

## VII CONCURSO DE MONOGRAFIAS DO SINPROFAZ

**TÍTULO: A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A INFLUÊNCIA DO DIREITO INTERNACIONAL SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO**

**DATA DO TÉRMINO DA REDAÇÃO: 21/02/2025**

**PSEUDÔNIMO: MATRIZ TRIBUTÁRIA**

## RESUMO

O texto analisa a matriz tributária brasileira, sua evolução histórica e a influência do direito internacional nas reformas, especialmente sobre a tributação do consumo. A matriz tributária é composta por diversas bases, como patrimônio, consumo e renda, cada uma com seus desafios próprios, sendo a tributação sobre o consumo uma questão central nas discussões de reforma dos sistemas tributários em geral. Desde a Constituição de 1891, o Brasil passou por transformações que refletiram mudanças políticas e sociais, culminando na Constituição de 1988, que chancelou um sistema complexo de tributação sobre o consumo. A necessidade de reformas é destacada, especialmente para simplificar e tornar a tributação mais justa. O texto enfatiza a importância das experiências internacionais, como o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) utilizado na Europa, que busca conter a cumulatividade e promover a eficiência. A Emenda Constitucional 132/2023 é um marco nas reformas tributárias brasileiras, criando um sistema tributário mais simples e transparente, por meio de um modelo de IVA-dual com foco em uma não cumulatividade ampla. A mudança busca não apenas modernizar a tributação, mas também alinhar o Brasil às melhores práticas internacionais, promovendo um ambiente econômico mais eficiente e justo. O estudo conclui que, embora a reforma da tributação sobre o consumo tenha avançado, outras áreas, como a tributação sobre o patrimônio e a renda, ainda exigem atenção e reforma para completar o quadro tributário brasileiro.

## **A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A INFLUÊNCIA DO DIREITO INTERNACIONAL SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO**

### **1. INTRODUÇÃO**

Os tributos incidem sobre diversas bases, que representam grandezas econômicas, como o patrimônio, o consumo, a renda, a folha de salários, dentre outros.

A principal base de incidência tributária é o patrimônio, que é o símbolo maior de riqueza. A tributação do patrimônio pode se dar no seu sentido estático ou dinâmico, na medida em que incide sobre aquilo que foi acumulado pelo contribuinte durante a vida (IPTU, IPVA, ITR, por exemplo) ou aquilo que está sendo transferida (ITCMD, ITBI, por exemplo).

O consumo, da mesma forma, é uma inegável maneira de manifestação de riqueza, pois envolve todas as aquisições que não implicam necessariamente em uma acumulação de patrimônio.

A renda também é uma base tributária relevante, especialmente em termos de amplitude de base de incidência. Quando se trata de empresas, tal forma de tributação ganha especial importância, visto que na maior parte das vezes estas não possuem o objetivo de acumular patrimônio, ou seja, não seriam tributadas se não fosse a tributação da renda.

A folha de salários também é uma base de incidência tributária importante, especialmente em termos políticos ou financeiros, visto que serve para financiar o maior gasto público, que é a previdência, embora possa ter grande impacto sobre a formalização do mercado de trabalho.

Para além disso, tem-se também formas de tributação outras, como a tributação das operações financeiras, que tem uma certa importância extrafiscal, mas não representa muito em termos de arrecadação.

Cada uma dessas bases pode ter problemas estruturais decorrentes da forma com que a tributação foi instituída no caso concreto. A tributação sobre o patrimônio pode ser injusta, quando não é exercida de maneira progressiva, ou seja, quando prejudica em maior grau as pessoas que não detém maior capacidade contributiva. A tributação sobre o consumo, da mesma forma, pode ser problemática quando demasiadamente complexa e não transparente, a ponto de prejudicar o exercício da atividade comercial no país. A tributação da renda, por sua vez, pode ter problemas

relativos à complexidade e à progressividade, assim como a tributação da folha de salários pode significar um empecilho para a formalização das relações de emprego.

O conjunto de características de um determinado sistema tributário de determinado país é conhecido como sua matriz tributária, que revela a forma com que a tributação foi instituída sobre as diversas bases de incidência antes tratadas (GASSEN, 2012). Quando se fala em reforma tributária, está-se falando exatamente de mudanças nessa matriz tributária.

Considerando-se que as matrizes tributárias de cada país não são totalmente particulares, mas sempre muito parecidas (todos os países tributam o patrimônio, a renda, o consumo, entre outros, e geralmente com base em princípios semelhantes), essas mudanças são sempre pautadas, para além da doutrina, na experiência internacional e na orientação dos organismos internacionais multilaterais, o que demonstra a importância de pesquisas em Direito Comparado.

