



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

NATÁLIA ARAÚJO DOS SANTOS

**HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E NO MUNDO:**

Os caminhos que levaram à Emenda Constitucional nº 132/2023

Recife

2024

NATÁLIA ARAÚJO DOS SANTOS

**HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E NO MUNDO:**

Os caminhos que levaram à Emenda Constitucional nº 132/2023

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

**Área de concentração:** Direito Tributário.

**Orientador(a):** Professor Doutor Eric Moraes de Castro e Silva.

Recife

2024

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Santos, Natália Araújo dos.

Histórico da tributação sobre o consumo no Brasil e no mundo: os caminhos que levaram à Emenda Constitucional nº 132/2023 / Natália Araújo dos Santos. - Recife, 2024.

65 p.

Orientador(a): Eric Moraes de Castro e Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2024.

1. Direito Tributário. I. Castro e Silva, Eric Moraes de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

NATÁLIA ARAÚJO DOS SANTOS

**HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E NO MUNDO:**

Os caminhos que levaram à Emenda Constitucional nº 132/2023.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Aprovado em: 05/08/2024

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>o</sup>. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Orientador)  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof<sup>o</sup>. Dr. Joaquim Lustosa Filho (Examinador Interno)  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof<sup>a</sup>. Dr. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Examinador Interno)  
Universidade Federal de Pernambuco

## AGRADECIMENTOS

Ao meu sempre bom e fiel Deus, que, dentre todas as maravilhas que operou na minha vida, me capacitou para chegar até este momento e me presenteou com tantas pessoas pelas quais sou imensamente grata.

À minha mãe e melhor amiga, Adriana, que, sendo a mais incrível das mulheres e a mais amorosa das mães, me inspira e me ampara. Ao meu pai e melhor amigo, Natanael, que, sendo o mais valoroso e especial dos homens e o melhor dos pais, tem toda a minha admiração e afeto. A ambos que, juntos, me ensinaram as lições mais preciosas da vida e nunca mediram esforços para me ver bem, feliz e segura.

À minha bisavó Alsira (Netinha), que nunca deixou de rezar por mim.

À minha avó Helenita, dona de um amor e generosidade imensos, que amparou a mim e a toda a minha família em todos os momentos, e sem a qual não seria possível estar aqui. Ao meu avô José de Araújo – *in memoriam* – que sempre foi um pai e avô amoroso e nunca deixou de ser um homem de valor.

Aos meus avós, Maria e Antônio – *in memoriam* – que ensinaram ao meu pai os valores que hoje eu tenho o prazer de receber de suas mãos, que acolheram minha mãe como se filha fosse, e que estarão para sempre em meu coração.

À minha tia Janinha – *in memoriam* –, o anjo que passou pela nossa família para espalhar a sua graça, e que será lembrada todos os dias por todos aqueles que a conheceram. À minha tia Amanda, que, além de tia, é irmã e amiga, com quem eu sempre posso contar.

Às minhas tias Luciana, Edilene, Suele, Erlirde e Marinalva, que cuidaram de mim criança quando os meus pais precisaram de apoio, e permanecem cuidando. Aos meus tios, Evânia e Evânio, que sempre olham por mim. Aos meus tios Mônica – *in memoriam* –, Joselma, Josias e Josuel, que são parte da minha história.

À João, Luiza, Dany e Malu, que sempre se fizeram família.

Às grandes amigas que fiz ao longo da jornada acadêmica, e que fizeram desta uma experiência muito mais leve e feliz: Cassiana, Cibeli, Bruna, Maria Paula, Letícia e Amanda. Ao meu amigo Lucas que, mesmo tão diferente de mim, sempre me entendeu e acolheu e foi, além de tudo, um grande parceiro em todos os desafios e vitórias.

Ao meu orientador, o Professor Doutor. Eric Moraes de Castro e Silva, que, com toda sua dedicação à arte de lecionar, fez do Direito Tributário uma das minhas paixões e vem me ajudando a seguir por esse caminho.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo central investigar as origens históricas das problemáticas da tributação sobre o consumo no Brasil que a distanciaram da experiência internacional e implicaram na necessidade de uma Reforma Tributária através da Emenda Constitucional 132/2023. Para tanto, através de uma abordagem qualitativa, se utilizará da pesquisa bibliográfica, por meio de livros, artigos e trabalhos acadêmicos pertinentes ao problema, bem como da pesquisa documental, em especial da legislação que acompanhou a evolução da tributação sobre o consumo no Brasil e das decisões do Supremo Tribunal Federal concernentes ao tema. Ao final, restou evidenciado que, diferentemente das experiências europeia e canadense, a história da tributação sobre o consumo no Brasil convergiu para o surgimento de problemáticas significativas no tocante à adoção de tributos indiretos do tipo valor agregado, de modo que se fizeram necessários profundos ajustes através de uma reforma tributária, a fim de simplificar e modernizar os encargos fiscais sobre bens e serviços.

**Palavras-chave:** Histórico; Tributação sobre o consumo; Imposto sobre Valor Agregado.

## ABSTRACT

The present study has as a central objective to investigate the historical origins of the problematics of the consumption taxation in Brazil which distanced it from the international experience and implicated on the need of a tax reform through the Constitutional Amendment 132/2023. Therefore, through an qualitative approach, will be used the bibliographical research, by means of books, articles and academic works related to the problem, as well as documental research, in especial of the legislation that accompanied the evolution of the consumption taxation in Brazil and the decisions of the Supreme Federal Court concerning to the topic. By the end, remained evident that, differently of the european and canadian experience, the history of consumption taxation in Brazil converged to the emergence of problems regarding adoption of indirect value-added taxes, so that profound adjustments were necessary through an tax reform, in order to simplify and modernize tax charges on goods and services.

**Key-words:** Historic; Consumption taxation; Value added tax.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
AgR RE – Agravo Regimental em Recurso Extraordinário  
CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços  
CEE – Comunidade Econômica Europeia  
CF – Constituição Federal  
Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CTN – Código Tributário Nacional  
EC – Emenda Constitucional  
GST – *Goods and Services Tax*  
HST – *Harmonized Sales Tax*  
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação  
IBS – Imposto sobre Bens e Serviços  
ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias  
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IS – Imposto Seletivo  
ISS – Imposto sobre Serviços  
IVA – Imposto sobre Valor Agregado  
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações  
IVN – Imposto sobre o Valor dos Negócios  
LC – Lei Complementar  
PIS – Programa de Integração Social  
QST – *Quebec Sales Tax*  
RE – Recurso Extraordinário  
STF – Supremo Tribunal Federal  
UE – União Europeia

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO</b>	<b>11</b>
2.1 Conceito e relevância da tributação sobre consumo	11
2.2 Breve histórico da tributação sobre o consumo no mundo	12
<b>2.2.1 A Origem do Imposto sobre o Valor Agregado</b>	<b>14</b>
<b>2.2.2 O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia</b>	<b>16</b>
<b>2.2.3 A experiência canadense com o Imposto sobre o Valor Agregado</b>	<b>20</b>
<b>3 O HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL</b>	<b>23</b>
3.1 Tributação sobre o consumo no Brasil Colônia	23
3.2 Tributação sobre o consumo no Brasil Império	27
3.3 Tributação sobre o consumo no Brasil República	32
<b>4 PROBLEMÁTICAS DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988</b>	<b>40</b>
4.1 A competência para tributar o consumo entre os níveis de governo e o excessivo contingente legislativo	40
4.2 A divisão da base tributária em bens e serviços	41
4.3 O cálculo “por dentro” dos tributos sobre o consumo no Brasil	43
4.4 A não cumulatividade limitada da tributação indireta brasileira	44
<b>5 OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA BRASILEIRA</b>	<b>49</b>
5.1 A uniformização da base tributária e a centralização da competência fiscal	49
<b>5.1.1 A alíquota específica de cada ente federativo</b>	<b>51</b>
<b>5.1.2 O Comitê Gestor do IBS</b>	<b>52</b>
5.2 A proibição da tributação “por dentro”	53
5.3 Alterações na não cumulatividade da tributação indireta	54
<b>6 CONCLUSÃO</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de elaboração e a recente aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 intensificaram o debate acerca do sistema tributário brasileiro, que sempre esteve em pauta. As significativas mudanças a serem efetivadas no cenário fiscal nacional, após os devidos procedimentos legislativos infraconstitucionais, se tornaram objeto constante de discussão, especialmente aquelas destinadas à tributação de bens e serviços.

A tributação sobre o consumo já é uma realidade brasileira desde o período colonial, tendo sofrido inúmeras adaptações que a levaram até o sistema imediatamente anterior à EC 132/2023. A Constituição Federal de 1988 consolidou um sistema de tributação indireta baseada em impostos do tipo valor agregado – ou seja, um “modelo de imposto plurifásico, não cumulativo, incidente apenas sobre o valor acrescido por cada sujeito passivo do circuito econômico dos bens e serviços” (RIOS, 2017, p. 46) –, notadamente o IPI (art. 153, IV), de competência federal, e o ICMS (art. 155, II), de competência estadual. Ademais, outros tributos integram o rol de encargos fiscais sobre o consumo no Brasil: PIS/Cofins (art. 195, I, alínea “b”), da União; e o ISS (art. 156, III), de competência municipal.

Na década de 1960 já se evidenciava a necessidade de adoção de um sistema de tributação indireta baseado na não cumulatividade, resultando na Emenda Constitucional nº 18/1965, que ficou responsável por elevar a não cumulatividade a preceito constitucional orientador da tributação sobre o consumo. Desta feita, o Brasil se tornou um dos primeiros países a seguir o modelo francês dos impostos tipo valor agregado inaugurado em 1954.

Paralelamente, em 1967, se estabelecia e disseminava na Europa, através da Comunidade Econômica Europeia (CEE), que viria a se tornar a União Europeia (UE) somente em 1993, o Imposto sobre o Valor Agregado. Acontece que, apesar do pioneirismo brasileiro, o sistema de tributação indireta aqui estabelecido destoou da experiência europeia, que firmou-se no cenário fiscal internacional como um caso de sucesso, enquanto que no Brasil a sistemática de tributação sobre o consumo vivenciou falhas que a tornaram reconhecidamente complexa e ineficaz.

Diante deste contexto, o presente trabalho busca responder a seguinte questão: quais as origens históricas das problemáticas da tributação sobre o consumo no Brasil que a distanciaram da experiência internacional e implicaram na necessidade de uma Reforma Tributária através da EC 132/2023?

Assim, tem-se como objetivo geral investigar historicamente os caminhos que levaram a uma extensa reforma da tributação indireta no Brasil, considerando aspectos internacionais.

Constituem os objetivos específicos desta pesquisa, portanto: *i)* analisar o histórico da tributação sobre o consumo no mundo, em especial na União Europeia e no Canadá; *ii)* compreender os processos históricos de formação da tributação sobre o consumo no Brasil; *iii)* levantar as problemáticas da tributação sobre o consumo estabelecida pela Constituição de 1988 e o aparato legislativo infraconstitucional que lhe materializa; e *iv)* apresentar as respostas oferecidas pela EC 132/2023 às problemáticas evidenciadas.

Para tanto, o estudo se dará por meio de: *i)* pesquisa bibliográfica, em especial, pela análise de obras literárias e científicas pertinentes ao problema – livros, artigos e trabalhos acadêmicos –; *ii)* pesquisa documental, que permeará as legislações constitucionais e infraconstitucionais que acompanham a evolução da tributação sobre o consumo no Brasil, bem como as decisões do Supremo Tribunal Federal concernentes ao tema. Quanto à análise dos dados, o trabalho seguirá uma abordagem qualitativa, que consiste “em conhecer e elucidar os detalhes e características que fazem parte do problema em questão, valendo-se de maior profundidade dos aspectos pesquisados” (DEL CARRATORE, 2009).

Por fim, o trabalho estrutura-se em quatro capítulos que abordarão, sequencialmente, o conceito e a relevância da tributação sobre o consumo e o histórico desta no mundo, em especial na Europa e no Canadá, o histórico da tributação sobre o consumo no Brasil, perpassando o período colonial, imperial e republicano, as problemáticas do sistema da tributação indireta estabelecida pela Constituição de 1988, e, finalmente, os impactos da reforma tributária da EC 132/2023 para os tributos brasileiros sobre bens e serviços.

## 2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

### 2.1 Conceito e relevância da tributação sobre consumo

No cenário mundial, a arrecadação fiscal se sustenta, inequivocamente, sobre três pilares: a renda, o patrimônio e o consumo. Influenciado pelo emblemático Modelo Econômico de Fluxo de Renda desenvolvido por Musgrave e Musgrave, Schoueri (2023) demonstra que todas as referidas bases tributárias são expressões da renda do indivíduo em diferentes momentos e formas de manifestação, o que justifica a existência de diversos tributos.

Desta feita, a renda pode ser captada pela tributação nos momentos de *i)* sua produção, mas ainda anterior à sua distribuição, perfazendo a base para a tributação da renda da pessoa jurídica; *ii)* sua distribuição, mas ainda não consumida, poupada ou reinvestida, que dá azo à tributação da renda de pessoas físicas; *iii)* sua poupança ou reinvestimento, que corresponde à base para a tributação sobre o patrimônio; e, finalmente *iv)* seu consumo, que recai sobre os vínculos obrigacionais, produtos industrializados, importação, exportação e circulação de mercadorias, arrimo da tributação sobre o consumo<sup>1</sup>.

Observa-se, portanto, que o consumo se refere ao momento de dispêndio da renda auferida pelo indivíduo, com o propósito de adquirir bens e tomar serviços prestados por outrem. Nesta senda, tributar o consumo consiste em tributar a renda efetivamente consumida.

Segundo Gassen, D'Araújo e Paulino (2013), a tributação sobre o consumo é aquela incidente nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços. Em termos práticos, a tributação sobre o consumo recai sobre a produção, industrialização e circulação de mercadorias e prestação de serviços dentro ou fora do território nacional.

Justamente pela amplitude de sua incidência, o consumo integra uma das bases de maior arrecadação de recursos fiscais, no Brasil e no mundo, o que revela sua incontestável relevância para a manutenção da máquina estatal.

Uma característica que diferencia a tributação sobre o consumo das demais espécies de encargo fiscal é o seu caráter indireto, ou seja, os tributos que incidem sobre o consumo implicam na chamada “repercussão econômica”. Isto significa dizer que, embora a legislação tributária atribua a um sujeito a responsabilidade pelo pagamento do tributo, este, no momento de consumação do negócio mercantil, repassa a outrem o encargo financeiro do tributo. Isso ocorre através da integração do valor correspondente ao tributo no próprio preço

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. 12ª ed.

do bem ou serviço. Assim, na prática, verifica-se a dissociação da figura do contribuinte de direito, aquele previsto na legislação tributária como integrante do polo passivo da obrigação tributária, e do contribuinte de fato, quem efetivamente arca com o ônus fiscal<sup>2</sup>.

## 2.2 Breve histórico da tributação sobre o consumo no mundo

A tributação, em termos gerais, é uma realidade desde os tempos mais remotos da humanidade. As formas mais primitivas de organização social já careciam de recursos para o financiamento de gastos coletivos. Schoueri (2023) defende que é possível contemplar a existência de tributos desde tempos imemoriais e que a própria existência de um Estado implica, necessariamente, na busca de meios de obtenção de recursos financeiros para sua manutenção, sendo o principal deles a tributação. Por sua vez, Balthazar (2005, p. 19) concorda com este entendimento, ao afirmar que “as origens históricas do tributo confundem-se com as origens da própria história do homem em seu viver social [...]. Com a formação dos grupos sociais, em face da sedentarização, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros”.

Especialmente no tocante à tributação sobre o consumo, a sua história confunde-se com a história das sociedades ao redor do mundo. As reformas e adaptações pelas quais passaram os tributos sobre o consumo são capazes de revelar a evolução das estruturas de poder, das relações econômicas e, até mesmo, das concepções de justiça social.

Como bem demonstra Nakayama (2002), a arrecadação na Antiguidade se dava, em grande medida, pela imposição de encargos sobre o consumo. No século XIII a.C. já era cobrado o dízimo sobre frutas, carnes, óleo e mel<sup>3</sup>. No Egito Antigo, por volta de 3.300 a.C, se tem notícias da imposição de um tributo incidente sobre qualquer mercadoria em trânsito entre o seu lugar de produção e local onde se daria o seu consumo. Durante o Império Romano, por sua vez, o Imperador Augusto, no ano 9 d.C, instituiu o chamado “*centesima rerum venalium*”, tributo incidente sobre as mercadorias vendidas em leilões públicos, sob alíquota de 1% , com o fito de custear os gastos militares. O Imperador Constantino, por sua vez, instituiu o “*chrysagyrum*”, em grego, ou “*iustralis collatio*”, em latim, ou, simplesmente, criságiro, que era cobrado em ouro, a cada quatro anos, de todos aqueles que comercializavam, à exceção dos clérigos, oleiros, carpinteiros e trabalhadores manuais.

---

<sup>2</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213–234, 2013.

