definir e normatizar a tributação, em sua área de atuação, contribuiu para a complexidade do sistema tributário, justamente pela multiplicação de regras normativas. Orair e Gobetti (2018) ressaltam que a complexidade excessiva do sistema tributário brasileiro, deriva de cinco fatores fundamentais:

- a) quantidade de diplomas jurídico-tributários em vigor (alguns milhões);
- b) frequentes mudanças nessa extensa legislação, notadamente com uma perversa alternância de critérios adotados;
- c) instituição irracional de obrigações acessórias;
- d) proliferação de exigências tributárias com regramentos diferenciados e;
- e) opções normativas que brigam com a realidade social e com a capacidade da administração tributária de lidar razoavelmente com tais definições.

Sabe-se que a tributação é a principal fonte de recursos de uma economia para atender às receitas e despesas. Os impostos são cobrados para atingir certos objetivos econômicos e sociais. Contudo, os brasileiros convivem com um sistema tributário brasileiro bastante burocrático. O sistema de arrecadação gera insegurança pelas dificuldades encontradas pelos contribuintes decorrentes da complexidade ao pagamento de tributos, da interpretação da legislação tributária que não é uma tarefa simples e da alta complexidade da legislação das próprias normas que sofrem mudanças constantes e diárias (SCHMIDT; BERTOLLO; DOMINGUES, 2021).

Outra característica de nosso sistema tributário é a grande concentração da arrecadação na tributação sobre consumo em detrimento da arrecadação sobre a renda, o que onera mais gravemente os pobres, pois são obrigados a aplicar a maior parte de seus rendimentos na aquisição de bens materiais e serviços, retrata ainda que, enquanto, na média os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recebem 37% de suas receitas da tributação da renda e 25% da do consumo, no Brasil, a tributação sobre bens e serviços responde por 51% da carga tributária, enquanto a sobre a renda representa somente 18% (DIAS JUNIOR, 2019).

Diante do exposto, a tributação no Brasil contemporâneo ainda é regressiva, pois tem pouco contribuído, na questão de impacto redistributivo, apesar de avanços na construção de um Estado de Bem-Estar Social. Pode-se destacar o papel que os gastos sociais obtiveram na última década, foram relevantes na promoção da justiça fiscal para diminuir a pobreza e as desigualdades.

O excesso de burocracia do sistema tributário brasileiro prejudica a todos, prejudicial à própria democracia, pois as pessoas e empresas gastam muito tempo para pagar tributos por diversas dificuldades encontradas, prejudicando a arrecadação do sistema tributário brasileiro, que deveria ser um instrumento capaz de financiar gastos públicos essenciais de maneira eficiente e equitativa. Contudo, ao longo dos tempos, foi-se transformando gradativamente numa miríade de impostos, cujo retorno social é incompatível, agravando a distribuição desigual do ônus da tributação entre os membros da sociedade (CHAVES *et al.*, 2021).

Além disso, o sistema tributário brasileiro é excessivamente complexo. E essa complexidade enseja as injustiças sociais, pois a tributação é considerada uma ferramenta política, não apenas para mobilizar receitas, mas também para assegurar a estabilização e promover a redistribuição. De acordo com Fagnani (2018, p. 119),

Há generalizado consenso no fato do sistema tributário brasileiro ser complexo, burocrático, inseguro, injusto, oneroso e gerador de ineficiência econômica e de perda contínua de competitividade frente aos mercados doméstico – no embate com bens e serviços importados - e mundial – englobando a competição sobre a riqueza aqui gerada e distribuída além-mar.

É preciso, pois, criar-se uma vontade política no sentido de estimular o uso do tributo, desmistificando essa roupagem de complexidade demasiadamente genérica. Ver, enfim, que as dificuldades são plenamente contornáveis com um mínimo de

esforço e que a correta cobrança compensa financeiramente para o ente tributante, e assim, promover o desenvolvimento social, de forma justa e equânime.

Nesse contexto, Silveira, Passos, Guedes (2018, p. 2) afirmam que

[...] apesar da atual agenda de viés conservador, em nível global, cujo papel distributivo do Estado tende a ser colocado de lado, o cenário parece ser favorável a uma reforma tributária de cunho solidário. Tal perspectiva se assenta no próprio processo de revisão que a Teoria da Tributação Ótima (TTO) enfrenta, bem como das próprias demandas florescidas nesse período de crise fiscal e econômica pelo qual o Brasil passa.

Segundo os mesmos autores o arcabouço analítico da Teoria da Tributação Ótima (TTO) tem por pressuposições os critérios de otimalidade, considerando a particularização das preferências dos agentes econômicos e do bem-estar social, e a modelagem dos aspectos referentes a eficiência e equidade (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018).

Uma questão adicional refere-se ao papel do sistema tributário na diminuição das desigualdades sociais. No aspecto desenvolvimentista latino-americano, exemplifica, a tributação progressiva da renda e da propriedade é analisada como um dos basilares instrumentos para diminuição das desigualdades e para promover uma alteração no padrão de consumo das famílias (MENIN JUNIOR, 2021).

Nesse contexto, a Reforma Tributária compreende alterações nas leis atuais que determinam quanto de imposto e tributos devem ser pagos pelos brasileiros, bem como sua forma de cobrança. Logo, compreende-se que a Reforma tributária poderá minimizar a desigualdade social no Brasil, conforme esse tipo de concepção desenvolvimentista, que por sua vez prioriza a distribuição de renda, como forma de trazer benefícios para reduzir a crise econômica vivenciada atualmente (ORAIR; GOBETTI, 2018).

Nota-se que é conveniente a Reforma Tributária, justamente porque o Brasil precisa refletir sobre o sistema tributário, não somente pela poupança e o capital, porém por conta da operacionalidade da tributação referente ao consumo, produção e a renda. Esse processo de tomada de decisões só será efetivado, caso o congresso nacional aceite aderir a reforma de fato. Enquanto as discussões no Congresso ficarem em torno da simplificação do sistema tributário e redução de impostos, não avançaremos.

Destarte, a reforma justa deve priorizar a redução das desigualdades, reequilibrar a contribuição e potencializar a capacidade do Estado em prestar

serviços públicos de qualidade conforme o mandamento constitucional. Qualquer proposta de reforma tributária que não seja traçada por essa visão será é insuficiente na retomada econômica mais estável e a ampliação do espaço fiscal. Neste contexto vale ressaltar a importância de pontos importantes a serem destacados na busca deste ideal.

Pontos essenciais para uma reforma que promova eficiência e equidade:

1. Simplificação e redução da tributação sobre o consumo.
 2. Equidade no imposto de renda pessoa física com o fim da isenção de lucros e dividendos e maior distribuição das faixas de renda e alíquotas.
 3. Equidade no imposto de renda pessoa jurídica para evitar que grandes empresas paguem menos impostos que pequenas e médias pelo uso de diferentes regimes fiscais.
 4. Aplicação do ITR – o “IPTU rural” – nas suas funções social e de preservação ambiental, além da sua capacidade arrecadatória de grandes propriedades.
 5. Adoção do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) sobre o 0.1% de pessoas com maior riqueza acumulada no país.
- Essas propostas não pretendem aumentar a carga tributária do país, mas redistribuí-la. Assim, o sistema tributário pode não só reduzir desigualdades, mas também reforçar a capacidade do Estado brasileiro de oferecer serviços públicos de qualidade a todos. (OXFAM BRASIL, 2020).

A carga tributária brasileira, além de ser demasiadamente pesada, é distribuída de forma desigual, o que acaba onerando a camada mais baixa da população. E tal fato exige proporcionalmente mais de quem menos pode contribuir para os gastos públicos.

2.1 Espécies de tributos na estrutura do atual sistema

No Brasil são cinco (05) espécies de tributos, sendo eles discutidos a seguir:

2.1.1 Imposto

Os impostos são, sem comparações, a espécie tributária mais conhecida dos contribuintes, chegando o termo, muitas vezes, ser considerado pelo senso comum como sinônimo de tributo. Feita essa consideração, é imperioso aqui se deixar bem claro que os termos não devem ser confundidos, de forma que os impostos são espécies do gênero tributo.

O Código Tributário Nacional define o imposto nos seguintes termos: “art. 16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente

de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Nos moldes do citado artigo, os impostos são espécie de exação sofrida pelo contribuinte sem que o ente político, para lançar mão de parte da riqueza auferida por outrem, seja obrigado a prestar qualquer serviço de caráter específico, ou seja, aqueles de caráter contraprestacional.

Logo, os impostos são espécies de parcela cobrada pelo Estado em razão da manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte. Compreende-se que o imposto, diferente da taxa ou da contribuição de melhoria, tem caráter eminentemente contributivo, ao passo que sua cobrança independe de atividade prévia desenvolvida pelo Estado em favor de contribuinte específico (STUCHI; THEODORO, 2021).

Historicamente, o primeiro imposto no Brasil se deu pela exploração do pau-brasil e outras riquezas no ano de 1.500, onde se era cobrado uma taxa pela Coroa Real Portuguesa. Logo, esse produto das terras brasileiras tornou-se chamativa e com isso, abriram-se as portas para saqueadores e aventureiros treinados de outros países, como franceses, por exemplo, para extrair o máximo possível da costa, conquistando a simpatia dos nativos (SANTOS; SILVA, 2020).

Diante desse cenário, a Coroa Portuguesa começou a trabalhar a proteção das terras brasileiras. E a partir daí foram criadas a primeira fase de tributação no Brasil, constituída diante das quinze Capitânicas Hereditárias, antes chamadas Donatárias, que serviam exclusivamente aos interesses do então rei português D. João III. Nesse sentido, foi selecionado um “Capitão-Mor” para cada, sendo o representante da monarquia, atuando como órgãos tributários das atividades de suas jurisdições (COELHO, 2017).

No decorrer dos anos, a situação dos impostos no Brasil foi dividida nos três modelos políticos básicos: Colônia, Império e República. No início colonial os tributos eram taxados por Portugal, e assim os brasileiros eram escravizados pelos funcionários da coroa Portuguesa. Havia três grandes espécies de impostos: quinto (que era a quinta parte da produção de ouro), Direitos Régios (que era um imposto de importação) e Dízimo Real (que era um imposto sobre os produtos agrícolas e o trabalho do lavrador); como mencionado por João Baptista Celestino em seu livro Direito Tributário nas Escolas (SANTOS; SILVA, 2020).

Por fim, porta-se a independência do Brasil, entretanto as pessoas que contribuía com os impostos, não foram tão boas. O novo governo estabeleceu a

autonomia das províncias para delimitar seus próprios impostos. A legislação tributária não teve uma evolução, pois as províncias continuavam tributando sobre produtos já tributados pela União e ainda os demais impostos eram numerosos e abusivos. No decorrer dos anos a utilização de emendas constitucionais tentou-se regular a questão, delimitando impostos da União e das Províncias, mas as mesmas agiam ilegalmente. Sendo assim, foi criado através da Lei nº 5.172/66, Emenda Constitucional nº 18 de 1965 o Código Tributário Nacional. Uma nova visão de implantação para tratar os impostos (COELHO, 2017).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, temos hoje os seguintes impostos (BRASIL, 1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

No Artigo 153 da Constituição Federal relata quais impostos são competentes da União, são eles (BRASIL, 1988):

I. Imposto de Importação (II) - Incide sobre todos os produtos importados.

II. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - deve ser pago por importadores ou comerciantes e donos de indústrias. As taxas incidem tanto sobre mercadorias importadas quanto sobre produtos de fabricação nacional;

- III. Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) - incide sobre operações de câmbio, crédito ou seguros;
- IV. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - incide sobre a renda bruta das empresas, independentemente do tamanho e do regime tributário adotado;
- V. Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) – Incide sobre a renda bruta de pessoas físicas, de acordo com o seu ganho instituído o teto para o seu recolhimento;
- VI. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) - cobrado todos os anos dos proprietários rurais;
- VII. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - Todas as empresas brasileiras precisam recolher o COFINS. O imposto é destinado para auxiliar o governo a financiar programas de seguridade social, como previdência social e saúde pública, por exemplo;
- VIII. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) - está agregado ao gás natural, ao petróleo e seus derivados;
- IX. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - incide sobre a renda líquida de pessoas jurídicas. Seu percentual depende do valor final do lucro líquido do período base verificado antes da provisão do IRPJ;
- X. Instituto Nacional da Seguridade Nacional (INSS) - é responsável pela aposentadoria social. Assim, o imposto é recolhido tanto de pessoas físicas quanto de empresas;
- XI. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) - incide sobre os recebimentos do trabalhador, desde que ele atue com carteira assinada;
- XII. Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) – incide sobre pagar abonos e seguro-desemprego a trabalhadores de entidades e órgãos governamentais.