A mudança ou reforma da matriz tributária de um determinado país, contudo, pode ser parcial, para adotar, por exemplo, uma série de medidas para tornar a tributação do patrimônio mais progressiva, dando cor ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Ou para simplificar a tributação sobre o consumo, de forma a possibilitar às empresas o efetivo exercício da sua liberdade econômica. Ou para modificar a forma pela qual se realiza a tributação sobre a renda, para ser mais simples e justa, assim como para reduzir o impacto da tributação sobre a folha de salários sobre a formalização do mercado de trabalho.

Essas reformas (da tributação do patrimônio, do consumo, da renda, etc) podem ser discutidas em paralelo, o que pode vir a confundir a opinião pública, que pode nem sempre saber do que se está tratando. É o que aconteceu nos anos de 2023 e 2024, quando muito se falou em reforma da tributação sobre a renda quando o que estava com tramitação avançada no Congresso Nacional eram as propostas de reforma da tributação sobre o consumo. Ao final, a Emenda Constitucional 132/2023, que implementou a reforma tributária sobre o consumo, trouxe com ela também alguns elementos que modificaram a tributação sobre o patrimônio.

É de se registrar, já de início, que o panorama tributário-federativo estabelecido pela Constituição Federal de 1988 é aquele iniciado em 1965, com a reforma tributária veiculada pela EC 18/1965, que instituiu as bases de um verdadeiro sistema tributário brasileiro, em detrimento ao conjunto de regras tributárias esparsas e nem sempre coordenadas que se tinha sob a égide da CF/1946. Costuma-se dizer que esta era a

primeira e a única reforma tributária brasileira, até que se aprovou em 2023 a reforma tributária sobre o consumo.

Nesse estudo, busca-se analisar a matriz tributária brasileira e as constantes discussões acerca do seu aperfeiçoamento, ou seja, das propostas para uma reforma tributária, assim como os avanços realizados especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo.

## 2. A EVOLUÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A primeira constituição da república brasileira foi a Constituição Federal de 1891 (CF/1891), que preservou a estrutura tributária vigente no Império, baseada no sistema federativo de estado e focada na tributação da importação, que chegou a representar 2/3 da arrecadação tributária brasileira (VARSANO, 1996, p. 5). O imposto de importação havia ficado na competência da União (art. 7º, CF/1891), enquanto os estados haviam ficado com o imposto sobre exportações (inclusive sobre as exportações para outros estados), sobre patrimônio imobiliário (estático e dinâmico) e sobre certas atividades realizadas por indústrias e profissões (art. 9º, CF/1891). Na ocasião, os estados deveriam garantir a autonomia financeira dos municípios, que não eram dotados de competência tributária (VARSANO, 1996, p. 6)<sup>1</sup>.

Esse regime constitucional autorizava a criação de outros tributos, para além daqueles constitucionalmente discriminados (art. 12, CF/1891), o que levou a União, já em 1891, a criar um imposto sobre o consumo, que inicialmente incidia apenas sobre fumo (Lei Orçamentária 25/1891), mas que logo foi ampliado para diversos outros produtos (Lei 641/1899), chegando a alcançar praticamente todos os produtos industrializados e a ser responsável por metade da arrecadação tributária federal (MOREIRA, 2023, p. 97), o que ficou conhecido como *Imposto sobre o Consumo – IC*, tributo paralelo ao *Imposto sobre Indústria e Profissões – IIP*, tributo estadual também incidente sobre o consumo. Também no uso dessa competência residual, a União criou em 1923 o imposto de renda (Lei 4.783/1923).

---

<sup>1</sup> Outras taxas também haviam sido conferidas à União e aos Estados, como taxas de selo e dos correios e telégrafos (art. 7º, § 3º e 4º, e art. 9º, §1º, CF/1891).