<sup>3</sup> SCHOUERI, *op. cit.*

Ambos gregos e romanos, na Antiguidade, precisavam arcar com a tributação incidente sobre as negociações realizadas, cuja arrecadação servia à proteção do comércio<sup>4</sup>.

Com o advento da Idade Média, as estruturas sociais passaram por uma intensa transformação. Neste momento, houve o surgimento dos feudos, unidades territoriais nas quais o proprietário, também chamado de senhor, concedia o gozo ou benefício de partes da senhoria às famílias que ali viessem a se estabelecer, sob a exigência do cumprimento de obrigações, incluídos os tributos<sup>5</sup>. Para Schoueri (2023), neste cenário, o cumprimento de deveres, como o tributo, assumia um caráter contratual, de modo que a tributação não era mais uma imposição, e sim uma consequência do acordo firmado entre as partes envolvidas por este novo modelo social. Mesmo assim, a ideia de anuência ao pagamento de tributos não exclui a profunda desigualdade entre os polos dessa relação.

Balthazar (2005, p. 17) pontua que, durante este período, os tributos perderam o seu caráter fiscal, vez que não eram pagos ao Estado, mas sim ao senhor feudal. Como consequência, o Estado precisou valer-se de seus próprios meios a fim de obter os recursos necessários à sua manutenção<sup>6</sup>. Dentre os inúmeros tributos devidos aos senhores feudais, os servos precisavam arcar com a talha e o dízimo, que correspondiam à entrega de parte da produção do servo, respectivamente, ao nobre e à capela local.

Somente com o surgimento dos Estados Nacionais começou a surgir uma noção de tributação mais aproximada da atualidade, embora não houvesse, ainda, uma separação efetiva entre as riquezas do erário público e do rei<sup>7</sup>. Neste cenário, em 1292, o Rei Felipe, da França, impôs uma alíquota de 5% (cinco por cento) a 12% (doze por cento) sobre tudo aquilo que era vendido e comprado, com exceção das operações relativas à aquisição de alimentos, desde que respeitadas as pequenas quantidades<sup>8</sup>. Neste momento, já era possível, então, observar uma proximidade, mesmo que tímida, da tributação sobre o consumo com a seletividade.

Finalmente, com a Revolução Francesa, que tomou forma entre 1789 e 1799, a ideia de tributo foi consolidada e passou-se a distinguir o patrimônio do governante e do erário público, surgindo, a partir daí, a noção de orçamento público<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia. **UNOPAR Científica: Ciências Jurídicas e Empresariais**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 19-23, mar. 2002. p. 20.

<sup>5</sup> SCHOUERI, *op. cit.*

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 17.

<sup>8</sup> NAKAYAMA, *op. cit.* p. 20-21.

<sup>9</sup> BALTHAZAR, *op. cit.* p. 17.

### 2.2.1 A Origem do Imposto sobre o Valor Agregado

No século XIX, a tributação sobre consumo era uma preocupação patente na Europa. Inicialmente, segundo Tavares (2016, p. 12), o consumo era tributado a partir da “incidência monofásica e única dos impostos sobre os produtos europeus”.

Em 31 de dezembro de 1917, a França deu o primeiro passo do longo caminho até a instituição do Imposto sobre Valor Agregado propriamente dito. Nesta ocasião, foi instituída a “taxa de pagamentos”, muito similar ao imposto sobre as transmissões devido na Bélgica até o ano de 1970, que se revelou, verdadeiramente, como um imposto sobre “os pagamentos privados comprovados escrituralmente e as vendas a varejo” (BALTHAZAR, 2008, p. 249). Ocorre que este tributo não rendeu conforme o esperado, tendo se tornado, somente, uma rápida experiência no histórico da tributação sobre o consumo na França<sup>10</sup>.

Em 25 de janeiro de 1920, a França criou o Imposto sobre o Valor dos Negócios (IVN), que introduziu no cenário fiscal francês o regime de incidência plurifásica do imposto sobre mercadorias, vez que incidia sobre todas as transações comerciais, inclusive sobre a prestação de serviços<sup>11</sup>. Para Fábio Coelho Tavares, este novo imposto

marcou a evolução do modelo tributário da época, na medida em que possibilitou a migração de uma sistemática de incidência monofásica para um regime de incidência plurifásica e cumulativa do imposto sobre mercadorias. (2016, p. 12).

Não à toa, alguns dos conceitos trazidos pelo IVN perduraram durante bastante tempo, à exemplo do conceito do sujeito passivo e o princípio de imposição, que mantiveram-se presentes na legislação francesa por longos anos, como bem pontua Ubaldo Cesar Balthazar (2008, p. 249).

Apesar da sofisticação e inovação trazidas pelo IVN, acabou por se verificar a sua ineficácia, principalmente em função da ausência de neutralidade, do excessivo número de devedores e da ausência de controle, que favorecia fraudes. De acordo com o referido autor,

o sistema funcionou razoavelmente durante certo tempo, devido à alíquota moderada de 2%. Pouco a pouco, porém, operou-se uma evolução, principalmente em função da falta de neutralidade do imposto (em razão principalmente do seu efeito cumulativo). O excessivo número de devedores teve igualmente uma consequência desfavorável, trazendo problemas de controle; a ausência de controles favorecia a fraude. (2008, p. 250)

Além disso, a concorrência do IVN com um número exorbitante de outros impostos únicos acarretou uma significativa confusão tributária, que resultou, em 1936, em uma

---

<sup>10</sup> *Id.* A gênese do imposto sobre o valor agregado. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 29, n. 56, p. 245–258, 2010.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 249.

reforma que: *i)* suprimiu o imposto em questão, bem como boa parte dos impostos únicos, e *ii)* instituiu o Imposto Único Global sobre a Produção, verdadeiro precursor do Imposto sobre o Valor Agregado<sup>12</sup>.

Na teoria, este novo imposto somente incidiria no estágio da industrialização dos produtos tributados, não incidindo, portanto, na fase de distribuição destes, o que acarretaria a diminuição da quantidade de devedores do referido imposto, em contraponto ao que ocorria no IVN. Ocorre que, na prática, o contribuinte arcava com o encargo fiscal de toda a cadeia produtiva sem a possibilidade de dedução dos valores referentes às etapas anteriores, de modo que o Imposto Único Global sobre a Produção revelava um caráter manifestamente cumulativo<sup>13</sup>.

Mesmo com as inúmeras tentativas, o sistema tributário francês parecia não alcançar a eficácia pretendida, uma vez que a tributação indireta francesa não conseguia, até então, atingir uma neutralidade fiscal. Isso significa dizer que a tributação sobre o consumo na França, inevitavelmente, gerava efeitos práticos na economia ante a tributação em cascata, que influenciava nos preços e na dinâmica mercadológica do país. O conceito de neutralidade fiscal vai justamente no sentido oposto. Segundo Castro e Silva,

neutralidade de tributação não significa reconhecer que o tributo não interfere na economia, negando-lhe a capacidade de induzir comportamentos econômicos, mas sim que não deve ser o fator preponderante para as decisões econômicas e, principalmente, fator de desequilíbrio para a livre concorrência (2016, p. 18).

Neste contexto, foi criado pelo economista francês Maurice Lauré o *Taxe Sur La Valeur Ajoutée*, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), finalmente introduzido na França em 1954. O Imposto sobre o Valor Agregado, que mais tarde conquistaria o mundo, é, nas palavras de Juliana Kiyosen Nakayama (2000, p. 367), “um imposto indireto, para a tributação do consumo em geral, incidente sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final”.

Em suma, o IVA se constitui como um imposto sobre o consumo incidente sobre todas as fases da cadeia produtiva, o que, surpreendentemente, ao contrário dos sistemas anteriormente adotados na França, não enseja sua cumulatividade, dada a adoção do sistema de aproveitamento de créditos, capaz de afastar a tributação em cascata. A própria denominação do tributo advém, precisamente, desta sua característica fundamental: a tributação apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva.

---

<sup>12</sup> BALTHAZAR, 2008, p. 250.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 251.

Segundo Ubaldo Cesar Balthazar,

o imposto seria pago em todas as etapas que o produto passasse [...] O operador econômico do imposto deveria pagá-lo calculando-o sobre o valor de suas vendas, mas poderia deduzir o tributo pago sobre o montante de suas compras de matérias-primas e de ‘produtos similares’ integrados fisicamente ao produto que fabricava. (2008, p. 252)

Portanto, o novo sistema de tributação sobre consumo se demonstrou mais eficiente e vantajoso que a experiência anterior vivida na França, tendo em vista, principalmente, que afastava a cumulatividade e, justamente pela carga fiscal ser suportada por todos os operadores econômicos da cadeia de produção, atenuava os riscos atinentes a falhas e fraudes.

Embora este novo modelo de tributação sobre o consumo venha a ser considerado como uma brilhante invenção francesa, ele é resultado de uma conjugação de elementos já conhecidos pela doutrina estrangeira. Tem-se notícias que o industrial alemão Von Siemens, ainda em 1921, tentou materializar o princípio da dedução “base sobre base” através da proposição da substituição do “*Umsatzsteuer*”<sup>14</sup> pelo “*Veredelt Umsatzsteuer*”<sup>15</sup>. Paralelamente, o economista norte-americano Thomas Adam já estudava o princípio da dedução “imposto sobre imposto”. O princípio da dedução **também** já havia sido suscitado na Turquia, Grécia e Argentina e foi objeto do projeto japonês de 1949, embora não tenha sido implementado na prática<sup>16</sup>.

Revela-se, portanto, que a essência do IVA não se sedimenta somente nas experiências francesas, mas também em outros estudos estrangeiros que evidenciaram a necessidade do estabelecimento de um sistema de aproveitamento de créditos capaz de afastar a cumulatividade da tributação sobre o consumo. Mesmo assim, foi na França, num primeiro momento, que esse sistema de tributação encontrou terreno fértil para sua instituição e solidificação.

### 2.2.2 O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia

Depois da criação do Imposto sobre o Valor Agregado na França, foi a União Europeia a grande responsável pela sofisticação e impulsionamento do IVA para o mundo. Não à toa, Fábio Coelho Tavares menciona que é inquestionável que “o IVA se consolidou como um importante e eficiente tributo sobre consumo após a sua adoção pelos membros da União Europeia” (2016, p. 18).

<sup>14</sup> “Imposto sobre vendas”, tradução livre.

<sup>15</sup> “Imposto sobre vendas refinado”, tradução livre.

<sup>16</sup> BALTHAZAR, 2008, p. 246-247.

Após a Segunda Guerra Mundial, instaurou-se no velho continente um verdadeiro cenário de devastação política, social e econômica. A década de 1950, por sua vez, ficou marcada na história como um período de verdadeiras tentativas de reconstrução da Europa, quando se buscou substituir os ideais beligerantes e conflituosos pelos princípios da união, integração e harmonização, em prol da regeneração do continente europeu.

Dentre as medidas adotadas pelos países europeus para o restabelecimento do continente, destaca-se a formação da Comunidade Econômica Europeia (CEE), no ano de 1957, através do Tratado de Roma, assinado, naquele momento, pela Itália, França, Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, países que ficaram conhecidos como os “fundadores da União Europeia” (NAKAYAMA, 2002, p. 19). A Comunidade Econômica Europeia viria a se tornar União Europeia apenas em 1992, com o Tratado de Maastricht.

O Tratado de Roma, em seu art. 2º, previa que como um dos objetivos da CEE o “desenvolvimento harmonioso das atividades econômicas, uma expansão contínua e equilibrada, uma maior estabilidade, um rápido aumento do nível de vida e relações mais estreitas entre os estados que a integram”.

Em 1959, os países integrantes da CEE já reconheciam a necessidade da unificação do sistema tributário dos países membros, a fim de criar condições favoráveis ao estabelecimento do Mercado Comum Europeu<sup>17</sup>. O Relatório Neumark, por sua vez, recomendou a abolição da tributação cumulativa e defendeu a adoção de um imposto sobre o valor acrescentado. As atenções da Comunidade Econômica Europeia, então, se voltaram ao estabelecimento do mercado comum e de um sistema fiscal único.

Assim, em 1967, foi publicada a Primeira Diretiva da CEE, que impôs aos Estados-membros a adoção de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, a partir de 1970, que, de acordo com o seu art. 2º, consistia em “aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação”.

Por todo o exposto, infere-se que a CEE se orientou para a adoção de uma sistemática única de tributação sobre o consumo inspirada na experiência do IVA francês: a incidência sobre todas as etapas da cadeia de produção; a sistemática não cumulativa; e a generalidade.

---

<sup>17</sup> TAVARES, Fabio Coelho. **IVA Europeu, ICMS e a EC 87/2015**: Histórico da tributação sobre o consumo na Europa e no Brasil e a convergência do padrão brasileiro ao modelo europeu. Trabalho de Conclusão de Curso (LLM em Direito Tributário) - Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), São Paulo/SP, 2016.

De acordo com Fábio Coelho Tavares,

percebe-se facilmente o porquê de o IVA ter sido escolhido pela União Europeia como o imposto incidente sobre as relações comerciais entre seus estados membros [...] o IVA, portanto, seria o único tributo que permitiria conhecer com exatidão o ônus fiscal de cada uma das partes pertencentes às cadeias produtivas e comercial das mercadorias e serviços tributados. (2016, p. 19)

Em 14 de abril de 1967, foi publicada a Segunda Diretiva da CEE, que se voltou, especificamente, ao estabelecimento da estrutura, modalidades e os critérios delimitadores do imposto a ser adotado pelos países integrantes da Comunidade, apresentando conceitos e aspectos práticos a serem adotados pelo IVA, a exemplo do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e hipóteses de dedução. Esta Segunda Diretiva reconheceu a necessidade da progressividade na tributação sobre o consumo e da proibição de uma tributação “por dentro”, ou seja, com a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo.

Entretanto, de acordo com Rios (2017, p. 49), a Segunda Diretiva era “evitada de imprecisões e permissiva em relação às decisões que poderiam ser tomadas pelos Estados” e, em função disto, não firmou raízes no ordenamento jurídico interno dos Estados-membros, que passaram a revogar os seus dispositivos em curto período de tempo após sua publicação.

Mesmo assim, é inquestionável a importância das Primeira e Segunda Diretivas da CEE na legislação de regência do IVA na União Europeia. São elas o ponto de partida da harmonização e aperfeiçoamento do sistema fiscal europeu.

As Terceira, Quarta e Quinta Diretivas não chegaram a alterar substancialmente o que fora estabelecido pelas suas antecessoras, tendo servido somente à prorrogação do prazo para que Estados-membros adotassem o IVA.

Por sua vez, a Sexta Diretiva, editada em 17 de maio de 1977, posteriormente à implementação do Imposto sobre o Valor Agregado em todos os Estados-membros da CEE, ficou conhecida como a “mais importante diretiva sobre a harmonização do IVA” (RIOS, 2017, p. 51). Isto se dá, em grande medida, pelo fato de que a Sexta Diretiva sedimentou princípios fundamentais à simplificação e aprimoramento do IVA: a generalidade e a não cumulatividade.

A generalidade foi alcançada pela Sexta Diretiva na medida em que esta estabeleceu uma “base impositiva uniforme”<sup>18</sup>, ao determinar que o IVA adotado pelos países membros da CEE incidiria sobre todos os bens e serviços. Ainda, proibiu a edição de listas próprias de cada Estado para inclusão ou exclusão das hipóteses sujeitas à tributação, e estatuiu uma lista comum de isenções.

---

<sup>18</sup> NAKAYAMA, 2002, p. 21.

No tocante à não cumulatividade, a Sexta Diretiva da CEE harmonizou o regime de deduções, a partir da adoção do conceito de crédito financeiro integral, que foi capaz, inclusive, de ampliar os créditos dos contribuintes.

A Sexta Diretiva da CEE, ainda, precisou os conceitos da hipótese de incidência – marcada pela generalidade –, do fato gerador, da base de cálculo, do sujeito passivo, do lugar das operações tributáveis e da exigibilidade do imposto.

Por tudo o que fez, a Sexta Diretiva consagrou-se como o instrumento que sedimentou as bases do Imposto sobre o Valor Agregado na Europa, que servem de inspiração aos sistemas de tributação sobre o consumo ao redor do mundo. Não à toa, Marcelo Jabour Rios (2017, p. 51), ao se referir à Sexta Diretiva da CEE, pontua que “os principais critérios insculpidos na norma tributária inspiraram todas as demais normas futuras, e em grande parte ainda permanecem em vigor, com pequenos ajustes”.

Após um período de recessão na Europa, que parecia ter feito ressurgirem as barreiras ao comércio intrabloco, e, com isso, minado os avanços da CEE no sentido de um mercado comum, foi elaborado o Livro Branco, em 1985, e, posteriormente, em 1º de julho de 1987, entrou em vigor o Ato Único Europeu, ambos com o intuito de impulsionar a integração europeia e recuperar o mercado comum.