No Artigo 155 da CF compete aos Estados o poder de dirigir os impostos abaixo (BRASIL, 1988):

- I. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - incide sobre todas as mercadorias e serviços vendidos no Brasil. Quem recolhe esse valor são as empresas (que frequentemente os repassam ao consumidor). Cada estado é livre para atribuir a alíquota que desejar sobre a circulação de mercadorias, não ferindo a Constituição Federal;
- II. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) - é recolher tributos sobre heranças e doações;
- III. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – incide sobre veículos, carros, motos, caminhões, ônibus e outros veículos automotores devem recolher anualmente o tributo, cuja alíquota varia de estado para estado e de acordo com o valor do veículo na tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE).
De acordo com o art. 156, compete aos Municípios estabelecer impostos sobre:
 - I. IPTU: Imposto Predial Territorial Urbano - incide sobre os imóveis de qualquer espécie;
 - II. ISS: Imposto sobre Serviços – Incide sobre qualquer tipo de serviço prestado;
 - III. ITBI: Imposto de Transmissão Inter Vivos - incide sobre a transferência de casas, apartamentos, prédios, barracões e os demais tipos de imóveis. Em geral, o ITBI é pago pelo comprador do imóvel;
 - IV. Taxa de Serviços - cobrança de determinados serviços prestados ao contribuinte (taxa de iluminação pública);
 - V. Taxa pelo serviço de polícia - para licença de serviço;
 - VI. Contribuição de Melhoria - pagamento em decorrência de melhorias urbanas em determinada área, as quais valorizam os imóveis situados neste local;
 - VII. Contribuição Social de Previdência e Assistência dos Servidores Municipais

Pode-se salientar que a competência Tributária do Município envolve fixação de alíquotas, dentro dos limites, isenções, incentivos, prazos, etc. Não podendo criar impostos. Segundo o art. 154, inciso I, os impostos só poderão ser instituídos por lei complementar, impostos não previstos constitucionalmente como sendo competência da União. Ou seja, todos os impostos não previstos no art. 153, cuja competência para instituição é da União, com exceção do imposto sobre grandes fortunas, podem ser instituídos por meio de lei ordinária.

Desta forma, é necessário criar medidas que visem reduzir a burocracia brasileira e o IVA é o caminho para que isso ocorra, contudo, sobre a temática será discutido no capítulo a seguir.

2.1.2 Taxas

O artigo 145, II da Constituição Federal, assim como o artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN), ao tratarem das taxas, repetem a mesma definição, ou seja, corroboram que a esta espécie tributária, que pode ser instituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Deste modo, a própria norma já faz, de forma indireta, a definição do que vem a ser o tributo ora em estudo. Analisando os citados artigos, pode-se perceber que as taxas devem ser cobradas pelo ente político que exercer determinado poder de polícia, ou mesmo que execute ou mesmo coloque à disposição de contribuintes determinados ou determináveis algum serviço público essencial.

Assim, Paulsen e Velloso (2019, p. 34) relatam um breve conceito acerca do que vem a ser a taxa, assim como o elemento primordial que a diferencia dos demais tributos, em especial dos impostos:

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado.

Na definição trazida pelo autor, é fixado ponto importante acerca das peculiaridades do tributo, de forma a se deixar bem claro que na base de cálculo da

taxa é imprescindível que fique bem claro a medida da intensidade da participação do Estado. Em outras palavras, os autores expressaram que a base de cálculo atinente as taxas deverão exprimir de forma clara o valor da prestação de serviço efetivada ou posta à disposição pelo Estado, ou mesmo o valor estimado para a taxa de polícia (PAULSEN; VELLOSO, 2019).

2.1.2.1 Taxas de serviços

O primeiro passo para poder entender a tributação de taxas cobradas sobre os serviços públicos é delimitar, no âmbito administrativo, o que vem a ser serviço público. Sobre o tema é de grande valia trazer à baila o conceito de serviço público estabelecido por Ishida e Martelli (2015, p. 12):

De forma simples e objetiva, conceituamos o serviço público como toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade.

Mesmo estando à definição do renomado autor em perfeito acordo com o que muitos entendem por serviço público, vale esclarecer que, trazendo a citação acima e encaixando-a no seio do contexto tributário, o conceito ora proposto excederá ao objeto tributário.

Isso ocorre porque nem todos os serviços prestados pelo Estado são passíveis de cobrança de taxa, uma vez que, a própria Constituição Federal, ao traçar a competência dos entes políticos para instituir e cobrar tributos (artigo 145) delimitou a cobrança de taxas aos casos em que o serviço prestado possa ser, dentre outras características, específico e divisível. Usando o mesmo entendimento, o artigo 79 do Código Tributário Nacional exige que, para que ocorra a tributação sobre o serviço prestado pelo Estado, este deverá ser divisível, específico, e utilizado efetivamente ou colocado à disposição para que o contribuinte faça uso. Prescreve da seguinte forma o citado artigo do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte:
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à

sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
II - Específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (BRASIL, 2009).

Note-se que o Código seguindo os ditames da Constituição Federal, mais uma vez, transpassa as características de generalidade e abstração inerente às leis e define, nos incisos II e III, o que vem a serem os serviços específicos e divisíveis. Contudo, cabe ainda frisar que os demais serviços públicos não abrangidos pelo rol do artigo 79 do Código Tributário Nacional, ou seja, aqueles tidos como gerais ou indivisíveis, são mantidos através da receita gerada pelos impostos, haja vista tratarem de serviços prestados ou postos à disposição de toda a coletividade de pessoas, não sendo possível definir os usuários.

2.1.2.2 *Taxas do Estado*

Os Estados, em razão da sua soberania, gozam da prerrogativa de restringirem ou condicionarem os direitos individuais em prol da coletividade, garantindo, assim, o bem-estar comum em detrimento dos interesses de um ou alguns indivíduos isoladamente. Tal prerrogativa, comumente utilizada no meio administrativo, recebeu o status de princípio, denominado de supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Logicamente, as relações sociais vão ensejar, em determinados momentos, um conflito entre o interesse público e o interesse privado, mas ocorrendo esse conflito, há de prevalecer o interesse público.

É desta forma que ficou consignado na Carta Magna brasileira a possibilidade de os entes políticos cobrarem taxa sobre o efetivo e regular exercício do poder de polícia, de modo que a administração, ao regular os interesses coletivos e individuais, podendo inserir carga tributária sobre aqueles que batem à sua porta buscando legalizar o exercício de um direito.

2.1.3 Empréstimos compulsórios

Tal espécie tributária está constitucionalmente prevista no artigo 148 da Carta

da República, assim como, na esfera infraconstitucional no artigo 15 do Código Tributário Nacional. Ambos os diplomas disciplinam as formas e as possibilidades dadas à União para a instituição do referido tributo, limitando a cobrança aos casos de: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – investimento público de caráter urgente, e de relevante interesse nacional. De acordo com Abrantes (2014, p. 3):

As despesas extraordinárias decorrem de calamidade pública, como: chuva e enchente ou situações anormais que provoque desastres, isto é, esta decorrerem da premente necessidade de acudir vítimas de calamidades públicas severas ou outros eventos de caráter socioeconômico, quem ponham em perigo equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade.

Do mesmo modo, prescreve o supracitado artigo da Carta Fundamental que o empréstimo compulsório apenas será instituído mediante a edição de Lei Complementar, significando, a contrário senso, que por mais extremadas e necessárias que sejam as razões que darão azo à cobrança do dito tributo, este gozará de validade apenas se instituído por aquela espécie legislativa.

No entanto, cabe frisar o que determina a Lei Maior quando trata do processo legislativo destinado à elaboração de Lei Complementar, disciplinando que esta seja aprovada por maioria absoluta em ambas as casas do Congresso Nacional.

Nota-se, porém, que a destinação da receita da arrecadação dos empréstimos compulsórios nada tem a ver com a forma de arrecadação do dito tributo, que, por não possuir fatos geradores próprios, podem ser cobrados através de tributos vinculados ou não vinculados.

Neste mesmo sentido, Pereira e Eliali (2021, p. 8) asseveram que os empréstimos compulsórios podem figurar no meio prático, revestidos de qualquer uma das espécies tributárias existentes no ordenamento brasileiro, conforme se depreende das linhas abaixo transcritas.

Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem ao gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa, ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio, hipótese de incidência/base de cálculo.

Como o próprio nome sugere, trata-se de um empréstimo de dinheiro ao fisco, empréstimo este que deverá ser devolvido em prazo e condições de resgate previamente estabelecidos pela lei que instituiu o tributo.

Ao longo da história dos empréstimos compulsórios, alguns autores da doutrina chegaram a sustentar que não se tratava de um tributo, devido ao fato de existir a obrigatoriedade de restituição do valor “emprestado” ao fisco aos contribuintes alcançados pela exação.

Muito embora essa tenha sido posição de destaque defendida por muitos estudiosos do Direito Tributário, mesmo estando a presente exação impressa nos diplomas constitucionais de 1967 e 1969 com requisitos inegáveis de tributo, tal tese restou defasada ao prescrever o texto constitucional, em uma das hipóteses de instituição da exação, que seja observado o princípio da anterioridade tributária disposta no artigo 150, III, “b” da Carta Fundamental.

Dito isso, pode-se concluir que a obrigatoriedade de restituição dos valores cedidos, mesmo que compulsoriamente, ao fisco, nada mais são do que uma característica inerente a esta espécie tributária.

Ainda sobre a restituição, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o fisco deverá restituir o valor emprestado pelos contribuintes na mesma espécie em que recolhido.

2.1.4 Contribuições especiais

A espécie tributária, contribuições especiais assim como os empréstimos compulsórios, embora já seja pacífico na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são de competência privativa da União.

O artigo 149 da Constituição Federal prevê o seguinte:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (BRASIL, 1988).

O presente artigo menciona ser a União competente para instituir algumas contribuições que são instrumentos de atuação nas áreas às quais estão destinadas suas atuações. Estas contribuições, conforme remonta o próprio texto constitucional, tem o seu elemento finalístico distinto, de modo que podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Assim, Sabbag (2013, p. 501) apresenta algumas linhas sobre as contribuições: “as contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo”.

Na mesma linha, o supracitado autor, após sustentar que a contribuição especial seja, de fato, espécie tributária, escreve o seguinte: “[...] o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carregado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte” (SABBAG, 2013, p. 498).

Diferenciando as contribuições das demais espécies tributárias, Pinto (2017) estabelece que a contribuição especial se diferencia das figuras do imposto e da taxa em razão da sua referibilidade indireta a uma atividade estatal. Entende-se por referibilidade indireta a possibilidade de a arrecadação ser vinculada a um evento posterior à realização da contraprestação por parte da Administração Pública.

Deste modo, Pinto (2017) afirma estar a espécie tributária ora em estudo em uma espécie de “coluna do meio” entre impostos e taxas.