Em resumo, tinha-se o seguinte quadro sob a égide da CF/1891:

<b>CF/1891</b>	
<b>União</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Imposto sobre importação</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Consumo (competência residual)</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Renda (competência residual)</i></li> </ul>
<b>Estados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Imposto sobre Exportação</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Imóveis rurais e urbanos</i></li> <li>• <i>Imposto sobre transmissão de propriedade</i></li> <li>• <i>Imposto sobre indústrias e profissões</i></li> </ul>
<b>Municípios</b>	-

A segunda constituição da república brasileira foi a de 1934, que promoveu alterações na estrutura tributária do país para inaugurar uma nova fase, na qual viria a predominar a tributação interna, especialmente sobre o consumo e a renda, em detrimento da tributação sobre o comércio exterior verificada no período anterior (VARSANO, 1996, p. 6). Nesse sentido, foram alçadas ao texto constitucional as competências da União relativas à tributação da renda e do consumo (art. 6º, CF/1934). Quanto aos estados, foram mantidas as competências para tributação da exportação (agora incidente apenas sobre as exportações para outros países), da transmissão da propriedade (agora com referência expressa às modalidades *inter vivos* e *causa mortis*), da propriedade rural e dos serviços prestados por certas indústrias e profissões, assim como foram acrescentadas as competências para tributação de combustíveis, vendas e consignações (estas para tributar a operação interestadual de circulação de mercadorias, que não era mais objeto do imposto de exportação) (art. 8º da CF/1934). Em particular, tem-se que foi suprimida a competência estadual para a tributação da propriedade imobiliária urbana, que passou aos municípios (art. 13 da CF/1934). Outras taxas também foram criadas ou mantidas nas competências da União, dos Estados, restritas à competência administrativa desses entes federados (art. 6º, I, 'e', e II, art. 8º, 'h', II, e art. 13, §2º, I, V, todos da CF/1934).

Em resumo, tinha-se o seguinte quadro sob a égide da CF/1934:

<b>CF/1934</b>	
<b>União</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Imposto sobre importação</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Consumo</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Renda</i></li> </ul>
<b>Estados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Imposto sobre Exportação</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Imóveis rurais</i></li> <li>• <i>Imposto sobre transmissão de propriedade inter vivos</i></li> <li>• <i>Imposto sobre transmissão de propriedade causa mortis</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Indústrias e Profissões</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Produção de Combustíveis</i></li> <li>• <i>Imposto sobre Vendas e Consignações</i></li> </ul>
<b>Municípios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Imposto sobre Imóveis urbanos</i></li> </ul>

A terceira constituição da república brasileira foi a de 1937, que pouco modificou as regras tributárias então vigentes, apenas para transferir para a União a competência estadual para a tributação dos combustíveis.

A quarta constituição da república brasileira foi a de 1946, que também pouco alterou a organização tributária do país, apenas para transferir para os municípios a competência tributária relativa aos *Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP*.

Neste ponto da história, com o desenvolvimentismo do governo brasileiro iniciado na década de 1950, as despesas públicas começaram a aumentar em uma proporção ainda não vivenciada até então no país, o que exigiu medidas em prol do aumento de receitas, que teve impactos na tributação da renda e do consumo.

No campo da renda, foram feitas alterações na legislação para ampliar a incidência sobre a renda das pessoas jurídicas, o que não era natural na época, pois a ideia inicial do recém-criado imposto de renda era incidir apenas sobre a renda auferida por pessoas físicas (VARSANO, 1996, p. 11). E para as pessoas físicas, as alterações na legislação implicaram na tributação dos seus rendimentos de capital, assim como na criação de novas formas de controle e fiscalização.

No campo do consumo, o país passou a ter nesta base de incidência a maior parte de sua receita tributária, em detrimento da importação, passando a representar mais de 65% da receita tributária total do país no período que se seguiu a CF/1946 (VARSANO, 1996, p. 9). A representatividade da tributação sobre o consumo era

importante para a União, visto que *Imposto sobre o Consumo – IC* representava 45% da sua receita tributária, assim como para os estados, vez que o *Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC* representava 90% da sua receita tributária, e para os municípios, pois o *Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP* representava 45% da sua receita tributária. Essa relevante tributação submetia-se, como se pode ver, a uma fragmentação tripartite que desde sempre sofreu muitas críticas. Como destaca MOREIRA, os três tributos ora analisados, “*a despeito de juridicamente distintos, eram economicamente iguais*” (2023, p. 110).

Era latente, nesse momento histórico, a necessidade de uma reforma que tornasse mais eficiente, transparente e justo o sistema tributário brasileiro, e que também permitisse o aumento da arrecadação sem comprometer o crescimento econômico. Isso não foi feito, contudo, no ambiente democrático vivenciado à época, visto que os entes federados receavam perder as competências tributárias que lhe vinham sendo atribuídas pelas últimas constituições. As efetivas movimentações por reformas tributárias foram impulsionadas apenas após o Golpe Militar de 1964, período em que o país vivenciou um centralismo federativo bastante forte (VARSANO, 1996, p. 12).