Tempos depois, em 1991, foi publicada a Diretiva 91/680/CEE, que alterou a Sexta Diretiva da CEE para fazer constar uma nova hipótese de incidência, referente às operações intracomunitárias de bens e serviços, e para estabelecer um regime de caráter provisional que permitia a exigência de tributo após a sua entrada no país-membro de destino. No mais, as disposições da Sexta Diretiva permaneceram inalteradas. Finalmente, em 2006, foi elaborada a Diretiva 2006/112/CEE, responsável pela regência do Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia, que somente se prestou à compilação de todas as alterações concernentes à Sexta Diretiva da CEE, que permanece sendo alicerce para o IVA adotado pela comunidade europeia.

A experiência europeia com o Imposto sobre o Valor Agregado inspirou os sistemas tributários ao redor do mundo. A partir do final dos anos 60, essa espécie de tributo passou a ser adotada em toda a América Latina. Mais de cento e sessenta países adotam o IVA hodiernamente, inclusive no oriente, a exemplo da China e do Japão<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> NAKAYAMA, *op. cit.*

### 2.2.3 A experiência canadense com o Imposto sobre o Valor Agregado

O Imposto sobre o Valor Agregado também chegou ao continente norte-americano, especialmente no Canadá, que instituiu um sistema de tributação indireta inspirada no IVA europeu, que alcançou apreciável eficiência e sucesso. Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 183) consideram que o país oferece uma “experiência bem-sucedida” no que diz respeito à implementação do IVA. Por sua vez, José Alexandre Costa Neto (2018, p. 160) destaca que o “o Canadá não apenas inovou, mas **promoveu uma revolução da fiscalidade indireta**”.

O Canadá é uma monarquia constitucional, fundada em 1867 como uma federação da Coroa Britânica, que, em 1982, transferiu poderes constitucionais integrais ao Canadá, transformando-o em um país independente<sup>20</sup>. O Canadá, então, passou a ser dividido entre províncias e territórios, que constituem unidades administrativas do país. Enquanto os territórios não possuem autonomia, vez que integram o Governo Federal, e, portanto, não têm competência tributária própria, as províncias possuem significativa autonomia frente ao Governo Federal, e, em decorrência disto, lhes são atribuídos poderes para criar e administrar os seus próprios encargos fiscais<sup>21</sup>.

A estrutura político-governamental canadense, portanto, aproxima-se da brasileira, principalmente pela adoção de um sistema federativo de “composição étnica heterogênea e expressivas desigualdades regionais” (NETO, 2018, p. 159).

Até 1991, quando implementado o Imposto sobre o Valor Agregado de competência do Governo Central — *Goods and Services Tax*<sup>22</sup> (GST) — a tributação indireta do Canadá era baseada em dois principais impostos, que conferiam certa estabilidade fiscal ao país: o *Manufactures Sales Tax*<sup>23</sup>, cobrado pelo Governo Central, e o imposto de vendas a varejo, cobrado por cada uma das províncias, ambos marcados pela regressividade e cumulatividade. O GST no âmbito federal surge, justamente, para combater o efeito cascata da tributação sobre o consumo anteriormente experienciado no Canadá, a partir da adoção do sistema de deduções chamado de “*invoice credit*”<sup>24</sup>.

Acontece que alinhar o IVA federal aos impostos indiretos provinciais não foi uma tarefa fácil, e inúmeras negociações decorreram desta problemática. Primeiro, o governo

<sup>20</sup> WILHELM, Airton Leonardo. **A simplificação tributária com a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil**. Trabalho de conclusão de curso (Direito): Antonio Meneghetti Faculdade, Restinga Seca/RS, 2020.

<sup>21</sup> NETO, José Alexandre Costa. **A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e Canadano**. Tese (Mestrado em Direito): Universidade de Lisboa, 2018.

<sup>22</sup> Impostos sobre bens e serviços, tradução livre.

<sup>23</sup> Imposto sobre vendas de fabricantes, tradução livre.

<sup>24</sup> NETO, José Alexandre Costa. **A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e Canadano**. Tese (Mestrado em Direito): Universidade de Lisboa, 2018, p. 161-163.

central tentou impor às províncias a adoção do *Harmonized Sales Tax*<sup>25</sup> (HST) — “imposto de competência tributária mista - federal e provincial - de base similar ao GST” (NETO, 2018, p. 161), o que, na prática, não operou os efeitos esperados. Posteriormente, se entendeu que, diante da conjuntura estabelecida, o mais adequado seria oportunizar às províncias decidir pela adoção ou não de um imposto indireto harmonizado ao imposto federal (GST), em respeito à autonomia de que estas unidades administrativas dispõem. Nesta senda, o Canadá se tornou o único país federado a atribuir discricionariedade às províncias para manter seus próprios impostos indiretos ou passarem a utilizar um IVA harmonizado ao do governo central<sup>26</sup>.

Entre 1997 e 2010, as províncias de Newfoundland, New Scotia, New Brunswick, Ontário e Columbia Britânica decidiram por adotar o HST em substituição à anterior tributação local cumulativa sobre vendas, o que revela a adesão a uma tributação sobre o consumo significativamente integrada com o ente central, inclusive cabendo a este a fixação da base de cálculo e das alíquotas, bem como a administração, fiscalização e cobrança. Neste sistema, a alíquota federal é combinada à alíquota específica de cada província, que, somadas, compõem a alíquota final da HST<sup>27</sup>.

Seguindo por um caminho diferente, em 1996, Quebec firmou um acordo com o governo central que lhe conferiu a possibilidade de instituir seu próprio IVA — *Quebec Sales Tax*<sup>28</sup> (QST) — em concomitância com o IVA do governo central, o que se convencionou chamar de “IVA dual” ou “IVA concomitante”. Diferentemente do que acontece com o HST, neste sistema Quebec dispõe de autonomia para estabelecer tanto a base de cálculo quanto a alíquota de seu imposto indireto, cobrado durante o momento da venda ou da prestação do serviço, simultaneamente ao encargo federal. Ademais, embora a competência para fiscalização desses tributos seja de ambos os entes, já é comum que, na prática, esta função seja delegada ao ente local, que informa os resultados auferidos ao Fisco Central. De acordo com Castro e Silva, Lima e Carvalho:

o arranjo harmônico entre os dois tributos demonstra que é possível uma única autoridade administrar ambos os impostos, como também o contribuinte é capaz de suportá-los dentro de sua capacidade tributária [...] a província de Quebec (subnacional) consegue administrar com êxito a implementação de IVA subnacional coexistindo com um federal de modo harmonioso e discreto, sem interferir ou prejudicar o pacto federativo e a autonomia local dos entes. (2024, p. 184-185)

---

<sup>25</sup> Imposto sobre vendas harmonizado, tradução livre.

<sup>26</sup> NETO, *op. cit.*, p. 161.

<sup>27</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, ano 42, p. 177-196, 1º quad. 2024, p. 185-186.

<sup>28</sup> Imposto sobre vendas de Quebec, tradução livre.

Um comparativo entre ambos os sistemas permite inferir que a adoção do HST pelas províncias, embora acabe por reduzir, em certa medida, a autonomia fiscal desses entes federativos, reduz também os custos de administração do imposto indireto. Enquanto isso, o modelo adotado por Quebec lhe assegura uma maior autonomia tributária, mas dificulta a simplificação e harmonização dos impostos cobrados em concomitância, o que exige uma cultura de cooperação entre os entes<sup>29</sup>.

A política fiscal surgida no Canadá em 1991 demonstrou a plena possibilidade da existência de um Imposto sobre o Valor Agregado a nível de governo subnacional. Não à toa, e por todas as similaridades do país norte-americano com o Brasil, parte dos estudiosos do direito tributário internacional, antes mesmo da aprovação da Reforma Tributária brasileira, já previam que um sistema tributário indireto similar ao canadense poderia ser uma solução às problemáticas da tributação sobre o consumo estabelecida em território brasileiro. José Alexandre Costa Neto (2018, p. 163), por exemplo, infere que “um sistema similar ou partes dele — ao do Canadá — podem ser aplicados ao Brasil, inclusivamente de forma aprimorada”.

---

<sup>29</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, *op. cit.*, 193.

### 3 O HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

#### 3.1 Tributação sobre o consumo no Brasil Colônia

Embora parte da doutrina compreenda que a formação de um direito tributário brasileiro somente se deu em 1822, a partir da independência do Brasil frente à Corte Portuguesa, não é prudente desconsiderar a existência de normas tributárias já no período colonial, época em que já era possível vislumbrar uma legislação tributária, mesmo que baseada no direito positivo lusitano e na imposição de tributos pela Coroa Portuguesa<sup>30</sup>.

Entretanto, Balthazar (2005, p. 32) alerta que, mesmo diante de uma legislação fiscal e, portanto, de um esboço de direito tributário no período colonial brasileiro, não se pode considerar que àquela época já existia um sistema tributário. Isso porque, a legislação fiscal do Brasil Colônia não estava organizada em um sistema conexo e estruturado, mas traduzia-se em normas esparsas, que podiam ser alteradas e revogadas a qualquer tempo, além de não expressarem qualquer preocupação com os direitos dos contribuintes. Ademais, Raquel Carvalho Pereira (2019, p. 15) pontua que a tributação na colônia era confusa e sem planejamento, bastando que surgisse uma nova despesa para que se criasse um novo imposto para atendê-la.

Isto se dá, em grande medida, porque os tributos instituídos no Brasil por Portugal eram meramente arrecadatórios, servindo apenas ao atendimento das necessidades pontuais da metrópole. As riquezas aqui produzidas e os tributos ora arrecadados eram destinados, em sua maioria, à Corte Portuguesa. O que se revelava, à época da colonização portuguesa sobre o Brasil, era a intensa exploração sob a qual era submetida a colônia. Com efeito, não existia qualquer interesse por parte da Coroa Portuguesa no desenvolvimento do território brasileiro<sup>31</sup>.

A tributação sobre o consumo já dava os seus sinais nessa época, visto que a economia da colônia se baseava na exploração e no comércio, interno ou externo, dos recursos naturais e dos produtos agropecuários, como se demonstrará adiante. Inclusive, Camila Scacchetti (2019, p. 69) aponta que, desde o início da colonização no território brasileiro, se verificou a incidência de uma tributação indireta sobre o consumo, com uma oneração expressiva da produção e seu consequente impacto nos preços.

Ainda de acordo com a autora, os principais impostos internos do período colonial brasileiro eram o dízimo e o quinto, ambos incidentes sobre a produção de mercadorias, sob

---

<sup>30</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 31.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 35.

as alíquotas de 10% e 20%, respectivamente (p. 69).

Observando a presença do pau-brasil no solo brasileiro, e conhecendo a sua alta lucratividade, devido à demanda europeia pela utilização desta madeira para o tingimento dos tecidos, a Coroa Portuguesa tratou de instituir o primeiro tributo do Brasil: o quinto do pau-brasil, com alíquota fixa, pagamento em espécie e recolhimento diretamente ao real erário<sup>32</sup>. Este tributo surge ante a insuficiência de recursos de Portugal para explorar por si mesmo a madeira. Então, através de contratos de concessão, permitiu que particulares, inclusive estrangeiros, realizassem a exploração mediante o pagamento do quinto, também conhecido como vintena<sup>33</sup>.

Acontece que não tardou para que se verificasse o descuido do governo português e a sua deficiência na fiscalização e arrecadação de impostos, revelados pelo crescente contrabando de pau-brasil praticado por portugueses e estrangeiros a fim de se esquivarem desta imposição fiscal<sup>34</sup>.

Por conseguinte, com o intuito de intensificar a arrecadação dos tributos e expandir seu domínio sobre o território brasileiro, a Corte Portuguesa aqui estabeleceu o sistema de Capitánias Hereditárias, que consistia

na concessão de lotes de terra a particulares por meio das cartas de doação, e as cartas de foral, que além de preferem a povoação da colônia, determinavam direitos, foros, tributos e coisas que se pagariam ao Rei, ao Capitão-Mor (encarregado de arrecadar os tributos) e ao governador (BALTHAZAR, 2005, p. 37).

Com este novo sistema, também foram instituídos novos tributos, dentre os quais destacam-se: o monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas, o quinto dos metais e pedras preciosas e a dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados, ambos classificados como Rendas do Real Erário, devidos a Portugal<sup>35</sup>.

Entretanto, Balthazar (2005, p. 40) destaca que, mesmo assim, a sonegação e o contrabando continuaram a fazer parte do cenário fiscal brasileiro, principalmente em razão da distância entre a metrópole e a colônia. Por essa razão, a Corte Portuguesa procedeu ao estabelecimento de um Governo-Geral, a fim de centralizar a administração da colônia, e criou o cargo de Provedor-Mor, que seria ocupado por um funcionário da confiança do monarca português, responsável pela fiscalização e cobrança dos tributos por Portugal. O autoritarismo e a opressão fiscal decorrentes da atuação do Provedor-Mor, ante a cobrança

<sup>32</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 35-36.

<sup>33</sup> PEREIRA, Raquel Carvalho. **A evolução histórica do sistema tributário brasileiro**. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis): Universidade de Brasília, 2019. p. 13.

<sup>34</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 36-37.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 37-38.

abusiva e violenta dos tributos, sem qualquer critério de justiça<sup>36</sup>, não foram suficientes para banir a sonegação fiscal, que persistiu através do contrabando e do comércio ilegal.

Nos anos iniciais da colonização, notadamente no século XVII, se percebeu um crescimento significativo da produção de açúcar no território brasileiro. Isto não se deu imotivadamente; pelo contrário, Portugal enxergou na produção açucareira uma oportunidade de exercer sua dominação sobre a colônia e auferir significativos rendimentos pela arrecadação fiscal sobre o produto e pela comercialização deste no mercado europeu.

Isso porque, primeiro, as técnicas de cultura do açúcar já eram, há muito, conhecidas pelos portugueses e, segundo, porque este produto era considerado artigo de luxo na Europa. Embora tenha se disseminado por todo o país, foi no Nordeste brasileiro que a produção açucareira assumiu o protagonismo que lhe coube na época, principalmente pelas condições naturais favoráveis ao cultivo deste produto e a maior proximidade com o continente europeu, se comparado às demais regiões, o que facilitava o transporte da mercadoria<sup>37</sup>.

Em particular, a Capitania Pernambucana — ao lado da Capitania Baiana — era responsável pela maior produção açucareira da colônia, assumindo um papel de destaque nesta atividade econômica. De acordo com Scacchetti (2019, p. 58), o Padre Antonil, testemunha ocular do período, apontou a existência de cerca de 246 engenhos de açúcar em solo pernambucano no período. Considerando que a cultura canavieira representou a atividade de maior rentabilidade à Metrópole durante o período<sup>38</sup>, é impossível que se deixe de verificar a extrema relevância de Pernambuco para a economia colonial.

Devido ao sucesso e à alta lucratividade desta estratégia de colonização adotada por Portugal, o erário luso passou a impor encargos fiscais sobre toda a produção açucareira no território brasileiro. Balthazar (2005, p. 44) destaca que, para além dos tributos diretos, havia também a imposição da tributação indireta sobre a produção do açúcar, como o dízimo.

Justamente por figurarem como as regiões de maior produção açucareira na colônia, Pernambuco e Bahia eram as capitanias que mais geraram recursos tributários ao erário português, o que, repita-se, não se reverteu em proveito dos colonos, tampouco lhes respeitou a capacidade contributiva. Carrara (2009, p. 94-95, *apud* SCACCHETTI, 2019, p. 71) aponta que, entre 1607 e 1610, Bahia e Pernambuco eram responsáveis pela maior arrecadação do dízimo, mas que, em 1613, Pernambuco assumiu absoluto protagonismo.

---

<sup>36</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 43.

<sup>37</sup> SCACCHETTI, Camila. “**Dai a César o que é de César**”: Do dízimo ao ICMS – Raízes da tributação sobre o consumo. Tese (Mestrado em História Econômica): Universidade de São Paulo, 2019, p. 57-58

<sup>38</sup> “Durante mais de século e meio a produção do açúcar [...] representara praticamente a única base em que se assenta a economia brasileira [...] Até meados do século XVII, o Brasil era o maior produtor mundial de açúcar” (PRADO JR. 1995, p. 38-39 *apud* SCACCHETTI, 2019, p. 59)

A principal mão de obra empregada na produção açucareira era a escravizada. Em função disto, Portugal instituiu também um imposto sobre a compra e venda de pessoas escravizadas, à época consideradas mercadorias<sup>39</sup>.

Ainda que não com o mesmo destaque do açúcar, a tributação colonial incidia sobre diversas outras mercadorias. Balthazar (2005, p. 45) indica o couro, cuja exploração constituía a principal fonte de renda decorrente da criação de gado — tem-se notícias, inclusive, que devido à rentabilidade do quinto do couro, o governo passou a vender o direito de arrecadação deste, a fim de tornar ainda maiores os lucros obtidos com o referido produto — e o tabaco, que também rendeu expressiva arrecadação aos cofres portugueses.

Entre 1580 e 1640, a união das Coroas Espanhola e Portuguesa resultou na conhecida União Ibérica, período durante o qual o Brasil passou a ser controlado pelo império espanhol. Entretanto, esses sessenta anos somente revelaram desvantagens para Portugal e geraram a insatisfação popular diante da imposição de tributos considerados injustos<sup>40</sup>.