Existem quatro espécies de contribuições especiais cobradas no Brasil, e o critério para distingui-las é o fim para o qual os recursos são destinados, conforme expressa afetação constitucional. Nesse sentido, temos as seguintes espécies de contribuições especiais:

- a) Contribuições Sociais - contribuições Sociais de Seguridade Social (Saúde + Previdência Social + Assistência Social) e contribuições sociais gerais

- (custear demais políticas do Estado Social);
- b) Contribuições Profissionais - para custear as Entidades Representativas de Classes;
 - c) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs) - para custear as despesas que a União suporta quando desenvolve ações de Intervenção no Domínio Econômico;
 - d) Contribuição de Iluminação Pública (CIP) - para os Municípios e o DF custearem a iluminação pública das ruas.

A Constituição Federal, artigo 149 determina que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo, podemos destacar duas das características das contribuições especiais, quais sejam, são tributos não vinculados, mas de receita afetada pela Constituição.

Salvo uma única exceção, somente a União pode criar contribuições sociais, sejam elas as destinadas ao custeio da seguridade social em que os recursos arrecadados se destinam ao custeio de políticas públicas direcionadas para efetivação da saúde, previdência social e assistência social (os três direitos sociais que integram o conceito de seguridade social, conforme art. 194, da Constituição), ou sejam as chamadas contribuições sociais gerais (em que os recursos arrecadados se destinam a políticas públicas direcionadas para a efetivação de outros direitos sociais como a educação, segurança, moradia, transporte; etc.). A exceção em comento é a que está expressamente prevista no art. 149, § 1º, da Constituição Federal, autorizando que cada ente da federação cobre a contribuição previdenciária dos seus servidores públicos efetivos para viabilizar o custeio dos benefícios do regime próprio de previdência.

No que se refere às contribuições sociais, assim como ocorre com os impostos residuais, a União poderá instituir novas contribuições residuais de seguridade social, autorizadas no art. 195, §4º, desde que inovem quanto ao fato gerador e base de cálculo e sejam não cumulativas, sempre mediante Lei Complementar. Para todas as demais contribuições especiais já presentes no texto constitucional, pode-se utilizar lei ordinária para sua criação.

Além das contribuições de competência da União, a partir da Emenda Constitucional 39/2002, através da criação do art. 149-A na Constituição Federal foi criada a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública - CIP, de competência dos Municípios e Distrito Federal (DF), estabelecida em razão de polêmica quanto à inconstitucionalidade da cobrança de taxa de iluminação pública sendo declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como inconstitucional (STF, Súmula nº 670). A CIP tem como fato gerador o consumo de energia elétrica concluindo o STF que este é regido pelo princípio da capacidade contributiva, podendo ser cobrada na fatura de energia elétrica através de convênio firmado entre município e concessionária prestadora do serviço e fornecimento de energia elétrica.

Dentre as espécies de tributos dispostas anteriormente no item 3.3, destacam-se os impostos, que seguem no topo da arrecadação de tributos no Brasil sendo a maior fonte de receita dos entes políticos.

Há de se destacar que a Constituição Federal, em busca do equilíbrio da federação e da equalização das receitas entre as pessoas políticas, na proporção de seus gastos, previu no artigo 157 e seguintes a repartição de receitas tributárias dos impostos, única espécie tributária sujeita a esse mecanismo, com exceção da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para combustíveis (CIDE-Combustíveis).

Portanto, além de considerar as receitas tributárias, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram seus orçamentos e programas de governo considerando também todos os repasses de recursos públicos advindos da repartição de receita.

Os municípios são o ente político mais frágil quando se observa a composição das receitas para investimento e gastos do governo. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) atualmente o Brasil têm 5.569 municípios, que precisam dividir entre si a receita de tributos Estaduais e da União, tendo na maioria das vezes como maior fonte o ISSQN, que ao lado do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) correspondem às receitas próprias.

Ressalta-se que as contribuições sociais, no entanto, são responsáveis por parte do financiamento da seguridade social, ou seja, atividades custeadas pelo Governo Federal correlacionada ao campo da saúde, assistência e previdência social, haja vista que o próprio Texto Supremo elencou rol não exaustivo de

contribuições sociais a serem cobradas de diferentes pessoas, além de algumas atividades previamente estabelecidas com o fim específico de custear parte das atividades acima dispostas.

2.1.5 Contribuições de melhorias

Está posto no inciso III do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir e cobrar contribuição de melhoria em decorrência de obra pública.

No mesmo sentido, o tributo em comento encontra fundamentação infraconstitucional no artigo 81 do Código Tributário Nacional, nos termos em que segue:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 2009).

Por ter o CTN entrado em vigor antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, parte da doutrina nacional questionava se o referido artigo da legislação tributária supra, teria sido mesmo recepcionado pela nova ordem constitucional.

Parte da doutrina sustentava que o dispositivo acima, assim como o artigo 82 do CTN não teriam sido recepcionados pelo texto constitucional de 1988, haja vista constar no artigo 145, III da Carta Republicana apenas a possibilidade de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem a contribuição de melhoria em razão de realização de obra pública, não vigorando as disposições acerca da valorização imobiliária.

3 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

Uma discussão atual e constante que paira sobre a sociedade brasileira é a imprescindibilidade de o sistema tributário nacional ser reformado e, particular, simplificado, sendo que se conclui, de forma unânime, de que esta medida, além de necessária, se faz urgente.

Tal discussão, tem causado uma crescente repercussão em todos os cenários sociais alcançando em especial o governo. Nesse sentido o tema tem grande relevância tanto para crescimento econômico do Brasil quanto para a população em geral que, se mostra cada vez mais insatisfeita com a grande variedade de impostos pagos e a quase ausência do retorno destes para o bem-estar social.

Nesse sentido, o IVA seria como uma proposta de imposto único acrescentaria apenas o campo dos impostos sobre o consumo como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Programa de Integração Social/ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), simplificando e diminuindo o tempo e o esforço, como também os custos gastos para pagamento de guias ao governo (CORDASSO; HOMEM; CUNHA, 2019).

O tributo tem suas origens no CCiF, laboratório de ideias independente e imparcial, composto por especialistas influentes na área tributária e finanças públicas. O CCiF foi criado em 2015 tem a finalidade de aperfeiçoar a gestão fiscal através da simplificação, neutralidade, transparência, isonomia e capacidade de arrecadação do sistema tributário (BRASIL, 2019).

Em 2019, esse imposto foi apresentado à câmara dos deputados e ajuntada à proposta do deputado Baleia Rossi, que apresenta o seguinte o modelo (Figura 1) proposto pela PEC 45/2019 (PEREIRA, 2020):

Figura 1 – Modelo do IVA



Fonte: Pereira (2020).

O IVA é tributo de grande sucesso mundial, sendo utilizado em mais de 150 países mundialmente, que o implantaram em seus ordenamentos jurídicos fiscais, sendo que teve diversas tentativas para o desenvolvimento do IVA, tendo seu primeiro ensaio após a primeira guerra mundial. O IVA refere-se a um imposto federal sobre o consumo, sendo um imposto indireto, plurifásico e de matriz comunitária, o qual acontece de forma subtrativa indireta, o que colabora para a expansão e adoção desse sistema tributário em muitos países, não apenas na Europa, por se tratar de uma forma de tributação, com a finalidade de alcançar a eficiente integração tributária entre vários Estados, além de fornecer para a diminuição da carga tributária, quando comparada a outros sistemas tributários.

De acordo com Souza et al. (2020) o imposto em questão é cobrado em todas as fases da produção e da comercialização do produto, possibilitando assim em cada fase, o crédito adequado ao imposto debitado na etapa anterior, essa característica faz com que o IVA torne um tributo neutro. Portanto, é um imposto geral por abranger a generalidade dos produtos e serviços, e não somente as categorias especiais de bens e sendo que sua incidência é determinada por exceção, e não por meio da indicação dos bens e serviços sobre os quais incide, contudo por uma lista de bens e serviços sobre os quais não apresentarão incidência; e é indireto pelo fato desse imposto pode ser transmitido para outro

individuo, ou seja, o imposto indireto acontece quando existe uma pessoa que colabora, e outra que, para o fisco, necessitará desempenhar as obrigações de recolher o tributo, ficando assim responsável pelo débito caso não decorra como a lei constitui.

Os mesmos autores citam dois exemplos de um modelo de incidência do IVA e de um imposto cumulativo em duas ocasiões: a primeira seria uma cadeia longa (Quadro 1) e uma cadeia curta (Quadro 2), em que as duas últimas fases são realizadas pela mesma empresa. Verifica-se que a tributação do IVA é a mesma independentemente de como a produção está organizada, mesmo existindo alíquotas diferentes ao longo da cadeia. Já tributo cumulativo, depende da incidência estar sujeito da forma que está sendo feita a organizada da produção, sendo mais elevada no caso de cadeias longas de produção.

Quadro 1 – Exemplo de cadeia longa

	Valor da venda (A)	IVA não cumulativo				Imposto cumulativo	
		Alíquota (B)	Débito (C = A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquot a (E)	Imposto devido (A*E)
Etapa 1	100	5%	5		5	5%	5
Etapa 2	200	15%	30	5	25	5%	10
Etapa 3	300	10%	30	30	0	5%	15
Produção final	100	10%	40	30	10	5%	20
Tributação final					40	50	

Fonte: Souza et al. (2020)

Quadro 2 - Exemplo de cadeia curta

	Valor da venda (A)	IVA não cumulativo				Imposto cumulativo	
		Alíquota (B)	Débito (C = A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquot a (E)	Imposto devido (A*E)
Etapa 1	100	5%	5		5	5%	5
Etapa 2	200	15%	30	5	25	5%	10
Etapa 3	300	10%	40	30	10	5%	20
Tributação final					40		35

Fonte: Souza et al. (2020)

Segundo Appy (2015) ressalta que tal imposto é bem estruturado, as exportações e investimentos são desonerados, e as importações são tributadas equivalente à produção nacional, sendo um tributo incidente sobre o consumo, ainda que seja adquirido ao longo da cadeia de produção.

Com relação a arrecadação do IVA, Souza et al. (2020) afirmam que consiste na forma que o imposto acrescenta cada fase de circulação do produto ou serviço, de tal modo, na sua segunda etapa é abatido o valor a ser pago (calculado, de acordo com a aplicação da alíquota no preço cheio) o montante que adveio na operação anterior, onde há no momento a presença da não cumulatividade.

Deve-se considerar também que a forma como são realizados os repasses desse imposto, difere de como é realizado no Brasil, no mesmo os impostos indiretos sobre o consumo e serviços têm várias formas de repasse, o que não ocorre nos países que adotam o IVA em seus ordenamentos jurídicos, visto que nos mesmos, os Estados não têm autonomia para modificar a legislação, apesar disso o tributo é arrecadado pelos Estados e sua receita é compartilhada entre Estados e municípios.

Ressalta-se ainda que após a realização de uma análise com relação a arrecadação do IVA é imprescindível conhecer de onde o imposto necessitará ser deduzido, sendo que esse tipo de tributo é deduzido de duas formas: no país de destino ou no país de origem, no qual estar sujeito da política nacional e

internacional onde esteja integrado. Nesse sentido, Souza et al. (2020) afirmam que a tributação no país de origem, refere-se a dedução realizada no país onde são produzidas as mercadorias, abstraindo-se do país de destino onde se executa o consumo, já a tributação no país de destino refere-se a dedução de acontece o consumo, desconsiderando-se o país de origem.

3.1 Breve contextualização histórica

A definição de valor agregado ou valor adicionado, revela uma informação que admite conhecer o valor que foi designado por um agente econômico, ou seja, é o valor moldado durante o processo produtivo adquirido pelo bem. Por exemplo, em uma organização, o valor agregado é a contribuição extra de uma atividade ou processo para que tal contribuição produza um bem e serviço. Embora o IVA tenha ganhado notoriedade no cenário global nos dias atuais ele não é novidade em outros países.

O IVA não é um imposto recente. Ele vem do Egito antigo há 3.300 anos a.C. Os Gregos e Romanos estipularam formas de tributação específicas sobre os negócios realizados dentro de suas fronteiras, sendo que as receitas oriundas dos impostos incidentes sobre as transferências e vendas de mercadorias destinavam-se à proteção do comércio (VASQUES, 2016).