Balthazar (2005, p. 48-49) discorre que, a partir de 1640, após a dissolução da União Ibérica, “verificou-se o auge da opressão fiscal portuguesa nas terras brasileiras”. Isso porque, ao retomar a administração da colônia, Portugal, que enfrentava uma grave crise econômico-financeira, voltou-se ao grande espaço colonial brasileiro, com o intuito de novamente explorar-lhe as riquezas. Isto possibilitou a postergação da decadência definitiva da Corte Portuguesa. Com a chegada do século XVIII, a Coroa Portuguesa parecia ter se tornado cada vez mais dependente das riquezas brasileiras e a política tributária tornou-se ainda mais violenta e opressiva.

Com o enfraquecimento da produção açucareira, em razão, principalmente, da concorrência com o açúcar produzido nas Antilhas e da expulsão dos holandeses de Pernambuco, houve a centralização da política econômica da Coroa Portuguesa na busca e comercialização de metais preciosos no território brasileiro, sobre os quais passaram a incidir o quinto<sup>41</sup>.

Ainda, por volta de 1790, tem-se notícia da existência de outros tributos incidentes sobre produtos e mercadorias, a exemplo do subsídio grande e pequeno dos vinhos, o subsídio dos escravizados que iam para Minas Gerais, e os direitos de entrada sobre todas as mercadorias com destino a Minas Gerais<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> PEREIRA, 2019, p. 13.

<sup>40</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 46-48.

<sup>41</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 49 e 55.

<sup>42</sup> *Ibid.*, p. 64.

Acontece que esta fase do período colonial brasileiro, assim como todas as demais, ainda revelava uma acentuada opressão fiscal e uma despreocupação da Coroa Portuguesa com a capacidade contributiva e os direitos dos contribuintes, o que fez despontar em uma série de conflitos e revoltas dos colonos, a exemplo da revolta de Vila Rica e da Conjuração Mineira. Este cenário indica, como afirma Balthazar, que

o colonialismo português foi sendo questionado e combatido pelos brasileiros colonizados e, pouco a pouco, corroído em suas bases. Somado a isto, os acontecimentos mundiais - revolução francesa, industrial, americana - e a vinda da família real, em 1808, culminaram com a emancipação política da Colônia (2005, p. 61)

Desta feita, a política tributária confusa, opressiva e injusta instituída pela Coroa Portuguesa na Colônia Brasileira parece ter sido um dos fatores que favoreceram a proclamação da Independência do Brasil e o consequente estabelecimento do Império Brasileiro.

### **3.2 Tributação sobre o consumo no Brasil Império**

Durante o Período Pré-Imperial, ou Período Joanino, que se iniciou com a chegada da Coroa Portuguesa ao Brasil, em 24 de janeiro de 1808, fugida das investidas napoleônicas, operou-se um frenesi na legislação tributária. Com a elevação dos custos decorrentes da necessidade de manutenção da Família Real e da instituição do Reino Português no Brasil, houve o aumento dos impostos já existentes e a criação de novos outros<sup>43</sup>.

Dentre os impostos instituídos no período pré-imperial destacam-se: o percentual de 5% sobre toda venda de escravizado que fosse negro ladino, ou seja, sabedor de ofício, à época considerado mercadoria; o imposto de selo sobre o papel, que somente viria a ser extinto em 1965; um subsídio literário para custeio dos mestres-escolas, incidente sobre aguardente destilada e, em algumas províncias, a exemplo do Maranhão sobre a carne seca do interior; e a concessão de um subsídio real aos comerciantes, representado por direitos sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras manufaturadas no país. Ainda, foram estabelecidas taxas sobre engenhos de açúcar e destilações, com arrecadação maior ou menor a depender da província<sup>44</sup>.

Estes novos tributos eram, segundo Balthazar (2005, p. 71), "desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, a um aumento na arrecadação, para que fosse possível o custeio das despesas reais, não revertendo em qualquer proveito para o povo". O autor, ainda, observa que, durante este período, "o fisco buscava

---

<sup>43</sup> *Ibid.*, p. 71.

<sup>44</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 72-73.

tributar toda e qualquer movimentação comercial”, apesar da grave crise econômica que se abatia sobre o Brasil (p. 76).

Além disso, apesar da elevação da colônia do Brasil ao *status* de Reino, em 18 de dezembro de 1815, não se operaram mudanças significativas na estrutura administrativa fiscal brasileira. Os órgãos fiscais do período colonial foram mantidos, mesmo que notadamente ineficientes e desorganizados, o que demonstra a continuidade da política tributária colonial<sup>45</sup>.

Este cenário potencializou a insatisfação popular durante o fim do século XVII e o início do século XIX, o que fez eclodir diversas lutas e revoltas por todo o país. Destaque especial merece a Revolução Pernambucana de 1817 que foi

marcada pela revolta contra o Império, em face da política tributária praticada na região. Mesmo empobrecida pelas dificuldades no comércio de açúcar e algodão, ainda tinha que arcar com uma carga tributária extorsiva, oriunda da majoração dos tributos existentes e pela criação de outros (BALTHAZAR, 2005, p. 77).

Os exacerbados recursos fiscais arrecadados em terras pernambucanas sequer se voltavam à manutenção de Pernambuco ou ao bem-estar dos pernambucanos; na verdade, eram remetidos ao Rio de Janeiro, capital brasileira à época, a fim de suprir os custos da Família Real Portuguesa, o que também ocasionou a revolta pernambucana ocorrida.

Ainda, cabe pontuar que, durante o período, outras mudanças foram aqui implantadas em decorrência da elevação da colônia a Reino do Brasil, ainda ligado a Portugal. Destaca-se o Decreto de 16 de abril de 1821, que alterou a forma de recolhimento do dízimo. Se durante o período colonial este imposto incidia sobre a produção das mercadorias, no Período Joanino se transformou em um imposto sobre a circulação das mercadorias, vez que sua base tributária passou a ser a circulação interna provincial, a exportação entre as províncias e a exportação para fora do território brasileiro. De toda forma, o dízimo continuou, essencialmente, um tributo sobre o consumo.

Além disso, foi determinada a abertura dos portos às nações aliadas à Coroa e a consequente liberação do comércio e exportação no Brasil<sup>46</sup>, o que fez com que a principal fonte de receitas públicas, durante o período imperial, se tornasse o comércio exterior. Tanto que, até a ulterior Proclamação da República, o imposto de importação correspondia a, aproximadamente, metade da receita total do governo<sup>47</sup>. Isto não significa dizer a ausência da tributação sobre o consumo interno durante este período, pelo contrário: Balthazar (2005, p.

---

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 76.

<sup>46</sup> PEREIRA, 2019, p. 16.

<sup>47</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão nº 45. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 2.

83) indica que os impostos sobre consumo em geral assumiram papel de destaque durante o Império, ao lado dos encargos fiscais alfandegários.

Com a Proclamação da Independência, em 7 de setembro de 1822, D. Pedro I assume o trono em um período no qual a parcela mais significativa das bases de incidência da tributação brasileira recaía sobre o consumo, através das imposições fiscais relativamente aos gêneros primários, sobre a circulação alfandegária e sobre a circulação interna de mercadorias<sup>48</sup>.

D. Pedro I, através de uma carta de manifesto, registrou o seu descontentamento quanto à situação tributária brasileira, em especial no tocante à desorganização e complexidade da estrutura fiscal e à ausência de transparência quanto ao emprego dado às rendas públicas, à época<sup>49</sup>.

Acontece que as preocupações do Imperador não se refletiram na Constituição Federal de 1824, a primeira do Brasil<sup>50</sup>. Isso porque o referido diploma legal destinou pouquíssimos dispositivos sobre a tributação, se limitando a enunciar princípios gerais a serem observados pelos legisladores ordinários, que gozavam de ampla liberdade para a instituição de tributos<sup>51</sup>. Por conseguinte, as poucas inovações que foram apresentadas durante o Primeiro Reinado se deram através de decretos<sup>52</sup>.

Cabe pontuar, ainda, que não houve nesse período uma alteração na essência tributária brasileira<sup>53</sup>, que se alicerçava, à época, nos tributos sobre a produção, a circulação e o consumo de mercadorias, como dito. Importante mencionar que, assim como também ocorria na colônia, não havia uma tributação geral sobre o consumo de bens ou sobre a prestação de serviços, mas a incidência de tributos sobre produtos e mercadorias específicas. Algumas das mercadorias tributadas à época eram: aguardente, madeira, tabaco, açúcar, café, pescado, algodão, sal, arroz e gado, sobre as quais recaíam a dízima<sup>54</sup>. Ademais, os anos iniciais do período imperial não evidenciaram um rompimento concreto com o patrimonialismo. Na verdade, durante bastante tempo, o Império carregou aspectos da frágil estrutura fiscal colonial<sup>55</sup>.

Enquanto no Brasil se firmava uma monarquia, ainda bastante atrelada à nação colonizadora, se verificava a ascensão das antigas colônias espanholas e inglesas do

---

<sup>48</sup> SCACCHETTI, 2019, p. 111.

<sup>49</sup> *Ibid.*, p. 110-111.

<sup>50</sup> *Ibid.*, p. 112.

<sup>51</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 83.

<sup>52</sup> SCACCHETTI, *op. cit.*, p. 112.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 114.

<sup>54</sup> SCACCHETTI, 2019, p. 125.

<sup>55</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 78.

continente americano à condição de repúblicas. Os ideais republicanos, somados à crise econômica e aos elevados impostos cobrados durante o governo de D. Pedro I, fizeram despontar na Confederação do Equador, em 1824, movimento político que se originou em Pernambuco e disseminou-se pelo Nordeste, em especial no Rio Grande do Norte, Paraíba e Ceará.

Liderada por Frei Caneca — ou Frei Joaquim do Amor Divino —, natural de Recife, e Cipriano Barata, líder revolucionário baiano já conhecido pela Revolução Pernambucana de 1817 e pela Conjuração Baiana de 1798, a Confederação do Equador se ocupou de implantar, nos territórios envolvidos, um novo governo que aboliu a escravidão e estabeleceu, inclusive, uma Constituição liberal republicana. Segundo Silvia Carla Pereira de Brito Fonseca,

a Confederação do Equador, como é sabido, evidencia o confronto político entre a província de Pernambuco e o governo de D. Pedro no Rio de Janeiro, revelando, por assim dizer, projetos distintos de independência. É possível depreender dos relatos dos participantes do movimento que no cerne do conflito residia a defesa do federalismo, com base na experiência histórica de repúblicas americanas como a Colômbia e a Federação norte-americana. (2014, p. 31)

Embora o movimento tenha se enfraquecido ao longo do tempo, entre outras razões, pelas discordâncias de seus líderes, o que facilitou a vitória das tropas imperiais, financiadas pelos empréstimos ingleses solicitados por D. Pedro I, e a consequente repressão do movimento, os ideais republicanos da Confederação do Equador serviram de inspiração às futuras rebeliões ocorridas durante todo o restante do período imperial.

Somente durante o Período Regencial, após a abdicação do trono por D. Pedro I em 7 de abril de 1831, é que se operaram mudanças significativas na situação tributária brasileira. Amed e Negreiros, inclusive, destacam que a primeira reforma tributária do país ocorreu ao longo deste período (2000, p. 201, *apud* BALTHAZAR, 2005, p. 89). Algumas medidas adotadas à época no campo da tributação sobre o consumo merecem destaque: a abolição de determinados impostos, como o dízimo sobre a circulação de produtos entre as províncias; o imposto sobre pescado, foros, sesmarias, prensas de engenho de açúcar; e o estabelecimento de isenção fiscal sobre livros, pólvora, máquinas ainda não em uso. Contudo, estas medidas somente alteravam a legislação tributária infraconstitucional, ante a deficiência das normas constitucionais tributárias<sup>56</sup>.

Além disso, a partir de 1832 se vislumbra a tentativa de uma melhor organização dos tributos através da descentralização destes. A Lei de 1832 ficou responsável pela primeira tentativa de discriminação de rendas públicas no Brasil, tendo as dividido entre Receita Geral e Receita Provincial. A competência da Receita Provincial era, de certa forma, residual, uma

---

<sup>56</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 89.

vez que a ela cabiam os impostos existentes à época, mas não compreendidos pela Receita Geral, a exemplo do gado de consumo e aguardente. Com o tempo, esta divisão foi se concretizando e as Províncias passaram a dispor de uma maior autonomia para instituir impostos, desde que sob os limites das imposições gerais do Estado Central.

A Lei Orçamentária nº 108, de 20 de maio de 1840, por sua vez, apresentou uma nova divisão dos tributos, discriminando-os entre Receitas Gerais, a exemplo do imposto do selo do papel, imposto adicional sobre bebidas espirituosas e impostos sobre a mineração de ouro e outros metais, Provinciais, como a dízima dos gêneros e meia sisa dos escravos ladinos, e Municipais, referentes aos tributos outorgados pela Província<sup>57</sup>.

Finalmente, com o golpe da maioria e a ascensão ao trono por D. Pedro II, inicia-se o Segundo Reinado, que perdurou de 1840 a 1889, findando com a ulterior proclamação da República. Durante este período, assim como por toda a história narrada até então, a economia brasileira era majoritariamente agroexportadora<sup>58</sup>. Ao longo do reinado de D. Pedro II, a produção cafeeira, principalmente no oeste paulista, assumiu o protagonismo.

Aliados à tributação sobre o consumo interno, os encargos alfandegários continuavam a representar a maior parcela da receita do Império. Inclusive, foi no Segundo Reinado, em 1844, que se criou a “Tarifa Alves Branco”, que ficou responsável, principalmente, pela majoração da alíquota incidente sobre a importação de alguns produtos e mercadorias, em especial sobre aqueles que pudessem ser fabricados em território nacional ou que fossem considerados supérfluos, sobre os quais incidia um expressivo gravame tributário<sup>59</sup>. Esta prática dava indícios de que já havia uma noção de seletividade durante o Império, ainda que primitiva e limitada.

De acordo com Balthazar (2005, p. 100), no final do governo de D. Pedro II, o desejo das Províncias em adquirir maiores poderes sobre a tributação foi evidenciado mediante a intensificação das dissidências entre elas e o Poder Central, o que ocasionou, em muitas oportunidades, a bitributação e, por vezes, a pluritributação.

Embora mais organizado que durante o governo de D. Pedro I, a tributação no Segundo Reinado continuava a apresentar falhas e déficits orçamentários principalmente em função da cobrança desorganizada e confusa dos impostos<sup>60</sup> — o que, repita-se, é um mal que parece ter acompanhado toda a história da tributação brasileira .

---

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 85-92.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 92-97.

<sup>59</sup> *Ibid.*, p. 92-95.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 101.

Combinada com uma pesada carga tributária cobrada desordenadamente, além de outros fatores políticos e econômicos, a libertação dos escravizados através do Decreto de 13 de maio de 1888 — que, segundo Benedito Ferreira (1986, p. 65, *apud* BALTHAZAR, 2005, p. 101), “foi a medida de maior alcance social e econômico, com largas repercussões sobre toda a economia” —, parece ter sido responsável pelo enraizamento da ideia republicana, o que levou ao inevitável fim do Império, em 15 de novembro de 1889, com a Proclamação da República.

### 3.3 Tributação sobre o consumo no Brasil República

A República Velha teve início em 15 de novembro de 1889 e se estendeu até a Revolução de 1930, quando foi instaurado o Governo Vargas no Brasil. Durante este período, a economia brasileira se sustentou pela monocultura cafeeira paulista e pela pecuária leiteira mineira, o que explica a expressiva influência exercida pelas oligarquias destes estados no cenário político brasileiro à época. Não é surpresa, portanto, que este período da história tenha ficado conhecido como a “política do café-com-leite”<sup>61</sup>.

Nestes anos iniciais da República não houve um rompimento definitivo com a estrutura tributária existente ao final do Império. Entretanto, a fim de acompanhar o regime federativo estabelecido com a Proclamação da República, a Constituição de 1891 adotou um sistema de separação de fontes tributárias entre os entes federados. Desta feita, foi atribuída à União e aos Estados a competência exclusiva sobre determinados tributos, bem como para criar outras receitas tributárias, além das enumeradas constitucionalmente. Para os Municípios, entretanto, restou determinado que sua competência tributária seria fixada pelos Estados<sup>62</sup>.

Interessante pontuar que, desde a abertura dos portos, no período pré-imperial, até 1934, os impostos sobre o comércio exterior constituíram a maior fonte de receita da União e, em conjunto com os impostos sobre a propriedade ou sobre a produção e transações internas, exauriam o rol dos tributos listados na Constituição de 1891.

Apesar da significativa relevância assumida pelos impostos sobre o comércio exterior para arrecadação fiscal brasileira, foram instituídos importantes tributos sobre o mercado interno, que, após inúmeras transformações e reformas, culminaram no sistema brasileiro de tributação sobre o consumo vigente. Em 1892, foi instituído um imposto sobre o fumo, que até o final do século XIX se estendeu a quase todas as demais mercadorias, de

---

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 106.