Foram várias as tentativas para a criação do IVA, tendo seus primeiros ensaios ocorridos após a primeira grande guerra mundial, momento em que alguns países se viram obrigados a promover uma reforma na fiscalidade indireta. Assim, este nasceu como produto da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos, tendo o objetivo de atenuar os efeitos da imposição em cascata.

Na Alemanha, a ideia deste elemento deste modelo de imposto surgiu em 1916, em razão da necessidade de custear as despesas ocorridas na primeira guerra mundial. Com isso, a implantação de um imposto único sobre as transações de mercadorias, o chamado *Warenumsatzstempel*, teria, cumulativamente, a taxa de 0,1% sobre todas as vendas de bens. Em seguida, esse imposto passou a abranger, também, os serviços prestados, sendo conhecido como o novo *Umsatzsteuer*. Em 1919, as implicações surgidas de um imposto cumulativo fizeram com que houvesse, uma reforma, de forma que incidisse o imposto passasse a incidir apenas

na diferença entre os inputs e os outputs das empresas (ROBERTO; AFONSO, 2019).

Vale destacar que, ainda que a Alemanha tenha apresentado uma ideia similar ao IVA, este país não foi o precursor e não teve o impulso suficiente para a criação do Imposto sobre o Valor agregado. Este realmente foi disseminado pela França na década de 30. Quando o país buscou incessantemente um sistema que coibisse a tributação em cascata e a evasão fiscal, e garantisse a eficácia da cobrança da exação, mas sem interferência na cadeira produtiva, pelo que o imposto deveria se qualificar como neutro (ROBERTO; AFONSO, 2019).

Assim a finalidade deste tributo na França foi a de evitar o acúmulo de cobrança de impostos nas diferentes etapas do processo de produção e da comercialização de produtos. No entanto, apenas no ano de 1954, foi efetivamente instituído como *taxe sur la valeur ajoutée*¹.

Posteriormente à efetivação do IVA na França, esse imposto foi efetivado na Alemanha, em 1 de janeiro de 1968, que, como foi percebido, há muito já ambicionava implantar um imposto não cumulativo sobre suas relações de consumo. Sendo, assim, tal imposto foi efetivado por ocasião da transposição da Primeira e Segunda Diretiva, a qual extinguiu os impostos cumulativos, ou em cascata, que até então vigoraram durante quase cinco décadas. É oportuno destacar que segundo Cardoso et al. (2021 p. 650): “Esse tributo consistiu, na mais relevante inovação fiscal da última metade do século”.

Dessa forma, a ideia sobre este modelo de imposto se propagou por toda a Europa e pela América. Pois o modelo IVA apresentou-se como um tributo único que envolvia toda a cadeia produtiva, além de minimizar custos, promovendo uma melhor fiscalização e a arrecadação se mostrou no meio do século, uma ideia muito atrativa.

Nesse cenário, o imposto sobre valor agregado passou a ser uma “doutrina” que se alastrou em todo o mundo. Assim, os países que buscavam estimular a industrialização e aproveitar o melhor da sua maior fonte de renda: arrecadação sobre o comércio acabaram buscando aderir ao IVA. De modo geral, na teoria, através da arrecadação do IVA, o Estado passa a tributar de forma mais simples para as relações de consumo quanto para a própria arrecadação. E isso se torna

¹ *Taxe sur la valeur ajoutée* - taxa sobre o valor agregado (DERZI, 1999).

notório desde a fase de produção até a comercialização final das mercadorias (VASQUES, 2016).

Vale destacar que o IVA se tornou notório rapidamente pelos demais países da União Europeia, pois este passou a ser requisito para participar do referido bloco econômico, que se beneficiavam dos benefícios advindos pela livre circulação de mercadorias entre eles. Conforme disposições legais instituídas pelo Tratado de Roma, que instituiu a Comunidade Econômica Europeia (CEE) em 1957 e tratava, por exemplo, da organização de um mercado de livre concorrência, o IVA mostrou-se como uma opção promissora (CARDOSO, 2021).

Ressalta-se que no apoio ao desenvolvimento do IVA, em meados de 1960, o Comitê Neumark, sugeriu sua adoção para o setor atacadista, paralelamente com um imposto especial para o setor varejista. Além disto, as finalizações propostas pelo relatório daquela Comissão, conduziram certas decisões dos Membros da Comissão Europeia, em Bruxelas, para a busca de um regime definitivo para o IVA europeu, o que demonstra que os impactos de tais recomendações foram consideráveis para a introdução deste imposto em todos os países da Comunidade Europeia.

O IVA também propagou-se pela América, sendo empregado atualmente em mais de 160 países. Na América Latina este imposto vem sendo utilizado em meio aos países-membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) com o intuito de promover uma melhor harmonização de legislações entre eles. A Argentina por exemplo um país vizinho ao Brasil já vem utilizando este modelo desde a década de 70. De fato, percebe-se que o IVA é uma alternativa viável a países, como o Brasil, que precisam aumentar sua arrecadação e minimizar o quanto possível os custos com a fiscalização (VASQUES, 2016).

Contudo, antes de instituir o IVA no Brasil é imprescindível perceber que a carga tributária do país se mostra demasiada alta para os padrões de um país emergente, e alcançou o pico histórico em 2021, chegando aos 33,90% do PIB. E mesmo assim o país vive a mais profunda crise fiscal, o que evidencia que o tamanho do Estado e a estrutura de gastos estão além da capacidade contributiva da sociedade e da economia brasileira. Assim, o grande obstáculo atualmente encontrado para a efetivação do IVA no ordenamento jurídico brasileiro consiste na forma federativa de

Estado, ou pacto federativo², adotado pela Constituição da República de 1988. Assim com a unificação do imposto muitos municípios teriam prejuízos na arrecadação (PORSSE, POZZA, 2021).

3.2 Principais características do IVA

Uma característica elementar do IVA, é que este é multifásico, isso ocorre pelo seu modelo de arrecadação onde, a sua cobrança é feita nas diferentes etapas da cadeia produtivas. Sob essa perspectiva Teixeira (2019, p.04) aponta que:

[...] o IVA tem como característica principal o fato de ser um imposto plurifásico. A sua forma de liquidação é constituída em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em cada cadeia de fornecimento. Assim o referido imposto é fracionado por todos os operadores que participam neste mesmo processo.

Enfatizando o caráter plurifásico e dando destaque ao caráter não cumulativo deste tributo Morais e Mello (2021, p.15) afirma que:

[...] o IVA é um modelo de imposto sobre consumo que advém sobre o valor agregado (ou acrescido), das transações de bens e serviços. este abarca diretamente a livre circulação de bens e serviços, alcançando todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final, sendo assim é um imposto plurifásico. [...] Em síntese, trata-se de um imposto geral sobre o consumo, não-cumulativo, cuja base tributável é dilatada (bens e serviços), e não distingue o bem importado em detrimento do nacional, portanto é neutro (não interfere na cadeia produtiva), além do mais utiliza o regime de tributação no destino, e isso proporciona melhores condições para o alcance da harmonização fiscal dos impostos indiretos.

Ainda sobre as características do IVA é crucial expor o pensamento postulado por Sousa (2021, p.25) em que vai além das questões da não cumulatividade e do caráter plurifásico ele nos aponta que:

[...] que esse mecanismo que surge da necessidade de cobrança transformou-se em eficaz ferramenta econômica de aquisição de receita. Não sem motivo, atualmente, 132 países do mundo colheram o IVA em seus sistemas tributários, e o motivo? Porque trata-se de um sistema neutro, é não discriminatório, pois promove com maior facilidade a concorrência e desta forma se mostra eficaz na arrecadação, e, notoriamente, este último fator é demasiado relevante para os cofres públicos. Em síntese, o IVA é percebido como o imposto sobre o consumo

2 Quando se fala em sistema federalista contido na referida Constituição brasileira, esse se pauta e se fundamenta, principalmente, no princípio da igualdade entre todos os entes federados, bem como pela descentralização e fortalecimento dos Estados e Municípios (PORSSE, POZZA, 2021).

que valoriza e promove liberdade de circulação dos bens e serviços, e liberdade de mobilidade do trabalho e dos capitais.

Diante das características acima expostas se faz oportuno explicar ainda que com brevidade os cinco aspectos do imposto em análise: não-cumulatividade, base tributável alargada, neutralidade, não-discriminação e tributação preferencialmente no destino.

A questão da não cumulatividade incide sobre a utilização do método do crédito do imposto ou do método das faturas, tal método implica em este não ser cumulativo, e a aplicação do regime do crédito financeiro no lugar do crédito físico; ambas se relacionam ao modo de cálculo do tributo (SOARES, 2022).

Assim o primeiro método incide na dedução do montante do imposto liquidado (debitado) nas transmissões de bens e serviços efetuados, dessa forma seria o valor total de imposto tolerado nas aquisições de bens e serviços, em um mesmo período de apuração. Já no segundo método, a adoção do crédito financeiro, ao contrário do que ocorre no físico (aplicado ao ICMS e ao IPI), o crédito não se atrela ao produto ou mercadoria, ou ainda ao serviço, mas sim encontra-se vinculado encargo financeiro proveniente do imposto, adquirido pela aquisição de bens e serviços (SOARES, 2022).

Explicando sobre a questão da base tributável alargada esta relaciona-se à possibilidade de incidência sobre bens e serviços de um modo mais amplo, ou seja, não há distinção entre mercadorias e serviços, como ocorre no sistema brasileiro. Ainda sobre este aspecto, pode-se deduzir que a adoção do imposto seria mais benéfica aos Municípios, uma vez que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tem sua abrangência limitada pela lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, além da própria ressalva constitucional relativa aos serviços compreendidos no ICMS. Ademais, os Municípios menores geralmente carecem de aptidão para uma arrecadação satisfatória do ISSQN ficando assim de alguma forma desassistidos (MORAIS; MELLO, 2021).

No tocante à neutralidade esta característica está ligada à questão plurifásica do imposto e concomitante à não-cumulatividade. Nesse sentido, como já foi exposto, o tributo ocorre ao longo de toda a cadeia produtiva, e, portanto, não intervém no custo das diversas operações, pois permite a dedução do IVA quando da aquisição do bem ou da contratação do serviço. Assim, a carga tributária acaba sendo suportada da melhor forma pelo consumidor final (MORAIS; MELLO, 2021).

Quanto à característica da não-discriminação está se refere à ausência de qualquer distinção entre bens e serviços em virtude de sua origem (nacional ou estrangeira). Sobre tal característica esta encontra-se estritamente ligada às relações internacionais, e por sua vez acaba se chocando com a estrutura brasileira principalmente no tocante à guerra fiscal, na medida em que o sistema tributário brasileiro permite que haja a variação de alíquotas de acordo com o Estado-membro, o que não ocorre com o IVA pois este deve incidir em toda base alargada podendo, talvez, se for o caso, minimizar o imposto quando se tratar de alguns serviços ou bens sociais, como os serviços de saúde, educação, etc. Nessa seara, portanto, a adoção do IVA, além de simplificar a atividade tributária, teria a maestria de finalizar a guerra fiscal, por meio do estabelecimento de uma alíquota nacional única (AZEVEDO, 2021).

Ainda se faz de grande relevância expor que a preferência pelo regime de tributação no destino, presente no IVA, se opõe por completo à lógica atual do ICMS, que, mesmo com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ainda promove e dá espaço a certos privilégios do regime de tributação na origem, e isto de alguma forma fomenta ainda mais a chamada guerra fiscal.

No entanto, essa guerra não encontra finitude posto que, ao unificar a tributação sobre o consumo e, portanto, transformar expressivamente a repartição de competências tributárias entre os entes da Federação em uma única tributação, a adoção de um imposto nos moldes do IVA passa a ser considerada por estudiosos, como Piscitelli (2017) e Harada (2021), uma violação ao pacto federativo, posto que a autonomia financeira dos entes depende da preservação de seu poder de instituir tributos.