<sup>62</sup> VARSANO, 1996, p. 2

modo que se fez necessária a sua reformulação para um Imposto sobre o Consumo, de competência da União<sup>63</sup>. Paralelamente, houve a instituição do Imposto sobre Vendas Mercantis, que, segundo Tavares (2016, p. 22), era monofásico e não permitia a apropriação de créditos, portanto, cumulativo. Perceba-se uma tendência da legislação tributária, já neste período, em abandonar uma tributação baseada em impostos específicos para determinados produtos e em adotar impostos instituídos em função da categoria econômica da base tributária.

Com a eclosão da Primeira Guerra Mundial no cenário internacional, o comércio exterior entrou em um período de acentuado declínio e, conseqüentemente, a arrecadação de receitas através dos impostos incidentes sobre a circulação internacional de mercadorias foi perdendo força. No Brasil, o Imposto sobre Importações recolhido pela União perdeu considerável espaço para o Imposto de Consumo. Findada a Primeira Grande Guerra, a força arrecadatória dos impostos sobre o comércio exterior foi sendo restabelecida, mas nunca retornou ao padrão anterior<sup>64</sup>.

A Revolução Constitucionalista de 1932, provocada por líderes paulistas durante o governo de Getúlio Vargas, provocou a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte. Como resultado, foi promulgada a Constituição de 1934, que assumiu extrema relevância na história da tributação brasileira, especialmente no tocante à oneração fiscal do consumo. De acordo com Varsano (1996, p. 3), a Carta de 1934, em conjunto com as demais leis do período, promoveu “importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos”. Ademais, Souza (2018, p. 2) destaca que “o embrião do atual sistema tributário foi detalhado pela Constituição de 1934”.

Em linhas gerais, a Carta de 1934 se destaca pelo estabelecimento da proibição à bitributação, pela ampliação da autonomia tributária dos Municípios, que passaram a ter competência privativa para instituir alguns tributos, e pela instituição do Imposto de Renda como tributo federal<sup>65</sup>. Especialmente no campo da tributação sobre o consumo, houve a substituição do Imposto sobre Vendas Mercantis pelo Imposto de Vendas e Consignações, de competência dos Estados. Enquanto isto, manteve-se a vigência e a competência federal para a cobrança do Imposto sobre Consumo, precursor do contemporâneo Imposto sobre Produtos

---

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 2-3.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 3.

<sup>65</sup> SOUZA, João Marcos de. **Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo**. Texto para discussão nº 24. Plataforma Política Social, 2018, p. 2.

Industrializados<sup>66</sup>. Ainda, a Carta de 1934 proibiu a cobrança do Imposto de Exportação sobre a circulação interestadual de mercadorias, e limitou sua alíquota ao máximo de 10%<sup>67</sup>.

A Constituição de 1937, por sua vez, não apresentou maiores inovações na área tributária, mas algumas novidades legislativas merecem destaque: a Lei Constitucional nº 3, promulgada em 1940, vedou o lançamento de tributos sobre carvão mineral e combustíveis e lubrificantes líquidos pelos Estados, e a Lei Constitucional nº 4 atribuiu essa competência à União.

Entre as Constituições de 1934 e 1946, o cenário político, econômico e legislativo foi responsável pela alteração da dinâmica arrecadatória brasileira. Varsano (1996, p. 4-5) pontua que, com as limitações impostas pela Carta de 1934 ao Imposto sobre Exportação, já citadas, este foi perdendo a sua força arrecadatória, enquanto o Imposto de Vendas e Consignações se tornou, rapidamente, a principal fonte de receita estadual, correspondendo a cerca de 60% desta em 1946. No âmbito federal, o Imposto de Importação, que até a década de 1930 era a maior fonte de arrecadação tributária, foi perdendo lugar para o Imposto de Consumo, que, em 1946, passou a corresponder a aproximadamente 40% da receita tributária da União.

Neste cenário é promulgada a Constituição de 1946, que não alterou essencialmente o rol de tributos cobrados no Brasil, mas apresentou uma série de dispositivos relevantes, embora boa parte não tenha sido efetivamente aplicada ou não tenha operado os efeitos esperados.

Em geral, a referida Carta ficou marcada pela ampliação da competência tributária dos Municípios, atribuindo a estes a autonomia para instituir e cobrar o Imposto do Selo Municipal e de Indústrias e Profissões<sup>68</sup>, e pela instituição de um sistema de transferências de impostos entre os entes federados do Brasil, que, segundo Varsano (1996, p. 5) acabou por alterar “profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo”.

No tocante à tributação sobre o consumo, sua contribuição mais relevante se deu no estabelecimento de certas imunidades tributárias. Em seu art. 15, § 1º, a Constituição de 1946 estabeleceu uma imunidade referente ao Imposto de Consumo da União, que não incidiria sobre os artigos considerados pela lei como o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte cuja capacidade econômica fosse mais restrita. Demonstra-se uma preocupação do texto constitucional em reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo no Brasil, e proteger, de certa maneira, a capacidade contributiva das classes menos favorecidas.

---

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>67</sup> VARSANO, 1996, p. 3.

<sup>68</sup> VARSANO, 1996, p. 5.

Ocorre, entretanto, que esta preocupação não se refletiu na realidade, visto que o dispositivo legal supracitado não passou de “letra morta” durante toda a vigência da Constituição de 1946. Ainda, foi estabelecida a imunidade sobre o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, proposta formulada por Jorge Amado, escritor e constituinte à época, com o objetivo incentivar o consumo de livros e jornais pelos brasileiros a partir da redução do preço desses produtos. Ocorre que esta vantagem financeira não foi repassada aos consumidores, vez que os editores a incorporaram em seu lucro<sup>69</sup>.

Entre 1946 e 1966, a importância relativa dos impostos internos sobre produtos cresce dentro do cenário fiscal brasileiro. De acordo com Varsano,

às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. (1996, p. 6)

A arrecadação fiscal no país, entretanto, não se demonstrou suficiente para cobrir as despesas do governo brasileiro, principalmente após o Golpe Militar de 1964 e a consequente tomada do poder do país pelos militares. Durante a ditadura militar, a política econômica voltava-se ao apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional, com o fito de desenvolver o país<sup>70</sup>.

Como bem explica Balthazar (2005, p. 134), esta política desenvolvimentista, em verdade, se operou sobre custos para os quais o sistema tributário vigente não era suficiente, principalmente em razão dos elevados empréstimos tomados pelo governo e pelo investimento e subsídios oferecidos, que geraram um aumento exponencial da inflação e da desigualdade social.

Outras diversas críticas poderiam ser feitas ao sistema tributário vigente durante o período. Varsano (1996, p. 8) aponta que “a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas”. Por sua vez, Balthazar (2005, p. 135), dentre outras questões, suscita a cumulatividade do imposto sobre vendas e consignações, responsável pela oneração excessiva do consumidor final.

Neste contexto, se tornou ainda mais evidente a necessidade de se proceder a uma reformulação da legislação tributária e da prática fiscal no Brasil, de modo que, em 1963, foram iniciadas as discussões da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, que

---

<sup>69</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 126-132.

<sup>70</sup> VARSANO, *op. cit.*, p. 7.

resultaram na “maior reforma tributária já vista no Brasil” (PAIVA, 2017, p. 19), alicerçada em um processo de três etapas.

A primeira etapa, consolidada pela Lei nº 4.357/64, consistiu na adoção de medidas emergenciais a fim de cobrir o déficit orçamentário que acometia o país, através de processos não inflacionários. Ou seja, a preocupação neste primeiro momento era de buscar formas de arrecadar mais aos cofres públicos. Já na segunda etapa, se pretendeu a facilitação e o aperfeiçoamento da arrecadação fiscal brasileira e, para tanto, foram promulgadas várias novas leis que viriam a alterar leis tributárias anteriores, a exemplo da Lei nº 4.380/64, que alterou a legislação do Imposto de Consumo e do Imposto do Selo. Na terceira etapa, enfim, foi criada uma Comissão Especial técnica — composta por juristas de renome nacional e técnicos do Ministério da Fazenda — objetivando a elaboração de um anteprojeto de emenda constitucional, que resultou na publicação da Emenda Constitucional nº 18/65<sup>71</sup>.

A Emenda Constitucional nº 18/65 revolucionou a estrutura tributária nacional e desenhou as bases da tributação brasileira, notadamente pela organização de um sistema fiscal que passou a classificar os tributos de acordo com a sua natureza econômica. Isto se demonstra, em primeiro plano, pela própria divisão da Emenda em seções relativas à base tributada, da seguinte maneira: Impostos sobre o Comércio Exterior, Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, Impostos sobre a Produção e a Circulação e os Impostos Especiais.

Especificamente no tocante aos Impostos sobre a Produção e a Circulação, faz-se mister destacar a repartição das competências tributárias instituída pela EC nº 18/65, a reformulação dos impostos anteriores e a criação de novos outros.

À União foi destinada a competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações, consoante inteligência do art. 14, II da EC nº 18/65; os Impostos Únicos sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos, bem como de energia elétrica e de minerais, como disposto no art. 16 da referida Emenda; e, finalmente, o Impostos sobre Produtos Industrializados, substituto do Imposto sobre o Consumo, de acordo com o art. 11 da EC nº 18/65.

A competência dos Estados, por sua vez, foi definida pelo art. 12 do referido diploma legal, e recaiu sobre a instituição e cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), que extinguiu o anterior Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Finalmente, aos Municípios foi atribuída a competência para a instituição do novo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), desde que não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, de acordo com o art. 15 da

---

<sup>71</sup> BALTHAZAR, 2005, p. 136.

EC nº 18/65. Note-se, então, uma certa concentração das competências tributárias nas mãos da União, o que foi revertido pelas reformas posteriores.

A Emenda Constitucional também ficou responsável por uma das maiores transformações do sistema fiscal constitucional brasileiro: a introdução da não cumulatividade aos impostos indiretos, notadamente ao IPI e ao ICM, conforme expressa previsão dos arts. 11, parágrafo único, e 12, §2º da EC nº 18/65<sup>72</sup> respectivamente. Tais dispositivos legais estabeleceram a obrigatoriedade da adoção de uma sistemática de dedução de créditos na arrecadação do IPI e do ICM, a fim de afastar, segundo Brandão Jr. (2014, p. 140), a “superposição em cascata com incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas por incorporarem como custo o tributo recolhido na etapa anterior”.

Com isso, o Brasil introduz constitucionalmente impostos do tipo valor agregado, se tornando um dos primeiros países a replicar o modelo de tributação indireta inaugurado na França em 1954. Poucos anos depois, em 1967, como já dito, este modelo de tributação indireta começou a ser disseminado na União Europeia (Comunidade Econômica Europeia) a partir da elaboração da Primeira Diretiva da CEE.

Acontece que, como se verificará, a experiência brasileira destoa da experiência europeia; enquanto esta é reconhecidamente um sucesso no âmbito da tributação indireta mundial, no Brasil se identificaram falhas no estabelecimento da não cumulatividade, que necessitam de correções, o que culminou, de certa forma, na Reforma Tributária de 2023, também objeto do presente estudo.

A Reforma Tributária da década de 1960 também contou com a elaboração do Código Tributário Nacional de 1966, pela Lei nº 5.172/1966, o grande responsável pela enfim sistematização do direito tributário brasileiro. Curioso mencionar que ao ser sancionada em 25 de outubro de 1966, a referida lei não era denominada “Código Tributário Nacional”, o que somente foi feito em 14 de março de 1967, com a edição do Ato Complementar nº 36, que incorporou boa parte da EC nº 18/65 ao texto constitucional de 1967<sup>73</sup>.

Sobre a Constituição de 1967, Balthazar (2005, p. 170) discorre que “de um modo geral, os impostos da União, dos Estados e dos Municípios, discriminados neste texto, eram

---

<sup>72</sup> “Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. [...] § 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual”.

<sup>73</sup> BALHAZAR, 2005, p. 155 e 157.

os mesmos arrolados na EC 18/65. As regras referentes aos impostos de cada um dos entes tributantes foram praticamente mantidas”.

A Reforma Tributária da década de 1960 contribuiu para o controle da economia e da tributação brasileira por certo período. Entretanto, a partir de 1970 já se via um esgotamento do sistema tributário estabelecido entre 1963 e 1966, que demonstrava claros sinais da sua impossibilidade de manter-se a longo prazo. De acordo com Varsano,

ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas (1996, p. 11).

Somado a isto, o final do governo militar foi marcado por uma grave recessão, de modo que se fez necessária a promulgação de inúmeras alterações legislativas em matéria tributária durante a década de 80, a fim de sustentar o nível de arrecadação fiscal, o que, segundo Varsano (1996, p. 11-12), embora tenha acentuado o caráter cumulativo dos impostos sobre o consumo — a despeito da adoção pela EC nº 18/65 do princípio da não cumulatividade do ICM —, foi essencial para a que o Estado Brasileiro não atingisse uma condição ainda mais precária durante o longo período de estagnação econômica e da inflação crescente que acometia o país. Neste cenário, e com o fim da Ditadura Militar em 1984, se iniciou o processo de elaboração de uma nova Constituição a partir de 1987.

A Constituição de 1988, elaborada através de um processo profundamente democrático e de intensa participação dos constituintes e da população, ficou conhecida por promover “o debate mais amplo de que se tem notícia na história do Brasil” (VARSANO, 1996, p. 13).

A referida Constituição, embora tenha mantido as bases do CTN, reformulou o ICM, a fim de que este passasse a incidir também sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, comunicações e energia elétrica — anteriormente de competência da União —, recebendo agora o nome de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Além disso, houve a revogação dos impostos únicos federais sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos, bem como de energia elétrica e de minerais, estabelecidos pela EC nº 18/65. Mesmo assim, de acordo com Fábio Coelho Tavares (2016, p. 28), a estrutura básica do ICMS permaneceu muito similar à do ICM instituído em 1965: imposto de competência estadual e não cumulativo, orientado pelo sistema de deduções de débitos e créditos.

Verifica-se, portanto, uma limitação das bases tributárias impositivas de competência da União, o que acarretou uma redução significativa nos recursos orçamentários disponíveis para o referido ente federativo, em contraposição ao crescimento da carga tributária arrecadada pelos Estados e Municípios<sup>74</sup>. Diante desta situação, o Governo Federal, a fim de aumentar a sua arrecadação fiscal, criou a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre o faturamento/receita<sup>75</sup>.

Verifica-se, então, que o sistema de tributação sobre o consumo estabelecido pela Constituição de 1988 se alicerça sobre cinco tributos principais: o IPI, o Cofins e o PIS, de competência federal; o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Ademais, com a Constituição de 1988, os entes federativos angariaram o direito de legislar autonomamente sobre os tributos que lhes competiam, incluídos os impostos sobre bens e serviços<sup>76</sup>.

Com este novo sistema de tributação sobre o consumo, os tributos incidentes sobre bens e serviços se tornaram, inequivocamente, a maior fonte de receita fiscal no Brasil. É o que demonstra o estudo levantado pela Receita Federal do Brasil em 2021, através do qual se constatou que, durante 2021, a tributação sobre o consumo correspondia a cerca de 44,02% da arrecadação fiscal total brasileira, conforme abaixo:

Carga Tributária no Brasil, 2021.

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2020	2021	Variação	2020	2021	Var (p.p. do PIB)	2020	2021	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.352.331,93	2.931.744,59	579.412,66	30,91%	32,95%	2,03	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	528.531,66	701.183,34	172.651,68	6,95%	7,88%	0,93	22,47%	23,92%	1,45
2000	Folha de Salários	656.622,70	748.081,93	91.459,23	8,63%	8,41%	-0,22	27,91%	25,52%	-2,40
3000	Propriedade	116.713,43	142.732,71	26.019,28	1,53%	1,60%	0,07	4,96%	4,87%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.028.499,71	1.290.583,66	262.083,95	13,52%	14,50%	0,99	43,72%	44,02%	0,30
5000	Trans. Financeiras	21.948,34	49.001,00	27.052,66	0,29%	0,55%	0,26	0,93%	1,67%	0,74
9000	Outros	16,08	161,95	145,87	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,01%	0,00

(Fonte: Receita Federal do Brasil)

Apesar disso, algumas problemáticas podem ser evidenciadas a partir do sistema acima descrito, como será melhor demonstrado no tópico adiante.

<sup>74</sup> VARSANO, 1996, p. 16.

<sup>75</sup> SOUZA, 2018, p. 5.

<sup>76</sup> TAVARES, 2016, p. 27.

## **4 PROBLEMÁTICAS DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

### **4.1 A competência para tributar o consumo entre os níveis de governo e o excessivo contingente legislativo**

Como pontuado anteriormente, a competência para tributar o consumo no Brasil foi repartida entre os entes federativos, conforme previsão constitucional. O sistema delineado pela Reforma Tributária da década de 1960 foi consolidado pela Constituição de 1988, nos seguintes termos: o art. 153, IV da Carta Constitucional atribui à União a competência para instituir o IPI, incidente sobre os produtos industrializados; já o art. 155, II do referido diploma legal confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, que recai sobre a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal; enquanto isso, aos Municípios foi dada a atribuição para instituir o ISS sobre a prestação de serviços, conforme o art. 156, III da CF/88. Cabe rememorar, ainda, que a União também detém poderes para estabelecer a Cofins e o Contribuição ao PIS sobre o faturamento de empresas, com destinação vinculada à seguridade social e ao Programa de Integração Social, de acordo com o art. 195, I, alínea “b” da Carta de 1988.