Contudo para haver a efetivação da autonomia de um ente federativo pressupõe-se que a existência de meios que são capazes de garantir os recursos financeiros que possam custear as suas despesas, sem que ente dependa de cessões discricionárias por parte de outro membro federativo. Nesse sentido o posicionamento de Oliveira e Rossignoli (2019, p. 399), apontam que:

Não se pode falar em federalismo real, ainda mais tal federalismo com a lógica de igualdade entre os entes federados, cujo sistema está sujeito em grande parte de repasses voluntários. É oportuno destacar que, em tal panorama, essa transferência de recursos ainda que não seja obrigatória acaba gerando uma relação de subjugação política do ente destinatário da verba perante o concessor.

Sobre o que se expôs acima a autonomia do ente federativo está ligada à sua capacidade de se manter, de se autoadministrar. E a viabilidade para que isto ocorra é através do efetivo exercício das obrigações constitucionais e da garantia de que os membros da federação terão acesso aos recursos financeiros. Assim, se pode efetivamente afirmar que a independência financeira do ente federado é requisito basilar para a sua autonomia.

Por fim, para que haja a efetivação da autonomia dos entes federativos, é imperioso também que se concilie tal autonomia com o propósito de desenvolvimento do Estado brasileiro, o que implica em um apoio recíproco entre os membros federativos. Contudo, há um entrave para que esta reciprocidade ocorra posto que, os interesses de cada um dos entes políticos e a promoção de práticas de apoio entre eles acabam sendo divergentes (VASQUES, 2016).

Dessa forma, verifica-se que a contínua manutenção das competências tributárias da forma como estão estabelecidas atualmente no texto constitucional tem se mostrado nitidamente ineficaz. Sobre tal cenário basta observar, por exemplo, que a tributação está particionada em diversos tributos, cujas competências foram distribuídas entre a União (IPI, PIS, COFINS), os Estados-membros (ICMS) e os Municípios (ISSQN).

Do que se expos, o IVA oferece fundamento em todos os princípios acima descritos, uma vez que este é um tributo neutro. Em linhas gerais, podemos pontuar que trata-se de um tributo cuja vantagem se mostra ampla e geral; que pratica uma alíquota única para todos os produtos e serviços, com exceção dos taxados cujo caráter é seletivo; e por ter essa alíquota única ele não apresenta nenhuma diferença entre os entes federativos; e, isso o faz também ter um caráter igualitário. Contudo, quando o seu caráter seletivo estiver mantido este terá a capacidade contributiva, cuja finalidade é deixar mais barato, bens de primeira necessidade, e mais caro os supérfluos.

3.3 IVA na União Europeia e como Precursor de Integração do Mercado Comum do Sul – Mercosul

É inegável que, a revolução do conhecimento e da informação, transformou sobremaneira, os mercados econômicos, fazendo surgir, uma nova realidade

financeira, política, econômica e social no contexto mundial. Essa nova realidade econômica, acabou paulatinamente minimizando a capacidade dos entes federativos controlarem as políticas internacionais dentro de suas próprias fronteiras. Nesse contexto, pode-se verificar pelo menos em parte da justificativa a transferência dos poderes periféricos para o poder central, visando fortalecer a autonomia nacional.

Assim, pelo que se apresentou anteriormente sobre o pacto federativo implantado pela Constituição da República de 1988, tem-se que, apesar de ter ganhado grande notoriedade e referência no mundo, tal avanço gradativamente se perdeu ao longo dos anos, passando a ser essencial rever este modelo federativo ainda existente no Brasil, com a finalidade de seguir as transformações provenientes dessa nova realidade, originou a formação de blocos regionais, como a Comunidade Europeia.

Na época em que a Comunidade Europeia foi criada, os seis países originais da UE estavam usando diferentes formas de tributação indireta, a maioria das quais eram impostos em cascata. Tratava-se de impostos multiestágios que incidiam cada um sobre o valor real da produção em cada etapa do processo produtivo, impossibilitando a determinação do valor real do imposto efetivamente incluído no preço final de um determinado produto. Como consequência, havia sempre o risco de os países da UE subsidiarem, deliberada ou acidentalmente, as suas exportações superestimando os impostos reembolsáveis na exportação.

A UE foi dominando, da melhor forma, os desafios que o IVA ia ocasionado, e o seu sucesso da sua implantação era favorável e conseqüentemente, despertava a atenção de outros países. A Associação Fiscal Portuguesa cita algumas características para o sucesso do IVA, sendo eles (FORTES, 2018, p. 11):

- a) Eficiência – referente de um imposto plurifásico, contudo não cumulativo;
- b) Impulsiona a competitividade – referente ao consumo, todavia não contrafaz a produção nem onera a exportação;
- c) Produtivo – na medida em que alcança proporcionar muita receita.

As virtudes do IVA, segundo Forte (2018, p. 12):

- a) Neutralidade interna e internacional: a neutralidade do IVA é um benefício reconhecida por todos. Acontece em todas as fases, todavia a carga tributária mantém-se igual, involuntariamente da integração ou não integração das empresas. O imposto é adequado ao preço dos bens ou serviços, conforme a cadeia das deduções e dependendo da tributação correta na fase final;

- b) Efeito de anestesia fiscal no consumidor final: esse consumidor na compra de bens e serviços está focalizado no preço fixado e pergunta qual o preço final a pagar, não obstante o IVA deve constar separadamente na fatura, o imposto dissolveu-se no preço final dos bens ou serviços a pagar pelo consumidor final. O efeito anestésico ofuscar-se no caso de um aumento da taxa reduzida ou intermédia para normal, que faz ampliar significativamente o preço do bem ou serviço;
- c) Generalidade ocasiona a uma significativa arrecadação da receita: Reconhece-se com um tributo correto para as receitas orçamentais; é o imposto que desenvolve maior receita para os cofres do Estado; as receitas do IVA possibilitam o aumento ao longo dos anos.

Nesse sentido, quanto às alíquotas, IVA funcionava de acordo com a divulgação do “Serviço das Publicações da União Europeia”, imposta na base de dados eletrônica EUR-Lex (ROCHA; CAPELI, 2017, p. 226):

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

Ressalta-se que, à semelhança da CEE, havia o Mercado Comum do Sul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, mais tarde, a Venezuela aderiu), que derivou de uma estratégia de organização conjunta para requerer o desenvolvimento socioeconômico. O (IVA) foi uma importante ferramenta de reforço a liberalização comercial no Mercosul. Frente as fragilidades do sistema multilateral e a necessidade da ampliação da integração regional, os Estados procuravam cada vez mais subsídios de alavancagem do comércio entre eles. Nesse sentido, continua válida a experiência bem-sucedida de alguns blocos como fonte de inspiração para reformas e melhorias nos sistemas que participam. Portanto, a experiência do uso do IVA dentro do modelo da União Europeia passou a ser interessante para os parceiros do Mercosul (VASQUES, 2016).

Como características dos países-membros, a Argentina tem um IVA federal que se justapõe a todas as etapas do processo de produção e movimentação de bens e serviços, logo trata-se de um tributo indireto, real, não cumulativo, plurifásico

e que beneficia a integração internacional. Já no Paraguai o IVA foi implantado em 1992 e, concomitante com a Argentina, também é plurifásico e não cumulativo. Com relação ao Uruguai o IVA é plurifásico, implantado em 1967, sendo um dos primeiros países fora da Europa a aderir esse tributo, e sendo reestruturado no ano de 1972 (CORDASSO; HOMEM; CUNHA, 2019).

Ainda sobre o IVA no MERCOSUL, existem justificativas e razões para que exista a adoção desse imposto, sendo eles:

Imposto sobre vendas são insatisfatórios; b) União aduaneira exige a supressão de algumas barreiras discriminatórias e o IVA facilita o comércio; c) possibilidade de supressão ou redução de outros impostos com a adoção do IVA; d) a evolução dos sistemas tributários, muitas vezes, não se adapta ao desenvolvimento do país, tornando-se necessária a criação do IVA e, também a necessidade de harmonização tributária para a livre circulação de bens e serviços (SMARGIASSI et al., 2014).

Nesse sentido, compreende-se que este poderia ser um bom caminho para a melhoria do Sistema Tributário Brasileiro, como também as relações do Brasil no Bloco Econômico no qual está incluído. Referente a isso, verifica-se, também, que o IVA promoveria o relacionamento comercial e econômico entre os Estados-partes.

Todavia, correlacionando com a experiência do Mercosul, surgiu duas dificuldades de harmonização fiscal efetiva para transações intrabloco, sendo eles: primeiramente, as diferenças quanto a alíquotas nominais sobrepostas pelos países de destino, que refere-se ao peso ativo da tributação “sobre importação” que variava de membro a membro, necessitando o sistema de definições mais objetivas quanto a limites mínimos. Já o segundo que refere-se a burocracia tributária, ressalta-se que, à exceção do Brasil, os membros aceitam o conceito IVA em seus regimes de tributação, mesmo que as receitas sejam subdivididas internamente posteriormente a cobrança na importação. Nesse sentido, o impulso ao Mercosul transcorre questões de economia política, absolutamente afetas a inclinações ideológicas dos governos dos países-membros (ROCHA; CAPELI, 2017).

4 METODOLOGIA

4.1 Tipo de estudo

Para a construção deste Trabalho de Conclusão de Curso foi desenvolvida uma formação teórica sobre o tema, iniciando-se por uma pesquisa bibliográfica, que permitiu uma análise sobre o tema de pesquisa.

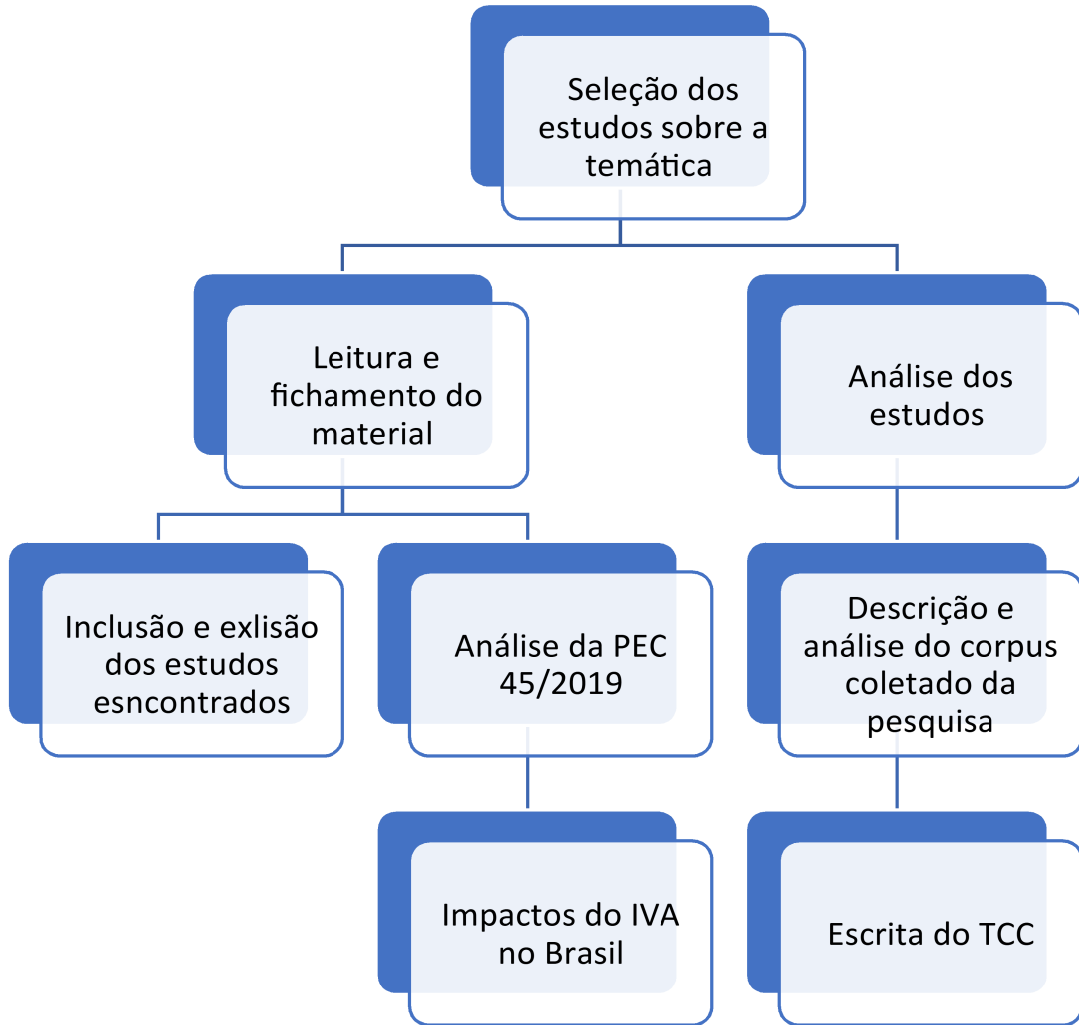
Desta forma, a presente pesquisa deve ser pautada em uma metodologia descritiva, por isso, a priori, utilizar-se-á o enfoque qualitativo de investigação. Considerando que “[...] a pesquisa se limita a uma investigação (impacto): pretende-se aumentar o conhecimento dos pesquisadores e o conhecimento ou o ‘nível de consciência’ das pessoas e grupos considerados” (THIOLLENT, 2002, p.16); percebe que este método atende bem a esta pesquisa. Tal proposta metodológica permitiu que a pesquisa possa, em desenvolvimento, redimensionar a compreensão do Imposto do Valor Agregado em favor de alguma observação pontual sobre fatos cotidianos percebidos.