Percebe-se, então, uma pulverização da mesma base tributária, qual seja, o consumo, em diferentes hipóteses de incidência – bens e serviços –, cabendo a cada ente federado a competência para instituir seu próprio tributo sobre o consumo, lhes sendo conferida ampla autonomia para regulá-los, através da legislação tributária.

Tal conjuntura tem como consequência natural uma grande quantidade de tributos e um alto contingente normativo que envolve a tributação indireta brasileira — leis, decretos, portarias, instruções normativas e regulamentos — o que, segundo João Marcos de Souza (2018, p. 9), “contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso [...] torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária”.

Esta problemática torna-se ainda mais significativa quando se atenta à extensão territorial do Brasil. São 5.568 municípios com competência para editar leis sobre ISS, 26 Estados que podem dispor sobre o ICMS, sem deixar de se mencionar as três normas federais concernentes ao IPI, Cofins e Contribuição ao PIS, além do Distrito Federal, que concorre às competências estaduais e municipais. Segundo dados coletados até 30 de setembro de 2023

pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), foram editadas, desde a promulgação da Constituição de 1988, 492.521 normas tributárias (42.534 federais, 162.710 estaduais e 287.277 municipais).

A dispersão da base tributária entre os entes federativos no Brasil e a ampla competência normativa destes, portanto, ocasiona uma estrutura fiscal sobre o consumo excessivamente fragmentada, complexa e onerosa, que acarreta dificuldades não apenas ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, mas também à atuação dos órgãos responsáveis pela aplicação da legislação tributária.

#### **4.2 A divisão da base tributária em bens e serviços**

Desde a reforma tributária da década de 60, restou estabelecida a divisão do consumo em duas bases tributárias: os bens e os serviços. Sobre tais bases passaram a incidir diferentes tributos cujas competências foram atribuídas a entes federativos distintos. A Constituição de 1988 sedimentou a estrutura anteriormente firmada através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS), previstos nos arts. 155, II e 156, III do referido diploma legal, respectivamente.

O ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem como objeto de incidência a “operação de circulação de mercadorias, a qual pressupõe a existência de um negócio jurídico que a caracterize com a consequente transmissão da titularidade da mercadoria negociada, independentemente de haver ou não movimentação física” (LOPES, 2012, p. 19). O referido imposto tem suas normas gerais contidas na Lei Complementar nº 87/1996, que deve orientar os decretos e leis específicas de cada estado atinentes ao ICMS.

Enquanto isso, o ISS é o tributo indireto de competência municipal que incide sobre a prestação de serviços, excetuados os serviços englobados pelo ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal). Lopes consolida bem o entendimento acerca do aspecto material do tributo ao dispor que

a prestação de serviços sujeita ao ISSQN é o vínculo obrigacional, de caráter privado, que pressupõe a realização de determinado esforço humano (do prestador do serviço), a título oneroso, do qual decorrerá um bem material ou imaterial passível de mensuração econômica, em favor de terceiro (2012, p. 13-14)

Em um primeiro momento, o sistema parece suficiente, incidindo sobre cada tipo de operação – prestação de serviços ou circulação de mercadorias – o respectivo imposto. . . Acontece que existem casos nos quais o fato gerador coaduna características que atraem tanto a incidência do ICMS, quanto do ISS. Ou seja, surge muito comumente a dúvida sobre qual

destes impostos deve incidir quando um fato gerador envolve tanto a circulação de mercadorias quanto a prestação de serviços. Isto significa dizer que o regime ora estabelecido não acompanha a complexidade das relações sociais ou jurídicas.

Neste cenário, é editada a Lei complementar nº 116/2023 – que estabelece as normas gerais de regência do imposto indireto municipal – na qual foi inserida uma “Lista de Serviços”, cuja finalidade é elencar os serviços passíveis da incidência de ISS. Deste modo, as hipóteses não incluídas na referida lista caberão à competência tributária dos Estados, por meio do ICMS. Verifica-se, portanto, a competência residual do imposto estadual. Entretanto, a medida adotada legislativamente não foi capaz de esgotar as discussões envolvendo o confronto entre o ICMS e o ISS e os conflitos de competência decorrentes deste. A ânsia arrecadatória dos entes federativos e a própria insuficiência do sistema estabelecido pela Carta de 1988 ainda geram inúmeras lides administrativas e judiciais sobre o assunto.

Alguns casos mais emblemáticos merecem nota. A controvérsia sobre a incidência de ISS ou ICMS sobre as atividades dos bares e restaurantes, que envolvem tanto o fornecimento de mercadorias — comidas e bebidas — como a prestação de serviços. Tal impasse foi resolvido através da própria redação do art. 2º, I da LC nº 87/1996, segundo o qual o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

O surgimento de novas tecnologias também fez despontar inúmeras discussões na esfera judicial. Destaca-se o caso dos *softwares*, imbróglío entre Estados e Municípios que perdurou durante mais de 20 anos no Superior Tribunal Federal. Tendo em vista a dificuldade de enquadrar a venda de *softwares* nos critérios materiais da regra-matriz da incidência do ISS e do ICMS, o STF vinha se debruçando sobre a questão desde 1988, através do julgamento do RE 176.626/SP, no qual foi inaugurada a distinção entre os “softwares de prateleira” (pacotes de programas bem definidos e estáveis, cuja distribuição é feita para uma pluralidade de usuários), sobre os quais deveria incidir o ICMS, e os “softwares por encomenda” (encomendados e adaptados ao cliente), submetidos à incidência do ISS<sup>77</sup>.

Tal diferenciação acabou por se tornar obsoleta e, após anos de repetidas discussões judiciais, o STF, no julgamento das ADIs 1.945 e 5.659 em 2021, passou a entender que as operações relativas ao licenciamento ou à cessão do direito de uso de *software*, seja ele padronizado ou personalizado (elaborado por encomenda), devem sofrer somente a incidência

---

<sup>77</sup> ROSEIRA, Gustavo. **Linha do tempo da tributação dos softwares no STF e os desafios do futuro: o estudo da evolução jurisprudencial da Corte Superior sobre os softwares evidencia a dificuldade de o direito de lidar com a tecnologia.** Disponível em: <https://aleixomaia.adv.br/linha-do-tempo-da-tributacao-dos-softwares-no-stf-e-os-desafios-do-futuro/>.

do ISS, e não do ICMS. No julgamento da ADI 5.576, também de 2021, a Corte ratificou o entendimento firmado anteriormente. Na oportunidade, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso destacou que o novo posicionamento entende que as operações relativas aos softwares são “mistas ou complexas”, por envolverem um “dar e fazer humano na concepção, no desenvolvimento e na manutenção dos programas”<sup>78</sup>.

Verifica-se, então, que a divisão da base tributária em bens e serviços, delineada pela Constituição de 1988, é constantemente desafiada pela complexidade das relações sociais e econômicas, gerando conflitos de competência e incertezas jurídicas, que abarrotam a esfera judicial e tornam o contribuinte refém dos interesses dos entes federativos.

### 4.3 O cálculo “por dentro” dos tributos sobre o consumo no Brasil

Além da complexidade e da falta de visão sistêmica a longo prazo, Isaias Coelho (2013) destaca que uma das problemáticas inerentes ao sistema tributário brasileiro é a falta de transparência perante o contribuinte. Essa questão, segundo o autor, reflete-se no chamado cálculo “por dentro” dos tributos indiretos brasileiros. Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 180) destacam que a tributação “por dentro” ocorre pela integração do próprio montante do tributo devido em sua base de cálculo. Em uma perspectiva similar, Melina Rocha Lukic (2018, p. 101) afirma que o referido mecanismo consiste no cálculo sobre o valor de bens e serviços com tributos, seja do imposto sobre ele mesmo ou de tributos diversos dentro da base de cálculo de outro tributo. Portanto, tributar “por dentro” significa incluir o montante do imposto devido dentro de sua própria base de cálculo.

No ICMS, essa prática se evidencia com mais facilidade. Isso porque uma das características próprias deste imposto consiste na inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo<sup>79</sup>. Tal mecanismo não encontra razão de ser em qualquer lógica tributária, mas é, tão somente, uma forma encontrada pelos órgãos fiscais brasileiros para simular o verdadeiro valor da alíquota incidente sobre os bens e serviços, para fazer parecer que esta não é tão elevada, ocasionando a chamada “ilusão fiscal” ou “ofuscação fiscal”. Sobre o assunto, Isaias Coelho pontua que

não existe nenhuma razão técnica ou de política pública que recomende o cálculo de impostos “por dentro” [...] A única explicação plausível é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada. Isso é o que se chama, na economia política da tributação, de ilusão fiscal ou ofuscação fiscal, o oposto de saliência fiscal ou tributária.[6] O uso da tributação

<sup>78</sup> Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=470671&ori=1>.

<sup>79</sup> LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: Problemas atuais e propostas de reformas. In: NEGRI, João Alberto de *et al.* **Desafios da Nação**: Artigos de apoio. Brasília: Ipea, 2018. v. 2, p. 101/128. ISBN 978-85-7811-322-3. p. 102.

“por dentro” é feita para gerar opacidade onde deveria haver transparência; numa palavra, para iludir, enganar o contribuinte (2013).

Mesmo assim, a jurisprudência brasileira vigente valida esta prática. No julgamento do RE nº 212.209/RS, em 1999, o Superior Tribunal Federal já havia declarado constitucional o cálculo por dentro do ICMS, ao considerar que a quantia concernente ao imposto faz parte do “conjunto que representa a viabilização jurídica da operação”, por isso devendo integrar a sua base de cálculo. Na oportunidade, o então Ministro Ilmar Galvão destacou que “o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo”. Tal entendimento foi firmado como repercussão geral (Tema 214) em 2011, com o julgamento do RE nº 582.461.

A inclusão de tributos na base de cálculo de outros também ocorre. Exemplo disso é a chamada “tributação reflexa”, que decorre da incidência do ICMS sobre o IPI e vice-versa: considerando que a base de cálculo do ICMS, de acordo com a LC nº 87/1996 é o valor da operação decorrente da saída da mercadoria, nos casos em que a saída for de um estabelecimento industrial, haverá uma coincidência das bases de cálculo do IPI e do ICMS, de modo que um imposto incidirá sobre o outro. Ademais, pode-se pontuar a incidência da Contribuição Social ao PIS e da Cofins sobre os tributos incidentes sobre o preço de produtos e serviços, como o ICMS e o ISS<sup>80</sup>.

Entretanto, neste último caso, o STF determinou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, no julgamento do RE nº 574.706/2017, cujos votos vencedores firmaram o entendimento de que o imposto indireto de competência estadual não corresponde à receita ou faturamento de uma pessoa jurídica, não integrando o patrimônio do contribuinte e, portanto, não sendo justificada a sua inclusão na base de cálculo das contribuições.

O cálculo “por dentro” dos tributos indiretos brasileiros é uma prática nacional que também se distancia da experiência internacional. Interessante lembrar que, desde a Segunda Diretiva da CEE, o continente europeu já havia estabelecido a proibição desta forma de tributação. Isaias Coelho (2013) aponta, inclusive, que este tipo de cálculo sequer é encontrado em qualquer dos mais de 150 países que têm imposto geral sobre vendas do tipo valor adicionado (IVAs), gênero do qual ICMS, IPI, PIS e Cofins são espécies.

#### **4.4 A não cumulatividade limitada da tributação indireta brasileira**

Para se estabelecer um imposto sobre o consumo de incidência não cumulativa, se faz necessária a adoção de um método de cálculo do valor acrescido a cada etapa da cadeia, a

---

<sup>80</sup> LUKIC, 2018, p. 102.

ser posteriormente compensado, a fim de evitar-se a tributação em cascata de bens e serviços<sup>81</sup>.

Segundo Brandão Jr. (2014, p. 141-142), são dois os métodos de cálculo possíveis: de adição ou de subtração. O método de adição corresponde à soma de todos os componentes do valor acrescido de uma empresa que, combinado com o seu lucro, resulta no montante acrescido à operação ou prestação. O método de subtração, por sua vez, subdivide-se em duas variantes: “base sobre base” e “imposto sobre imposto”, sendo este o mais comumente adotado. O método “base sobre base” busca identificar a base de cálculo do tributo a partir da diferença entre o valor das vendas e o valor das aquisições em um mesmo período. Já o método “imposto sobre imposto” é capaz de determinar o montante a ser recolhido em cada etapa através da subtração do imposto incidente nas etapas anteriores.

No Brasil, a Constituição de 1988, estabeleceu, em seus arts. 153, §3º, II e 155, § 2º, I, que o IPI e o ICMS serão não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Portanto, verifica-se que o método de cálculo adotado pela Carta Constitucional é o de subtração de imposto sobre imposto.

A atribuição constitucional da característica da não cumulatividade ao IPI e ao ICMS, se deu para “eliminar os malefícios econômicos decorrentes da tributação em cascata, que distorce a formação dos preços de mercado, incentiva a verticalização dos agentes econômicos e afeta a neutralidade tributária e a livre concorrência” (NETO; COUTINHO; MOTA, 2020).

Entretanto,

em relação a não cumulatividade, apesar do princípio ser desde 1965 comando constitucional para o IPI e o ICMS, a prática daqueles dois impostos ao longo dos seus mais de cinquenta anos de existência descaracterizaram por completo a sua necessária neutralidade (CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 12-13).

A não cumulatividade do ICMS sofre com algumas limitações legais e práticas que o afastam da pretendida neutralidade pelo legislador constitucional e da experiência internacional, especialmente europeia, com impostos do tipo valor agregado. Isto é, a não cumulatividade da tributação indireta brasileira não alcança a amplitude e a eficácia para as quais teria capacidade.

A própria Constituição, em seu art. 155, § 2º, II, estabelece uma vedação ao direito de crédito do imposto diante da prática de operações sujeitas à isenção e não incidência nas etapas anteriores, de modo que, primeiro, a isenção ou não incidência não implicará crédito

---

<sup>81</sup> BRANDÃO JR., 2014, p. 141.

para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea “a”) e, segundo, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea “b”).

A regra contida na alínea “a” trata do chamado “efeito de recuperação”, pelo qual, nas etapas posteriores, há uma recuperação do imposto não recolhido ou recolhido a menor em uma etapa anterior, em razão de uma isenção, não incidência ou redução de alíquota. Assim, não será gerado um crédito a compensar na etapa seguinte ou este crédito será reduzido. O que deixou de ser recolhido na etapa anterior é recuperado pelo Fisco através de uma alíquota maior nas etapas seguintes. Tal regra, portanto, gera uma anulação dos efeitos da isenção ou não incidência para o consumidor final, beneficiando, tão somente, a fase do ciclo produtivo que recebeu o incentivo fiscal<sup>82</sup>.

Já a “regra de reversão” ou “mecanismo de regularização” previsto na alínea “b”, consiste no “estorno na escrituração do contribuinte do crédito apropriado em suas aquisições de mercadoria” (BRANDÃO JR. 2014, p. 147). Este estorno transforma-se em custo para o contribuinte, gerando um ônus oculto devido ao aumento da carga tributária na cadeia. Ainda de acordo com o autor, a regra da reversão gera, portanto, a cumulatividade e a quebra da neutralidade, ante a inclusão do adicional da carga tributária suportada no preço final.

Paulo de Barros Carvalho (2018) pontua que a isenção e a não incidência são as únicas exceções constitucionais do direito ao crédito de ICMS. Por outro lado, Brandão Jr. (2014, p. 151) não considera que o referido dispositivo legal seja uma exceção à não cumulatividade, mas, tão somente, uma decorrência lógica da adoção do método de cálculo de dedução de imposto sobre imposto. Seja como for, o que não se pode deixar de verificar é que a forma como dispõe a Constituição de 1988 no art. 155, §2º, II apresenta, inevitavelmente, uma limitação à não cumulatividade do referido imposto.

Ainda, o art. 155, §2º, XII, alínea “c”, fez surgir uma outra limitação à não cumulatividade brasileira, mesmo que indiretamente, ao determinar que a disciplina do regime de compensação do ICMS caberia à Lei Complementar, atribuindo ao legislador infraconstitucional a competência para tal.

Neste contexto, surge a discussão acerca da adoção do critério do crédito financeiro ou do crédito físico para orientar o regime de compensação da tributação indireta no Brasil. A adoção do critério do crédito financeiro promove o direito amplo ao crédito na aquisição de bens ou tomada de serviços independentemente da destinação posterior: revenda, ativo fixo, uso ou consumo etc. Enquanto isso, o critério do crédito físico determina que o

---

<sup>82</sup> BRANDÃO JR., 2014, p. 145-146.

aproveitamento de crédito somente ocorre quando houver a incorporação direta das operações ou prestações de serviço antecedentes com as posteriores<sup>83</sup>.