Para encontrar os dados da pesquisa foram realizadas pesquisas através de uma pesquisa exploratória, por meio de livros, revistas, artigos científicos, monografias e etc. Esses levantamentos constituíram o corpus da investigação e fornecerão subsídios para o estudo dos procedimentos utilizados, na observação do Imposto de Valor Agregado e seus impactos na Reforma Tributária e, portanto, os métodos utilizados possibilitaram o cruzamento de informações e uma análise mais abrangente, uma vez que as análises do levantamento bibliográfico podem emergir aspectos de novos entendimentos. O escopo teórico que norteou este estudo está, pois, ancorado na Pec 45/2019.

4.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Foi realizada uma pesquisa bibliográfica e para a melhor orientação no processo de pesquisa e desenvolvimento da pesquisa foram obedecidos os seguintes procedimentos, como demonstra o fluxograma abaixo (Figura 2):

Figura 2 – Fluxograma das etapas do estudo



Fonte: Autora (2022).

5 O IVA COMO FERRAMENTA PARA A MELHORIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro atual tem passado por sérias dificuldades, a começar pela sua complexidade e a alta carga tributária imposta. Por conta disso, nos últimos anos têm surgido diversos estudos sobre a possibilidade de reforma tributária que fosse capaz de mudar tal conjuntura. Corroborando tal situação tem-se também a complexidade do formato deste sistema onde os Estados, a União e os municípios possuem seus regulamentos tributários distintos. E tal situação faz com que em muitas ocasiões a arrecadação se torne ineficiente, principalmente no não cumprindo com sua função principal que é arrecadar para posteriormente com os recursos obtidos retornar à sociedade na forma de melhorias na qualidade de vida.

Contudo, o pensamento dominante que paira está pautado sobre a diminuição de tributos cobrados ao contribuinte. Com isso a intenção é que este tributo seja aplicado de forma geral e indireta, e não deve onerar o contribuinte, porque independentemente da quantidade de transações feitas anteriormente, este é previamente deduzido o valor do IVA incidente.

Com isso, o intuito de implementar um IVA, seria de tornar em um tributo único que deve recair sobre o valor adicionado ao produto ou serviço em cada etapa da produção ou comercialização, chegando ao consumidor final, de forma simples e unificada com isso o IPI, o ISS e o ICMS seriam arrecadados em uma única exação, sendo está de competência da União. É oportuno frisar que o IVA apesar de alguns pontos de intersecção com ICMS e com o IPI, este se diferencia em aspectos como: a hipótese de incidência do IVA é bem mais larga, pois alcança não somente as operações de industrialização, mas também de circulação de mercadorias em suas diversas fases, da fábrica ao consumo, assim como também a prestação de serviços.

Dessa forma, nesse capítulo discute-se os impactos do IVA no sistema tributário brasileiro e as dificuldades para implantação do IVA no Brasil.

5.1 Impactos na implantação do IVA no sistema tributário brasileiro

Analisando os possíveis impactos da aprovação da PEC 45/2019 e a adoção de um imposto tipo IVA no sistema tributário brasileiro, inicialmente o primeiro

impacto seria a facilitação para realizar negócios, visto que um imposto tipo IVA, possibilita ao país uma harmonização tributária, pois com uma legislação interna com uma burocracia menor, o país atrairia mais investimentos de outros países, como também ocorreria uma reaproximação entre os países no que se refere-se ao comércio exterior, importação e exportação, fatores que vem perdendo força com o passar dos anos. Ressalta-se que complexidade excessiva do sistema tributário brasileiro, representa menos investimentos e, logo, produtividade inferior para o país (MENEZES, 2021).

Ressalta-se que no Brasil é o país que mais vincula e temporiza as obrigações tributárias, que segundo o relatório *Doing Business* do Banco Mundial (2018), no ano de 2015 no país foram 1.958 horas para as empresas pagarem impostos, levando em média seis vezes mais tempo para o pagamento de impostos quando comparado a países da América Latina e Caribe, que levando 332 horas por ano.

Seguindo o princípio da neutralidade, o IVA teria um impacto importante, visto que o mesmo suprindo as dificuldades encontradas pelos legisladores em abordar todas as novas relações sociais e avanços tecnológicos pela legislação. Por ser um imposto livre de isenções e benefícios, o IVA se mostra uma ferramenta capaz de abranger todos os produtos e serviços disponíveis e ainda os que aparecerão sem quaisquer limitações. Seu cálculo é simples, o valor agregado dos produtos, sem distinções. De tal modo, o IVA, por sua própria essência principiológica, impede que a cada nova alteração, o legislador tenha que inflar ainda mais o sistema tributário com uma nova norma, que, por muitas vezes, não encontra-se disponível conforme os avanços dos tempos atuais (TEIXEIRA, 2019).

Nesse sentido, demonstra-se os impactos do IVA na reforma tributária brasileira, no qual vale ressaltar que os impactos do imposto para cada ente federado ou contribuinte não são taxativos, pois todas as partes que integram um processo de reforma tributária sofrem decorrências:

- a) Unificação de tributos (simplificação) – é um impacto positivo para o contribuinte, pois, após a unificação, existirá uma legislação unificada do IBS. No Brasil, ainda cada tributo tem sua legislação exclusiva, além de várias exceções, grande quantidade de alíquotas, acréscimos fiscais e regimes especiais;

- b) Regime de incidência do IBS (não cumulativo) - É garantido ao contribuinte contrabalançar o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores. E conseqüentemente, torna o custo menor do bem ou do serviço para as pessoas jurídicas e como também no consumidor final;
- c) Tributação no destino – visando o fim da guerra fiscal, já que a arrecadação tributária não caberá mais ao Estado. E conseqüentemente é possível verificar que para alguns Estados será benéfico (Estados consumidores), já outros, não (Estados produtores);
- d) Arrecadação do IBS - o IBS será uma arrecadação centralizada pela União. A arrecadação será condicionada pelo Comitê Gestor Nacional, o qual fará posterior repasse aos Estados e Municípios e no qual, a União será autônoma sobre a arrecadação tributária do IBS;
- e) Benefícios fiscais - a proposta não possibilitará a concessão de benefícios fiscais. Todavia, existem duas exceções: a permissão de devolução parcial do IBS aos contribuintes de baixa renda e a conservação dos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus (de acordo com a Emenda nº 1 da PEC);
- f) Impostos seletivos – surgiu a ideia de instituição de impostos seletivos propostos a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Nesse sentido, terão fim extrafiscal. Observa-se a presença do Princípio da Seletividade, visto que a tributação será conforme a essencialidade do produto ou serviço. No Brasil, os contribuintes vivem com essa intervenção estatal em alguns tributos, como o IPI e o ICMS;
- g) Isenção do IBS - o imposto prevê a devolução do IBS aos contribuintes de baixa renda, ou seja, em vez de desonerar os produtos da cesta básica, sugere-se o modelo de isenção por contribuinte de baixa renda, que será identificado por meio do CPF e inscrição em cadastro único.

Todas as sete variáveis consideradas referente aos impactos da reforma tributária prevista na PEC 45 apresentaram efeitos benéficos, sendo as mais importantes, no longo prazo, o *Índice Business Regulations* e a diminuição do preço relativo do investimento, como demonstra o quadro 1 (BORGES, 2020):

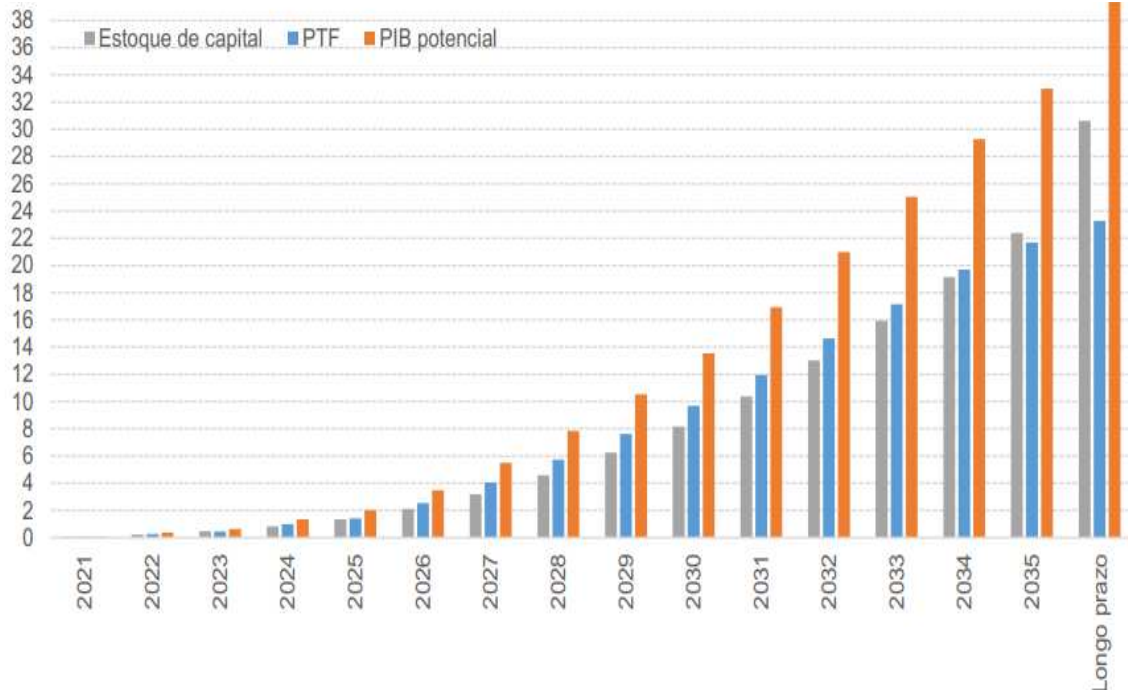
Quadro 3 – Impactos diretos da reforma pelo IVA

Ano	PIB potencial	Contribuições %				
		Índice BR	Disp. ICMS	Gastro trib.	Preço rel. FBCF	Total
2021	0.0	100	0	0	0	100
2022	0.4	99	0	0	1	100
2023	0.6	96	0	0	4	100
2024	1.3	72	0	22	6	100
2025	1.8	71	6	13	10	100
2026	3.0	59	9	19	13	100
2027	4.6	51	16	18	15	100
2028	6.2	46	19	18	18	100
2029	8.1	42	20	17	21	100
2030	10.2	39	21	16	25	100
2031	12.3	38	21	16	25	100
2032	14.8	38	21	16	26	100
2033	17.0	37	21	16	27	100
2034	18.9	37	20	15	29	100
2035	20.2	36	18	14	31	100
Longo prazo	24.0	36	15	10	39	100

Fonte: Borges (2020).

Borges (2020) cita também impactos indiretos do IVA, resultantes da diminuição do risco país e da taxa de juros de longo prazo, pertinentes à diminuição da relação dívida pública/PIB num cenário de maior crescimento do PIB potencial (supondo carga tributária inalterada e o atual arcabouço de regras fiscais). Tais impactos indiretos, demonstrado na figura 3, apresenta-se o efeito total (direto e indireto) da reforma tributária sobre a produtividade e sobre o PIB potencial, podendo chegar a 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Figura 3 – Impactos estimados, sobre os níveis do Estoque de Capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - efeitos diretos e indiretos



Fonte: Borges (2020).

Oliveira (2020) baseando no PEC 45/2019 e simulando as alíquotas de 25% e 26,9% para o IBS e utilizando um modelo de EGC regional e dinâmico, as estimativas dos efeitos da reforma demonstram uma ampliação consistente do Produto Interno Bruto (PIB) e do emprego, diante da ampliação da produtividade real. Contudo, o mesmo autor afirma que alguns setores, como hospedagem e agropecuária seriam prejudicados, especialmente pelo término das isenções fiscais imposta pelo IVA. Já, a indústria de transformação, energia e distribuição de água são setores que tiveram melhorias em quase todas as regiões, logo são beneficiadas pela alocação mais eficiente do IVA. Inicialmente, esse imposto registra uma perda de receita do governo, que é contrabalançada ao longo prazo pelos efeitos positivos da política.

Pereira (2020) simulou uma base de cálculo para demonstrar a implantação do IVA no Brasil, como exemplo receitas de R\$ 100 bilhões em produtos e serviços. Nesse contexto, a União arrecadaria R\$ 10,2 bilhões, visto que R\$ 400 milhões serão repassados aos Estados e outros R\$ 400 milhões aos Municípios. Aos

Estados, competiria uma arrecadação de R\$ 14,7 bilhões distribuídas para os estados, sendo que R\$ 3,7 bilhões necessitam ser repassados aos Municípios. E com a divisão da alíquota geral, Municípios e o Distrito Federal (DF) arrecadariam R\$ 2 bilhões, advindos dos repasses federais e estaduais, R\$ 400 milhões e R\$ 3,7 bilhões concomitantemente, como demonstra o quadro 4.

Quadro 4 – Exemplo de arrecadatória detalhada à União, Estados, Municípios e DF após a implantação do IVA

Alíquotas referências (%)		Tributos e vinculações atuais	Arrecadação (% do PIB)
IBS Nacional	26,9	PIS+COFINS+IPI (menos de fumo e bebidas + ICMS+ISS)	12,1
IBS Federal	10,2	PIS+COFINS+IPI	4,6
Cota Federal	9,4	PIS+COFINS+IPI (Líquido de transferência)	4,2
Seguridade social	5,0	70% de COFINS	2,3
Seguro, desemprego e abono	0,8	42% do PIS	0,4
BNDES	0,5	28% do PIS	0,2
Fundos Regionais	0,04	3% do PIS	0,02
Educação	0,1	18% do IPI (Líquido de transparência) 30% do COFINS + 30% do PIS + 33,1% do PI	0,1
Destinação livre	2,9	(Exceto Sobre Fumo E Bebidas)	1,3
Cota Estadual	0,4	Fundo De Participação Dos Estados - FPE (21,5% Do IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela estadual	0,1
Saúde	0,1	12% da parcela estadual	0,02
Destinação livre	0,2	63% da parcela estadual	0,1
Cota Municipal	0,4	Fundo De Participação Dos Municípios - FPM (24,5% Do IPI) + Cota Municipal Do IPI Exportação (25% X 10% DO IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela estadual	0,1
Saúde	0,1	15% da parcela estadual	0,03
Destinação livre	0,2	60% da parcela estadual	0,1
IBS ESTADUAL	14,7	ICMS	6,6
Cota Estadual	11,0	75% do ICMS	4,9
Educação	2,8	25% da parcela estadual	1,2
Saúde	1,3	13% da parcela estadual	0,6
Destinação livre	6,9	63% da parcela estadual	3,1
Cota municipal	3,7	25% do ICMS	1,6
Educação	0,9	25% da parcela estadual	0,4
Saúde	0,6	15% da parcela estadual	0,2
Destinação livre	2,2	60% da parcela estadual	1,0
IBS Municipal	2,0	ISS	0,9
Educação	0,5	25% do ISS	0,2
Saúde	0,3	15% do ISS	0,1
Destinação livre	1,2	60% do ISS	0,5

Fonte: Pereira (2020)

De acordo com o quadro 4, depois da destinação das cotas, os valores deveriam ser usados em educação, saúde e uma parcela de livre destinação, demonstrando uniformização, simplificação e distorções nas arrecadações, todavia, deve-se levar em consideração a capacidade contributiva dos consumidores e empresas (PEREIRA, 2020).

Porsse e Pozza (2021) ressaltam que no Brasil os impactos do IVA sobre o emprego seriam positivos e crescentes ao longo do período, contudo com magnitude inferior comparativamente ao impacto no produto. Ou seja, a curto prazo, os ganhos de crescimento são incentivados pela ampliação do consumo da sociedade e a longo prazo, esses ganhos são relativamente mais estimulados pela expansão do nível de investimentos. Nesse contexto, os autores afirmam que a pressão sobre os preços é mais intensa no curto prazo, até mesmo sobre os preços dos fatores primários (capital e trabalho), abatendo-se e diminuindo no longo prazo. No final do período, os preços dos bens alcançados pelos agentes finais decrescem (exceto para as exportações), como também o preço dos bens de capital.

E quanto aos entes federativos, Borges (2020) afirma que impacto nos primeiros dez anos (momento em que os efeitos da reforma tributária ainda são relativamente pequenos) o valor seria superior ao efeito estimado da recém-aprovada reforma da previdência e em quinze anos esse valor ampliaria.

Conquanto a modificações da tributação da origem para o destino prevista na PEC 45/2019 possa gerar alguma realocação de receitas entre estados e municípios, a promoção do crescimento potencial tende a causar uma ampliação permanente da arrecadação decorrente de todos os tributos (até mesmo daqueles que não são afetados pela reforma dos tributos indiretos), para todos os entes federativos.

Entretanto, segundo Lima e Rezende (2019) afirmam que com a implantação do IPVA teria impactos negativos sobre a descentralização fiscal, podendo ferir o art. 1º da CF/88, cláusula pétrea do pacto federativo. Apesar “simplifique” a cobrança fragmentaria, visando a diminuição numérica das leis infraconstitucionais relacionadas aos tributos de bens e serviços instituídas pelos entes federativos, tem-se a complexidade das alíquotas com relação à receita perdida pela extinção dos impostos.

Diante do exposto, Martins et al. (2019, p. 32) afirmam que:

Esse caráter centralizador é uma evidência inequívoca da inconstitucionalidade do projeto. De fato, segundo dados do Tesouro Nacional citados no voto do relator da matéria na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Câmara, 43% da atual arrecadação dos municípios e 88% das receitas tributárias dos Estados passariam a ser controlados pelo poder central. Tal remanejamento de competências e receitas tributárias não se afina com o pacto federativo. Afinal, tende a enfraquecer a autonomia financeira dos entes descentralizados, com efeitos deletérios sobre a realização de suas atribuições constitucionais, na medida em que eles não estariam autorizados a instituir e arrecadar o IBS, promover a variação de alíquotas em função do setor, do produto ou das circunstâncias econômico-sociais de cada momento.

Demais, uma reforma, neste nível, implicaria também em reformas nas esferas estadual e municipal, visto que, segundo Tendências Consultoria Integrada (2018), apenas 6 estados apresentam situação fiscal “boa” ou “muito boa”, ou seja, uma reforma deve atingir não apenas o consumo de bens, mas se deve ter uma reforma da tributação em conjunto, abrangendo também a renda e patrimônio.

Logo, a reforma tributária, principalmente, a PEC 45/2019, possui um alto nível de complexidade, como ressaltam Martins et al. (2019, p. 33):

Ambiciona-se revogar 19 dispositivos e introduzir 141 outros na Constituição. Com isso, quase 40 novos conceitos seriam criados. Nos primeiros dois anos, o sistema seria adaptado na base de “tentativa e erro”. Durante a primeira década, o País conviveria com dois modelos paralelos, o novo e o atual. Os contribuintes prestariam contas aos três níveis de fiscalização existentes e àquele a ser criado para tratar do IBS. Passada a transição inicial, nada garante que o sistema seguiria sem alterações. Por isso, o próprio prazo de 50 anos para Estados e municípios serem reparados pelas perdas resultantes do novo tributo é duvidoso. Afinal, há mais de 15 anos os Estados lutam para que a União compense os prejuízos oriundos da eliminação do ICMS-Exportação, promovida pela Emenda Constitucional (EC) 42/2003. De resto, admitida a suposta neutralidade arrecadatória do modelo, em termos agregados, as perdas haveriam de ser compensadas com mais carga tributária.

Apesar de inovadora, a PEC 45/2019 não seria a melhor solução para o sistema tributário nacional.

5.2 As dificuldades para implantação do IVA no Brasil

De acordo com as propostas impostas pelo sistema político o grande entrave atualmente encontrado para a implantação do IVA no ordenamento jurídico brasileiro consiste na forma federativa de Estado, ou pacto federativo, adotado pela Constituição da República de 1988. Primeiramente ao introduzir especificamente

nessa grande barreira, compete relatar acerca do que vem a ser o pacto federativo. Segundo Bonavides (2004, p. 128):

Consiste em vários Estados federados que se associam entre si com vistas a uma integração de seus destinos, não possuindo esses Estados soberania externa e, do ponto de vista da soberania interna, se acham, em parte, sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e, em parte, conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera de competência constitucional que assim lhe for atribuída.

Deste modo, quando o Estado brasileiro opta por desconcentrar a competência tributária dos impostos existentes no Brasil, no intuito de testificar o que prega pela ideia de federalismo, dá-se início ao que intitulamos de “Federalismo Fiscal”, que se enumera na existência de distintas esferas de governo, na repartição de competências tributárias, na repartição de fontes de receitas tributárias, nos encargos entre as jurisdições e nas relações intergovernamentais em matéria fiscal e financeira.

Os entes federados no Brasil são: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, todos autônomos e independentes entre si, sem qualquer grau de hierarquia, possuindo, também, competências legislativas próprias. Consequentemente, não se pode divergir que a configuração em um respaldo republicana federativa adotada pelo Brasil, que possui uma estrutura tríplice, e se apresenta como uma das grandes dificuldades internas atualmente encontradas para uma possível reforma no sistema tributário brasileiro, mediante unificação do ICMS, IPI e ISS, e implantação do IVA no sistema tributário. Esse bloqueio se dá devido ao fato de esse formato colidir no preceito constitucional estabelecido e protegido pelo artigo 60, parágrafo 4º, CR/1988260, o qual dispõe não ser objeto de deliberação de Emendas Constitucionais alguma medida que vise acabar com a forma federativa de Estado adotada pelo Brasil.

O advento da globalização ocorrido a partir da revolução do conhecimento e da informação vem modificando as transações econômicas, inserindo, no contexto mundial, uma atualidade financeira, política, econômicas e social presente na contemporaneidade. As forças dessa nova realidade econômica, inclusive no que tange à grande alteração no mercado econômico, estão progressivamente reduzindo a capacidade de os entes da federação controlar as políticas internacionais dentro de suas próprias fronteiras.