Ainda sob a luz da Constituição de 1967, o legislador ordinário já detinha poderes para dispor sobre o regime de compensação do imposto estadual. Através do Decreto-Lei nº 408/1968, foi introduzido o regime de crédito físico ao antigo ICM, por seu art. 3º, § 1º. Tal dispositivo legal dispunha que somente as mercadorias efetivamente consumidas ou integradas no processo de fabricação de um bem poderiam gerar crédito a ser compensado nas etapas posteriores.

Já sob a égide da Constituição de 1988, foi editado o Convênio de ICMS nº 66/1988, que, em seu art. 31, III, consolidou a previsão anterior, ao determinar a vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS na “entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”.

A publicação da Lei Complementar nº 87/1996, ou “Lei Kandir” – diploma que estabelece as normas gerais do ICMS – afastou a eficácia do Convênio, ao permitir expressamente o aproveitamento de créditos sobre todas as aquisições tributadas de mercadorias e serviços<sup>84</sup>.

Acontece que, valendo-se da previsão constitucional contida no art. 155, §2º, XII, alínea “c”, desde a primeira edição da Lei Kandir, o legislador infraconstitucional impôs limites de caráter temporal ao creditamento amplo do ICMS: estabeleceu-se prazo para início da compensação de créditos decorrentes das operações envolvendo mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, inicialmente previsto para 1º de janeiro de 1998. Posteriormente, surgiu a Lei Complementar nº 92/1997, publicada imediatamente antes do fim do prazo estabelecido na previsão anterior, postergando este prazo para o ano de 2000.

Assim fora sendo feito sucessivamente, com nova prorrogação do prazo para 2020, até que, por fim, a Lei Complementar nº 171/2019, conforme previsão do art. 33, o prorrogou para 1º de janeiro de 2033, sendo este o prazo vigente. Interessante observar que tal diploma legal foi publicado em 30 de dezembro de 2019, dias antes do início do prazo previsto pela redação anterior da Lei Kandir sobre o tema.

Tal medida foi adotada pelo legislador sob a justificativa de evitar a perda de arrecadação do ICMS para os Estados, que estariam enfrentando uma significativa crise fiscal

---

<sup>83</sup> NETO; COUTINHO; MOTA, 2020.

<sup>84</sup> *Ibid.*

e financeira, conforme disposto no anexo ao corpo do Projeto de Lei Complementar nº 232/2019, que deu origem à LC nº 171/2019.

O que se percebe, portanto, é uma tendência da legislação tributária brasileira em prorrogar a adoção do critério do crédito financeiro, postergando a efetivação de uma não cumulatividade plena e privilegiando a arrecadação em detrimento da neutralidade fiscal. No sentido oposto, foi estabelecida a tributação sobre o consumo na União Europeia, que, desde sua Sexta Diretiva, publicada em 1977, já adotava o conceito de crédito financeiro integral.

O Supremo Tribunal Federal vem se posicionando, majoritariamente, a favor da aplicação do critério do “crédito físico”, o que também vem sendo sustentado pelos fiscos estaduais, corroborando para a manutenção de uma não cumulatividade limitada no Brasil. Recentemente, em 07 de novembro de 2023, este Tribunal Superior concluiu o julgamento do RE 704.815/SC, em repercussão geral (Tema 633), reafirmando a regra de que a não cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, de modo que aqueles bens que não integrem fisicamente o produto final não dão ensejo ao creditamento. No AgR RE 689.001/RS, julgado em 06 de fevereiro de 2018, a Corte entendeu que “a aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera o direito ao crédito de ICMS”.

Desta feita, todo o aparato fiscal brasileiro – legislação, jurisprudência e órgãos fiscais de arrecadação e fiscalização – vem limitando a não cumulatividade da tributação indireta do país, que parece ter se distanciado da ideia de imposto sobre valor agregado disseminada na Europa.

## 5 OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA BRASILEIRA

### 5.1 A uniformização da base tributária e a centralização da competência fiscal

De acordo com Machado e Balthazar (2017, p. 240), uma reforma tributária significa “reestruturar, de maneira mais ou menos aguda, a estrutura da legislação tributária, ou seja, o conjunto de normas que disciplinam a transferência de recursos privados para o setor público”. A reforma inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, aprovada em 20 de dezembro de 2023, apresentou-se como uma resposta às problemáticas evidenciadas no sistema tributário anterior, implantando uma série de mudanças significativas e alterando substancialmente a tributação sobre bens e serviços<sup>85</sup>.

Dentre as expressivas transformações inauguradas pela EC 132/2023 no cenário fiscal brasileiro, destaca-se a adoção de um novo sistema de tributação indireta: o IVA Dual que, inspirado na tradição canadense, constitui-se como “um tributo materialmente único, mas de competência repartida entre União, Estados e Municípios” (CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 6). Na prática, isto significou a instituição de dois tributos em substituição aos encargos fiscais sobre bens e serviços já conhecidos pelos últimos trinta e cinco anos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja previsão passou a estar contida no art. 156-A da Carta Constitucional, que surge como sucessor do ICMS e do ISS, sendo, portanto, de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios; e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de âmbito federal, que passou a ser prevista no art. 195, V da Constituição, que vem para extinguir e substituir o PIS/Cofins.

Note-se que a adoção desta nova sistemática implicará na uniformização da base tributária, anteriormente dividida entre bens e serviços. O art. 156-A, §1º, I da Constituição, inclusive, foi bastante claro ao estabelecer que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, ou seja, as operações que envolvam bens e/ou serviços passarão a ser tributadas por um único imposto indireto. Por sua vez, o art. 195, V, determina que as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social também passarão a incidir sobre bens e serviços, não estabelecendo distinção entre ambos.

É possível verificar também que a implementação do IVA Dual no Brasil conflui para a redução dos tributos incidentes sobre a mesma base tributária — através da substituição

---

<sup>85</sup> CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 6.

do ICMS, ISS e PIS/Cofins pelo IBS e CBS — e a centralização da competência tributária — ante a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal, Municípios e União —, o que se orienta no sentido oposto do sistema de tributação sobre o consumo anteriormente estabelecido pela Constituição de 1988. Sobre o assunto, Castro e Silva e Nóbrega (2024, p. 7) apontam que

implementou-se assim, em relação a tributação sobre o consumo com o IBS/CBS, uma centralização da competência tributária diametralmente oposta àquela que tinha sido eleita pelo Constituinte originário em 1988 e que, como visto acima, foi um dos fatores da falência do sistema anterior.

Estas inovações parecem ser reflexo da adoção do princípio tributário constitucional da simplicidade, incluído na Constituição Federal em seu art. 145, §3º pela EC 132/2023. Tal princípio se materializa, justamente, como bem pontuam Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 182), “na redução no número de impostos e unificação de tributos que possuem atualmente a mesma base de incidência”.

Indispensável pontuar, ainda, algumas regras constitucionais sobre o IBS e o CBS trazidas pela EC 132/2023 que também parecem estar balizadas no princípio da simplicidade.

A primeira delas está contida no art. 156-A, §1º, IV da CF/88, que determina que o IBS “terá legislação única e uniforme em todo o território nacional”, ressalvando somente a fixação da alíquota própria de cada ente federativo por lei específica”, como será melhor demonstrado adiante. Ainda, restou estabelecido pelo art. 149-B, ao longo de seus incisos, da Constituição Federal, que o IBS e o CBS deverão apresentar uma integral identidade de seus aspectos essenciais, especialmente quanto: (i) aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (ii) às imunidades; (iii) aos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; (iv) às regras de não cumulatividade e creditamento. A Reforma também determinou que a instituição de ambos os tributos deve ser efetuada pela mesma Lei Complementar (ADCT art. 124). Tais medidas foram implantadas visando evitar que desde o princípio surjam divergências entre os novos tributos<sup>86</sup>.

Entretanto, não são poucos os estudiosos e doutrinadores que apontam que, apesar dos aspectos potencialmente positivos já mencionados, a implementação dessa nova sistemática deve ser cuidadosamente executada, de modo a não impactar as autonomias conferidas constitucionalmente aos entes federativos e evitar tensões entre eles.

---

<sup>86</sup> CASTRO e SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 7.

### 5.1.1 A alíquota específica de cada ente federativo

O art. 1º da Constituição Federal estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Ao adotar esta denominação, o constituinte atribuiu ao Brasil o modelo federativo de organização, ou seja, a forma federativa de governo, o que implica na necessidade de autonomia tributária e administrativa entre o Poder Central (União) e os entes subnacionais (Estados e Municípios)<sup>87</sup>.

A Reforma Tributária surge, então, com a necessidade de buscar o equilíbrio entre a autonomia financeira, tributária e administrativa dos entes federados e a adoção de um novo sistema de tributação indireta que unifica as bases de incidência “bens e serviços” e centraliza a competência tributária.

Tal necessidade é intensificada quando considerado que são poucos os países que utilizam essa forma de tributação e se organizam como uma federação<sup>88</sup>, apesar do notável sucesso da adoção desta sistemática em território canadense – também federativo –. Castro e Silva e Nóbrega, inclusive, chegam a pontuar sobre a Reforma Tributária que

a questão de fundo, que foi amplamente suscitada nos debates pré-EC 132/23, e que permanece, é se tal centralização da competência tributária não comprometeu o modelo federativo brasileiro, talvez o mais descentralizado do mundo, já que não se tem notícia de uma outra federação composta por tantos entes como a nossa (2024, p. 7).

A “válvula de escape”<sup>89</sup> instalada pela EC 132/2023 neste novo sistema de tributação sobre o consumo, que permite a manutenção de sua constitucionalidade e da autonomia dos entes federados, reside no estabelecimento da alíquota própria de cada ente federativo através de lei específica, conforme o art. 156-A, §1º, V da CF, característica que se assemelha ao modelo experienciado no Canadá. A Constituição, ainda, passa a dispor que “a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços” (art. 156, §1º, VII) e que a alíquota “será cobrada pelo somatório das alíquotas do Estado e Município de destino da operação” (art. 156, §1º, VII).

Desta feita, “o ente será livre para fixar a alíquota que lhe aprouver, seja ela baixa ou elevada, arcando com o custo político de sua escolha” (CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 9).

Mesmo assim, a Constituição possibilita o estabelecimento das chamadas “alíquotas de referência” para o IBS e CBS pelo Senado Federal, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsão de seus arts. 156-A, §1º, XII e 195, §16 da Constituição. Porém,

<sup>87</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, 2024, p. 182.

<sup>88</sup> *Ibid.*

<sup>89</sup> CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 7.

como o próprio nome dispõe, o índice é meramente sugestivo — e serve à manutenção dos níveis de arrecadação existentes até a aprovação da EC 132/2023 —, não constituindo qualquer obrigatoriedade aos entes federativos, que permanecem autônomos e independentes para estabelecer suas próprias alíquotas.

A concessão de liberdade aos entes federados em estabelecer suas próprias alíquotas é um aspecto que funciona bem no Canadá, tendo em vista seu número reduzido de províncias. Por outro lado, o quantitativo de unidades federativas existentes no Brasil é capaz de acarretar um número exorbitante de alíquotas aqui instituídas e, em consequência, uma maior complexidade fiscal<sup>90</sup>.

Portanto, embora favorável à manutenção da autonomia federativa, a sistemática acima descrita pode ser capaz de depor contra o princípio tributário da simplicidade constitucionalizado pela Reforma Tributária.

### 5.1.2 O Comitê Gestor do IBS

O estabelecimento do IVA Dual em um país federado do nível brasileiro, que conta com mais de 5.500 entes, origina outra preocupação, já prevista pelos estudiosos e doutrinadores antes mesmo da aprovação da EC 132/2023: a tensão entre os entes federativos face à competência compartilhada dos tributos sobre o consumo.

Ricardo Alexandre já reconhecia que

a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios (2021, p. 747).

Castro e Silva, Lima e Carvalho entendem de maneira semelhante ao pontuar que

a implementação do IVA Dual num Estado Federativo como o brasileiro implica a possibilidade de tensões políticas quanto à garantia dos repasses dos tributos a serem implementados e quanto às negociações para atração de investimentos nos estados e municípios (2024, p. 188)

A fim de evitar este cenário conflituoso entre os entes federativos, a Reforma Tributária introduziu uma inovação no cenário fiscal brasileiro, com foco na harmonia entre as bases federal e subnacionais: a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, regulado pelo art. 156-B da Constituição Federal. Segundo o *caput* do referido dispositivo, o Comitê Gestor do IBS, a ser instituído por Lei Complementar, será integrado por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que, de acordo com o

---

<sup>90</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, 2024, p. 188.

§2º, II do artigo supracitado, revezarão a presidência do órgão.

A Constituição prevê que ao Comitê Gestor do IBS competirá editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto (art. 156-B, I); arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-B, II); e decidir o contencioso administrativo (art. 156-B, III).

Assim, este órgão ficará responsável por “reunir em deliberação os representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios, com vistas a garantir a autonomia tributária desses entes, de modo a preservar o Pacto Federativo” (CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, 2024, p. 193).

De acordo com Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 193), não foram tantos outros os mecanismos normativos focados na cooperação entre as autoridades tributárias das esferas federal e subnacional, ao contrário do que ocorre no Canadá, o que muito se deve à consolidação do sistema IVA Dual no país.

No Brasil, a Reforma Tributária implementou o art. 156-B, §6º, que trata do compartilhamento das informações concernentes ao IBS e ao CBS entre a Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Comitê Gestor, com o objetivo de favorecer a harmonização das normas, interpretações e procedimentos tributários, o que não ocorria anteriormente. De todo modo, a efetivação da cooperação pretendida com a Reforma Tributária da EC 132/2023 ficará a cargo da Lei Complementar, estando ainda pendentes a regulamentação específica do seu funcionamento e das consequências em função do descumprimento da atuação necessária dos órgãos à cooperação<sup>91</sup>.

## **5.2 A proibição da tributação “por dentro”**

Como já estudado, uma das práticas fiscais existentes no Brasil que afastava a tributação sobre o consumo da simplicidade, neutralidade e, principalmente, transparência era o cálculo “por dentro” dos tributos indiretos – ou seja, a inclusão do montante devido do tributo em sua própria base de cálculo, ou de uns na base de cálculo de outros –.

A transparência foi elevada a princípio constitucional tributário, incluído na Constituição Federal em seu art. 145, §3º pela EC 132/2023, o que acabou inspirando alterações constitucionais a fim de prevenir a tributação por dentro, anteriormente permitida e corroborada pelos órgãos fiscais e pela jurisprudência brasileira, como visto.

Assim, a EC 132/2023 introduziu na Carta Constitucional o art. 156-A, §1º, IX, no

---

<sup>91</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, 2024, p. 193.

qual se encontra expressa proibição à tributação por dentro do IBS e do CBS, tributos do tipo valor agregado, proibição esta que já é uma realidade no sistema fiscal europeu desde 1967, com a publicação da Segunda Diretiva da CEE. O dispositivo supracitado, então, determina que o IBS e o CBS não integrarão sua própria base de cálculo, tampouco a base de cálculo um do outro.

Outra inovação da Reforma Tributária foi a criação do Imposto Seletivo (IS) destinado à tributação da produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou meio ambiente (art. 153, VIII)<sup>92</sup>, que inicialmente viria a substituir o IPI, sendo que este permanecerá apenas como instrumento à manutenção da Zona Franca de Manaus (art. 125, §4º, III, alínea a do ADCT)<sup>93</sup>. Ocorre que, para este imposto, ainda será permitido cálculo por dentro, uma vez que, embora não deva integrar sua própria base de cálculo (art. 153, §6º, III da Constituição), poderá integrar a base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS, de acordo com a previsão contida no art. 153, §6º, IV da Constituição.

### **5.3 Alterações na não cumulatividade da tributação indireta**

Embora a não cumulatividade tenha sido elevada ao parâmetro de preceito constitucional desde a EC 18/65, a neutralidade somente foi inserida como princípio tributário na ordem constitucional a partir da aprovação da EC 132/2023, que a inseriu no art. 156-A, §1º da Constituição Federal, pelo qual restou estabelecido que o IBS passaria a ser informado por tal princípio.

Quase como em decorrência disto, a Reforma Tributária encarregou-se de apresentar alterações na estrutura fiscal a fim de materializar a não cumulatividade e, conseqüentemente, a neutralidade de maneira mais eficaz do que como vinha sendo feito anteriormente. Inclusive, Castro e Silva e Nóbrega (2024, p. 13) destacam que, uma vez evidenciada a necessidade de evitar as práticas perniciosas à neutralidade, agora alçada a princípio constitucional, a EC 132/2023 estabeleceu novos parâmetros significativos para assegurar o reconhecimento dos créditos do tributo para materializar a não cumulatividade.

Ainda de acordo com os autores (p. 13-14), o mais importante desses parâmetros diz respeito à determinação de que a receita de IBS arrecadada pelo Comitê Gestor somente será repassada aos entes federados competentes após apuração do saldo líquido do produto de arrecadação do imposto, após a retenção do “montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada

---

<sup>92</sup> CASTRO E SILVA; LIMA; CARVALHO, 2024, p. 182.