Com a expansão industrial, tecnológica e com a globalização, sucedeu o dever de grande mudança nesse sistema. Essa transformação vem dedicando a qualificação e emancipação dos Estados em prol da necessidade de concentração do poder no ente central. Por esse ângulo, de acordo com Bonavides, o federalismo não está prestes a desaparecer, mas apenas se transformar para se adequar as atuais necessidades. O poder legislativo preza por quaisquer alterações em virtude do pacto federativo, para a implantação do IVA no Brasil, que venha diminuir alíquotas da arrecadação de cada ente federativo.

Conforme Rios (2003), se os sistemas tributários segundo a teoria tripartite dos impostos sobre o consumo não estão condizendo aos anseios econômicos, políticos, sociais e comunitários, este deverá ser revisto. Por consequência, deverá ser feito de forma a não comprometer o nível de receitas pertencentes a cada ente da federação, o que resolverá, assim, os problemas propriamente políticos e arrecadatários, sem adentrar ao “bolso” daqueles que se julgam afetados com tais medidas.

Todavia, o poder legislativo teme que qualquer modificação em relação ao pacto federativo, para a implantação do IVA no país, venha diminuir parcela da arrecadação de cada ente federativo – Estados e Municípios. Ressalta-se ainda que a unificação dos impostos sobre o consumo no país e a seu agrupamento em um único ente poderá trazer decorrências econômicas aos demais (Estados e Municípios), por causa da perda das parcelas de suas receitas, no caso de um IVA federal. Ocorre que essas questões estão longe de serem consideradas como problemas, havendo diversas soluções para a compensação daqueles que teriam suas receitas diminuídas.

Portanto, observa-se que não há que se discutir em qualquer obstáculo de ordem jurídica ou constitucional que impeça a unificação dos impostos sobre o consumo no Brasil, através da implantação do Imposto sobre o valor agregado – IVA, possuindo apenas barreiras políticas e conflitos de interesses impedindo, esse fato implantado no país.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que a arrecadação dos impostos no Brasil é excessivamente alta, sendo considerado um dos países emergentes que mais cobra impostos no mundo. Isso ocorre pelo fato que a tributação brasileira sobre bens e serviços é complexa, além de alterar decisões alocativas, abrindo margem para a guerra fiscal.

Nesse sentido, o Imposto de Valor Agregado passa ser uma opção que possa aproximar o modelo brasileiro de tributação do consumo de bens e serviços do melhor padrão internacional. Ou seja, esse imposto visa unificar e uniformizar a arrecadação e aplicação de alíquotas em Estados e Municípios e principalmente no que se refere ao ICMS.

No decorrer do estudo, observa-se que com a implantação desse tipo de imposto, tem como finalidade simplificar o Sistema Tributário Brasileiro, no qual ocasionaria reflexos diretos referente ao crescimento econômico do país, visto que teria maior abrangência pelos contribuintes, além de ampliar a competitividade e produtividade nacional. Nesse contexto, o estudo demonstrou os impactos positivos da sua implantação, além da unificação de tributos, como: regime de incidência do IBS (não cumulativo), tributação no destino (visando o fim da guerra fiscal), o IBS será uma arrecadação centralizada pela União, benefícios fiscais, impostos seletivos e isenção do IBS.

Contudo, referente ao impacto negativo, o IVA possui um alto nível de complexidade, ou seja, mesmo simplificando a cobrança fragmentaria e com a finalidade de diminuição numérica das leis infraconstitucionais relacionadas aos tributos de bens e serviços instituídas pelos entes federativos, apresenta uma complexidade das alíquotas com relação à receita perdida pela extinção dos impostos. Logo para alguns estudiosos, mesmo sendo um avanço não seria a melhor solução para o sistema tributário brasileiro.

Além disso, existe a dificuldade de sua implantação, visto que o poder legislativo teme que qualquer modificação em relação ao pacto federativo. Portanto, é uma temática que necessita de mais estudos, visto que o sistema tributário impacta absolutamente no desenvolvimento de um país e deve ser reformulada constantemente de acordo o crescimento econômico e social de um lugar.

Diante do exposto, este estudo, apresentou limitações, visto que trata-se de uma pesquisa bibliográfica, logo, mais informações sobre a temática em outros países que implantaram o IVA não foi aprofundado. Seria de grande contribuição que mais estudos fossem realizados nesse campo, fazendo levantamento de informações sobre o impacto positivos e negativos do IVA em países que implantaram, tal pesquisa e dados auxiliariam os profissionais no melhor entendimento sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Francilene. **Empréstimos compulsórios**. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/33647/emprestimos-compulsorios>. Acesso em: 20 mar. 2022.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015.

AZEVEDO, Pedro Miguel Costa. Harmonização Fiscal da Tributação Direta. **JURISMAT**, n. 13, p. 17-27, 2021.

BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. 2020. Disponível em: ccif.com.br/wpcontent/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em: 10 mai. 2022.

BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos avançados**, v. 18, p. 127-150, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: RT, 2009.

BRASIL. **PEC 45/2019**. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21968>. Acesso em: 28 mai. 2022.

CARDOSO, Henrique Ribeiro et al. O Imposto sobre o valor Agregado: histórico e possibilidade de implementação no Brasil. **Campo Jurídico**, v. 9, n. 1, p. 664, 2021.

CORDASSO, Camilo Kim; HOMEM, Márcio A.; CUNHA, Daniele da Silva. IVA ou IVA dual: qual é o melhor para o nosso país?. **Seminário Científico e Cultural da Ajes. Faculdade do Norte de Mato Grosso**, 2019.

CHAVES, Eduarda Barbosa et al. Influência da reforma tributária e reforma administrativa na contabilidade. **Revista Projetos Extensionistas**, v. 1, n. 1, p. 1-10, 2021.

COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, p. 29-49, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital—propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **RDTI Atual**, n. 6, p. 13-34, 2019.

FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas/ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

FORTES, E. **A Harmonização do sistema do IVA na União Europeia**. Dissertação. Mestrado. Instituto Politécnico de Beja, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. Editora Dialética, 2021.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. O Sistema Tributário Nacional. **ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498**, v. 11, n. 11, 2015.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações (Campo Grande)**, v. 20, p. 239-255, 2019.

MARTINS, Ives Gandra et al. Onerar mais não é o caminho. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 26 jul. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/onerar-mais-nao-e-o-caminho/>. Acesso em: 20 mai. 2022.

MENEZES, Fernanda Paris de. **PEC 110/2019: a tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os Estados-membros da OCDE, em especial a Alemanha**. 39 f. Monografia (Graduação em Direito) - Escola de Direito, Turismo e Museologia, Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, 2021.

MENIN JUNIOR, Romeu Felix. A reforma tributária brasileira: uma análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista Processus Multidisciplinar**, v. 2, n. 3, p. 18-40, 2021.

MORAIS, Maria Laura Clemente; MELLO, Elizabete Rosa. Federalismo fiscal, autonomia financeira e cooperação federativa: um olhar sobre a possibilidade de instituição de um imposto sobre o valor agregado no Brasil a partir das consequências do "poder de não tributar". **Revista Thesis Juris**, v. 10, n. 1, p. 16-44, 2021.

MUNDIAL, Banco. **Doing business 2018**: Reforming to create jobs. A World Bank Group Flagship Report. Washington: The World Bank, 2018.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges; ROSSIGNOLI, Marisa. Federalismo fiscal no Brasil: da teoria federalista à crise econômica. **Revista Jurídica**, v. 1, n. 54, p. 395-424, 2019.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019**. Monografia. Universidade de Caxias do Sul, 2020.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, p. 213-244, 2018.

OXFAM BRASIL. **Valor Econômico**: Reforma tributária e desigualdade. Disponível em: <https://oxfam.org.br/blog/reforma-tributaria-e-desigualdade/>. Acesso em: 20 mar. 2022.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. Saraiva Educação SA, 2019.

PEREIRA, William Eufrasio Nunes; ELALI, André de Souza Dantas. Uma alternativa de arrecadação emergencial: os empréstimos compulsórios. **Cadernos de Direito**, v. 20, n. 38, p. 5-17, 2021.

PEREIRA, Natália Quadros. **Proposta de emenda constitucional 45/2019: análise das principais alterações para o sistema tributário brasileiro**. Monografia. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, 2020.

PINTO, Erico Teixeira Vinhosa. Contribuições especiais e base de cálculo: a emenda constitucional no 33/2001 e as bases de cálculo passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

PISCITELLI, Tathiane. **O direito tributário na prática dos tribunais superiores: sistema tributário nacional e código tributário nacional em debate**. Saraiva Educação SA, 2017.

PORSSE, Alexandre Alves; POZZA, Daniel Bellucco. Impactos de um iva uniforme na economia paranaense. **Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD**, v. 42, n. 140, 2021.

ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. O imposto sobre valor agregado (IVA) como mecanismo de alavancagem da liberalização comercial no Mercosul. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 37.2, jul./dez., 2017.

ROBERTO, José; AFONSO, Angelis. IVA: desejado e incompreendido. **Revista Conjuntura Econômica**, v. 73, n. 9, p. 19-21, 2019.

SANTOS, Marivaldo Andrade; SILVA, Thiago Santos. Do pau-brasil ao bitcoin: breves apontamentos sobre os impactos da digitalização da economia na tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 303-321, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5 Ed. São Paulo. Saraiva. 2013.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar?. **Saúde em Debate**, v. 42, p. 212-225, 2018.

SCHMIDT, Franciele Spengler; BERTOLLO, Diego Luís; DOMINGUES, Joel Borges. Percepção dos profissionais da área tributária em relação à carga tributária e a Reforma Tributária no Brasil. In: **XXI Mostra de Iniciação Científica, Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão**. 2021.

SMARGIASSI, Edelcio et al. **A (IM) possível implantação do imposto sobre valor agregado–IVA no Brasil**. 2019. Disponível em: www.unifeg.edu.br/revista/artigos-docentes/2014/Edelcio-Smargiass-Adriano-Geraldelli-Daiane-Prado-Sant-ana-Leticia-Ragazzi-de-Paiva.pdf Acesso em: 10 mai. 2022.

STUCHI, Yanara; THEODORO, Ana Laura Teixeira Martelli. Sistema tributário brasileiro: breve análise acerca dos impostos incidentes sobre o consumo. **ETIC- Encontro de Iniciação Científica-ISSN 21-76-8498**, v. 17, n. 17, 2021.

SOARES, Blader Henrique. A reforma tributária e a proposta da instituição da CBS: creditamentos na não-cumulatividade e na monofasia. **IDP Law Review**, v. 1, n. 2, 2022.

SOUZA, Davi Vieira et al. Implantação do imposto sobre valor agregado no Brasil: perspectivas dos docentes e discentes do curso de ciências contábeis e profissionais de contabilidade. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 12, n. 3, 2020.

SOUSA, Moisés Geraldo Cavalcante Macaíba Costa de. **Impactos da reforma tributária nos tributos sobre o consumo: comparativo entre o sistema atual e as PEC 45/2019 e PEC 110/2019**. Monografia. Universidade Federal da Paraíba, 2021.

TEIXEIRA Ana Carolina Soares. **O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) como a melhor solução para as questões fiscais no Brasil: Um imposto neutro e não cumulativo**. Monografia. Universidade Federal de Uberlândia, 2019.

TENDÊNCIAS CONSULTORIA INTEGRADA. **Sistema Fiscal**. 2018. Disponível em: tendencias.com.br Acesso em: 10 mai. 2022.

THIOLLENT, Michel. Construção do conhecimento e metodologia da extensão. **Revista Cronos**, v. 3, n. 2, 2002.

VASQUES, Sérgio. **O imposto sobre o valor acrescentado**. Leya, 2016.