<sup>93</sup> CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 6-7.

período de apuração” (art. 156-A, §4º da Constituição), invertendo o ônus para reconhecimento e aproveitamento dos créditos do IBS/CBS, diferentemente de como vem ocorrendo com o ICMS anteriormente à EC 132/2023.

Com este novo mecanismo, a arrecadação não é direcionada imediatamente aos cofres estaduais e municipais, mas o eventual valor a ser compensado ficará retido no Comitê Gestor. Entretanto, de acordo com o art. 156-A, §5º, III da Constituição, a forma e prazo de ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte encontram-se pendentes de regulamentação por Lei Complementar, que também poderá estabelecer hipóteses de condicionamento ao recebimento do aproveitamento do crédito à verificação do recolhimento do imposto, conforme §5º, II do referido dispositivo<sup>94</sup>.

De todo modo, a Constituição Federal continua a prever limitações à não cumulatividade: no art. 156-A, §1º, VII ficam excetadas à compensação de créditos do IBS as operações consideradas de uso ou consumo pessoal, que serão especificadas em lei complementar, bem como as hipóteses já previstas na Constituição, a exemplo dos casos em que sobre a etapa anterior tenha recaído a isenção ou a não incidência (art. art. 155, § 2º, II da Constituição). Ainda, foi mantida a previsão pela qual a Lei Complementar se encarrega da regulação do regime de compensação de créditos, o que, como visto, implicou, mesmo que indiretamente, na limitação à não cumulatividade, principalmente no tocante à divisão dos créditos entre físicos e financeiros.

---

<sup>94</sup> CASTRO E SILVA; NÓBREGA, 2024, p. 13-14.

## 6 CONCLUSÃO

A tributação sobre o consumo vem se mostrando uma ferramenta essencial para a arrecadação de receitas fiscais ao redor do mundo. Como se sabe, o consumo já é tributado desde os tempos mais remotos, inclusive pelas mais antigas civilizações humanas, a exemplo do Egito, de Roma e da Grécia Antigas, através de tributos como o dízimo sobre frutas, carnes, óleo e mel, a *centesima rerum venalium*, o *chrysagyrum*.

Seja como for, a trajetória da tributação sobre o consumo, tanto no cenário mundial quanto no contexto brasileiro, revela uma contínua evolução impulsionada pela necessidade de adequar os sistemas tributários às dinâmicas sociais e econômicas. Por isso, é possível inferir que o modo como o consumo veio sendo tributado ao longo da história global revela as estruturas políticas, sociais e econômicas que permearam a história da própria humanidade.

Um marco extremamente relevante na história da tributação sobre o consumo se deu em 1954 na França, que, após inúmeras tentativas de atingir as expectativas arrecadatórias e a neutralidade fiscal, alcançou a criação e adoção pioneira do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), idealizado por Maurice Lauré. Como o próprio nome indica, este imposto inovou no cenário fiscal mundial devido ao fato de que, embora incidente sobre todas as etapas da cadeia produtiva, é capaz de afastar a tributação em cascata através de um sistema de aproveitamento de créditos.

Embora considerado uma brilhante invenção francesa, o sistema de aproveitamento de créditos já era visado anteriormente ao IVA por estudiosos ao redor de todo mundo, a exemplo do industrial alemão Von Siemens, que tentou materializar o princípio da dedução “base sobre base”, e do economista norte-americano Thomas Adam, que também já estudava o princípio da dedução “imposto sobre imposto”.

Fato é que a eficácia e adaptabilidade do IVA fizeram deste um sistema modelo de tributação sobre o consumo, que passou a ser adotado em uma série de países ao redor do globo. A União Europeia (UE), à época intitulada Comunidade Econômica Europeia (CEE), foi uma das grandes responsáveis pela disseminação deste modelo de tributação indireta, primeiro por impor sua adoção por todos os seus países membros, por força da Primeira Diretiva da CEE de 1967, e segundo, por ter estabelecido aspectos importantes ao bom funcionamento do IVA, como a proibição da tributação por dentro, a criação de uma base tributária impositiva uniforme, que engloba tanto bens quanto serviços, e a adoção do critério de crédito financeiro integral, confirmados pela Sexta Diretiva da CEE de 1977.

O Canadá também é uma referência na adoção de impostos do tipo valor agregado, principalmente por sua experiência bem-sucedida como um país federado, que foi palco para o estabelecimento de um mecanismo inovador: o IVA Dual ou concomitante.

No Brasil, a tributação sobre o consumo percorreu um longo caminho, passando por um constante processo de transformações e adaptações. Durante o período colonial, ainda não era possível se falar em sistema tributário, mas em função do caráter exploratório da colonização portuguesa sobre o território brasileiro, não tardou para que fossem instituídos impostos sobre as riquezas naturais e os produtos brasileiros à medida da necessidade da metrópole, notadamente o dízimo e o quinto sobre produtos como pau-brasil, ouro e açúcar, os mais relevantes para a economia colonial. O período, entretanto, foi marcado pela desorganização arrecadatória e fiscalizatória da metrópole sobre a colônia, bem como pela opressão fiscal sobre os colonos, o que fez despontar no comércio ilegal e no contrabando e em revoltas ao redor do território nacional.

Com a proclamação da Independência do Brasil, que deu origem ao período imperial brasileiro, não se observou uma ruptura da estrutura fiscal anteriormente conhecida no país, mas durante este período o comércio exterior e o consumo interno se firmaram como as maiores fontes arrecadatórias do país. Além disso, o período imperial ficou marcado pelas tentativas de descentralização dos tributos.

Na República, a tributação sobre o consumo sofreu significativas transformações, notadamente com a Reforma Tributária da década de 1960, que sistematizou a tributação brasileira e delineou a estrutura fiscal vigente. Além de criar o Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias estadual e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza municipal, a EC 18/65 elevou a não cumulatividade ao parâmetro de preceito constitucional orientador dos impostos indiretos brasileiros.

A Constituição de 1988 manteve a não cumulatividade como orientadora da tributação sobre o consumo no Brasil, notadamente para o IPI e o ICMS — sucessor do ICM —, passando a englobar os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Paralelamente, manteve-se o ISS, de competência dos municípios, e a União, a fim de obter uma maior receita, instituiu o PIS/Cofins, incidentes sobre receita/faturamento.

Acontece que o pioneirismo do Brasil na adoção de tributos sobre o consumo do tipo valor agregado, ou seja, não cumulativos, distanciou-se da experiência internacional, especialmente europeia, reconhecidamente bem-sucedida. Isso porque, a não cumulatividade

brasileira encontrou limitações significativas ao seu pleno funcionamento, e o sistema tributário que se estabeleceu desde 1988 se demonstrou extremamente complexo e ineficaz.

Isto se deu por uma série de razões, dentre as quais se destacam: *i)* o grande quantitativo de tributos sobre a mesma base de incidência; *ii)* a competência tributária a níveis de governo; *iii)* o excessivo contingente legislativo; *iv)* a divisão da base tributária entre bens e serviços; *v)* o cálculo “por dentro” dos tributos indiretos; e *vi)* a não cumulatividade limitada por imposições constitucionais e pela resistência da legislação infraconstitucional, dos fiscos e da jurisprudência em adotar o critério do crédito financeiro.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 se apresenta como uma resposta às problemáticas evidenciadas pelo sistema anterior, buscando modernizar e simplificar a tributação brasileira. Inspirada pelo modelo canadense, inaugurou no Brasil o sistema do IVA Dual, através da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao IPI, ICMS, ISS, PIS/Cofins.

As principais mudanças introduzidas, que visam a correção de distorções históricas e a promoção de um ambiente fiscal mais eficiente, dizem respeito à: *i)* redução do quantitativo de tributos sobre o consumo; *ii)* uniformização da base tributária, de modo que o IBS e o CBS passaram a incidir sobre as operações que envolvam bens e serviços; *iii)* centralização da competência fiscal, compartilhada entre os entes federativos, que se submeterão ao Comitê Gestor do IBS e ao estabelecimento de alíquotas própria por cada ente, visando a manutenção do Pacto Federativo; *iv)* exclusão do IBS e do CBS de suas próprias bases de cálculo, evitando o cálculo “por dentro” dos tributos indiretos; e *v)* regras mais favoráveis à efetivação da não cumulatividade, embora não venha a esgotar o problema.

Contudo, a eficácia da Reforma Tributária estará condicionada à implementação eficiente das novas diretrizes e à capacidade de adaptação dos diversos agentes econômicos. A transição para o novo modelo demandará esforços coordenados entre os entes federativos – União, Estados e Municípios – e o setor produtivo, além de uma gestão eficaz das mudanças, visando minimizar os impactos negativos a curto prazo. A concretização das mudanças introduzidas pela EC 132/2023 dependerá, ainda, de uma regulamentação complementar apropriada e da superação dos desafios operacionais a fim de assegurar que os benefícios almejados sejam efetivamente atingidos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: JusPodivm, 2021. 15ª ed.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. São Paulo: Forense, 2018. 14ª ed.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 29, n. 56, p. 245–258, 2010. DOI: 10.5007/2177-7055.2008v29n56p245. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>. Acesso em: 21 abr. 2024.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. 1ª ed.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Coleção de Leis do Império do Brasil, 1824. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Diário do Congresso Nacional, 1891. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1934. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1937. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1967. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 19 jun. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 22 jun. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 19 jun. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 10 jul. 2024.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Diário do Congresso Nacional, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm). Acesso em: 19 jun. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm)[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB e Vania Kirzner. Interpelado: Governador do Estado de Mato Grosso, Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, Distrito Federal, Procurador-Geral do Distrito Federal. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 30 de agosto de 2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/22884351>. Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços - CNS. Interpelado: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 25 de junho a 02 de agosto de 2021. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF\\_ADI\\_5576\\_3b759.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698179&Signature=WO7a8q5Kl%2FfeJFMWcIqWCiTE7Cw%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_ADI_5576_3b759.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698179&Signature=WO7a8q5Kl%2FfeJFMWcIqWCiTE7Cw%3D). Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços - CNS. Interpelado: Presidente da República, Congresso Nacional, Governador do Estado de Minas Gerais e Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF\\_ADI\\_5659\\_7d548.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698483&Signature=e5qw4wu29hi7y9S6U1RxG%2Bgargk%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_ADI_5659_7d548.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698483&Signature=e5qw4wu29hi7y9S6U1RxG%2Bgargk%3D). Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 de novembro de 1998. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE\\_176626\\_SP-10.11.1998.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721697817&Signature=E56HBv0bDcCRXByKtY3UVz4yYtY%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_176626_SP-10.11.1998.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721697817&Signature=E56HBv0bDcCRXByKtY3UVz4yYtY%3D). Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 212.209-2/RS**. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 de junho de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.461/SP (Tema 214)**. Recorrente: Jaguarly Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 18 de maio de 2011. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE\\_582461\\_SP\\_1319337326683.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698921&Signature=pN0Lk%2F1ck33zmELPbrxRcCmsltc%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_582461_SP_1319337326683.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1721698921&Signature=pN0Lk%2F1ck33zmELPbrxRcCmsltc%3D). Acesso em: 06 jul. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2018. 7ª ed.

CASTRO E SILVA, Eric Moraes de. **Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito): Universidade de São Paulo, 2016.

CASTRO E SILVA, Eric Moraes de; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, ano 42, p. 177-196, 1º quad. 2024. Disponível em: <file:///C:/Users/natal/Downloads/07EricCastroSilva-BrunaMaria-VitoriaBarbara.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2024.

CASTRO E SILVA, Eric Moraes de; NÓBREGA, Marcos. **A Reforma Tributária e o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos de longo prazo: a inadequação do modelo mecanicista, os pontos focais e a teoria dos múltiplos equilíbrios contratuais**. PSPHub: Working Paper #007. Disponível em: <https://www.audicon.org.br/site/wp-content/uploads/2024/06/PSPHUB-WP007-Reforma-Tributaria-e-o-Equilibrio.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2024.

COELHO, Isaías. **Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel/#:~:text=Na%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20do%20ICMS%20aos,tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%2042%2C86%25!>. Acesso em: 08 jul. 2024.

DEL CARRATORE, Luís Roberto Rossi. Pesquisa científica em comunicação: uma abordagem conceitual sobre os métodos qualitativo e quantitativo. **Comunicação & Inovação**, São Caetano do Sul, v. 10, n. 19, p. 29-35, jul-dez 2009. Disponível em: [https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_comunicacao\\_inovacao/article/view/899](https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_comunicacao_inovacao/article/view/899). Acesso em: 21 jul. 2021.

FONSECA, Silvia Carla Pereira de Brito. História e Memória: os relatos da Confederação do Equador (1824-1924). **Revista Maracanan**, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 31-56, 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/maracanan/article/view/13621>. Acesso em: 3 jul. 2024.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213-234, 2013. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 23 mai. 2024.

LOPES, Guilherme Ricciardi Correa. **A tributação nos negócios jurídicos de exploração econômica de softwares: ICMS x ISS**. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário): Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Porto Alegre, 2012.

LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: Problemas atuais e propostas de reformas. *In*: NEGRI, João Alberto de *et al.* **Desafios da Nação: Artigos de apoio**. Brasília: Ipea, 2018. v. 2, p. 101/128. ISBN 978-85-7811-322-3. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8325/1/Desafios%20da%20na%C3%A7%C3%A3o\\_artigos%20de%20apoio\\_volume%202.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8325/1/Desafios%20da%20na%C3%A7%C3%A3o_artigos%20de%20apoio_volume%202.pdf). Acesso em: 08 jul. 2024.

MACHADO, Carlos Henirque; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221–252, 2017. DOI: 10.5007/2177-7055.2017v38n77p221. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221>. Acesso em: 12 jul. 2024.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia. **UNOPAR Científica: Ciências Jurídicas e Empresariais**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 19-23, mar. 2002.

NETO, José Alexandre Costa. **A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e Canadano**. Tese (Mestrado em Direito): Universidade de Lisboa, 2018.

NETO, Jatyr Gomes; COUTINHO, Rômulo; MOTA, Douglas. **A celeuma envolvendo a natureza dos créditos de ICMS**. Disponível em: <https://www.demarest.com.br/wp-content/uploads/2020/02/A-celeuma-envolvendo-a-natureza-dos-cr%C3%A9ditos-de-ICMS.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2024.

PAIVA, Gustavo Silva Camelo. **A nova proposta de Reforma Tributária ante os grandes problemas tributários brasileiros: Do potencial da nova reforma tributária em atenuar a complexidade, a alta carga e a falta de equidade na tributação brasileira**. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito): Universidade de Brasília, 2017.

PEREIRA, Raquel Carvalho. **A evolução histórica do sistema tributário brasileiro**. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis): Universidade de Brasília, 2019.

RIOS, Marcelo Jabour. A tributação do consumo na União Europeia. **Revista de Direito do Instituto Metodista Izabela Hendrix**, v. 19, n. 19, p. 41-62, out. 2017.

ROSEIRA, Gustavo. **Linha do tempo da tributação dos softwares no STF e os desafios do futuro**: o estudo da evolução jurisprudencial da Corte Superior sobre os softwares evidencia a dificuldade de o direito de lidar com a tecnologia. Disponível em:

<https://aleixomaia.adv.br/linha-do-tempo-da-tributacao-dos-softwares-no-stf-e-os-desafios-do-futuro/>. Acesso em: 09 jul. 2024.

SCACCHETTI, Camila. **“Dai a César o que é de César”**: Do dízimo ao ICMS – Raízes da tributação sobre o consumo. Tese (Mestrado em História Econômica): Universidade de São Paulo, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. 12ª ed.

SOUZA, João Marcos de. **Tributos sobre consumo**: novo modelo para um Brasil mais justo. Texto para discussão nº 24. Plataforma Política Social, 2018. Disponível em:

[https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD\\_24.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_24.pdf). Acesso em: 22 jun. 2024.

TAVARES, Fabio Coelho. **IVA Europeu, ICMS e a EC 87/2015**: Histórico da tributação sobre o consumo na Europa e no Brasil e a convergência do padrão brasileiro ao modelo europeu. Trabalho de Conclusão de Curso (LLM em Direito Tributário) - Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), São Paulo/SP, 2016.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE** do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Conselho da Comunidade Europeia. Jornal Oficial, n. 347, p. 1-118, 11 dez. 2006. Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112>. Acesso em: 01 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Primeira Diretiva do Conselho**, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Conselho da Comunidade Económica Europeia. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n. 71, p. 1.301-1.303, 14 abr. 1967. Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 15 abr. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Segunda Diretiva do Conselho**, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Conselho da Comunidade Económica Europeia. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n. 71, p. 1.303-1.312, 14 abr. 1967. Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:31967L0228>. Acesso em: 15 abr. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Sexta Diretiva do Conselho**, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Conselho da Comunidade Económica Europeia. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n. L 145, p. 0001 - 0040, 13 jun. 1977. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>. Acesso em: 24 abr. 2024.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão nº 45. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2677>. Acesso em: 12 abr. 2024.

WILHELM, Airton Leonardo. **A simplificação tributária com a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil**. Trabalho de conclusão de curso (Direito): Antonio Meneghetti Faculdade, Restinga Seca/RS, 2020.