Nesse contexto, foi aprovada a EC 18/1965, que alterava a CF/1946 no que se referia às regras tributárias. Na verdade, essa emenda passou a regular à parte, como em um anexo, o sistema tributário brasileiro. Segundo VARSANO (1996, p. 12): “*a reforma da década de 60 teve os méritos de (...), pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema – e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação -- com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder*”.

A ideia era a de **(a)** estabelecer a União como coordenadora do sistema tributário brasileiro, dotando-a ainda dos instrumentos tributários de política econômica (como impostos sobre comércio exterior e operações financeiras); **(b)** dotar os estados e municípios de recursos suficientes para desempenhar suas funções; **(c)** oferecer a iniciativa privada um sistema tributário transparente que, embora permitisse um aumento da carga tributária, permitisse a tomada de decisões comerciais e econômicas dos empresários (VARSANO, 1996, p. 13).

As principais mudanças se deram na tributação sobre o consumo, pelas razões expressas anteriormente. Em resumo: **(a)** o Imposto sobre o Consumo – IC foi mantido

na competência da União, embora com o nome de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; **(b)** o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC foi transformado em Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, de competência estadual e municipal; **(c)** foi criado o Imposto sobre Serviços – ISS, de competência municipal. Embora os serviços tivessem ficado no âmbito dos municípios, a União reservou para si a competência para tributar as Comunicações e os Transportes que ultrapassavam os limites do município.

Com a Constituição de 1967, foi extinta a dualidade municipal/estadual para o ICM, simplificando um pouco mais o sistema que continuava caótico.

A CF/1969 não alterou esse panorama.

Com a CF/1988, os tributos federais sobre serviços de comunicação e transporte foram transferidos para o âmbito de incidência do ICM, adicionando o “S” que veio a transformar esse tributo em ICMS (MOREIRA, 2023, p. 116).

### 3. A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA APÓS A CF/1988 E A CONSTANTE NECESSIDADE DE REFORMAS

O aumento dos gastos públicos decorrentes da CF/1988, ao exemplo do aumento decorrente do dirigismo estatal da década de 1950, citado no tópico anterior, passou a exigir um incremento da arrecadação tributária brasileira, o que veio a ser implementado por meio das contribuições sociais, tributos com receita vinculada em especial à Seguridade Social (SCHOUERI, 2018, p. 224).

Dentre as contribuições utilizadas para reforçar o caixa do governo, tem-se o PIS e a Cofins, que complementam a tributação brasileira sobre o consumo<sup>2</sup> e muito contribuem para que esta base de incidência seja a mais relevante da matriz tributária brasileira (lembra-se que já era bastante relevante na década de 1960), apesar das mudanças efetuadas pela EC 18/1965 (mudanças, há de se reconhecer, que não visavam a redução da tributação, mas a simplificação do sistema).

Veja-se que durante a descrição, feita no tópico anterior, do processo de evolução da matriz tributária brasileira, pouca atenção se deu para os tributos sobre o patrimônio. É que nunca foram relevantes no sistema tributário brasileiro, conforme

---

<sup>2</sup> Trata-se de uma incidência tríplice sobre o consumo (ISS, ICMS e IPI), em que a União possui a competência para tributar a receita bruta das empresas, por meio das contribuições PIS e Cofins. A despeito de incidirem sobre a receita, o que aproxima tais contribuições dos tributos que incidem sobre a renda, verifica-se, na prática, um impacto direto nos preços praticados pelo mercado, levando tais contribuições a serem classificadas como tributos sobre o consumo.

alertava o IPEA já na década de 1980, que também dava destaque ao fato de que a reforma de 1965 (EC 18/1965) em nada influenciara essa forma de tributação (GIFFONI e VILLELA, 1987). Ao não se dar enfoque à tributação sobre o patrimônio, naturalmente progressiva, o sistema tributário brasileiro sempre caminhou em direção à regressividade, o que torna evidente a necessidade de reforma da tributação brasileira sobre o patrimônio, apesar de parecer ser uma agenda adormecida. O pouco de discussão que se vê sobre esse assunto é relativo à instituição de um imposto sobre grandes fortunas, tributo constitucionalmente previsto, mas com um grande potencial de evasão que prejudicaria seus objetivos (CARVALHO, 2011).

Vale registrar, contudo, que não é fácil promover uma reforma da tributação sobre o patrimônio, considerando que, na medida em que se trata de uma tributação direta e progressiva, também se trata de uma tributação eminentemente transparente, ou seja, a qual o contribuinte pessoa física mais consegue enxergar seu impacto na sua economia doméstica.

Nesse panorama em que a tributação sobre o consumo aumentou, e no qual a tributação do patrimônio continuou a ser irrelevante, verificou-se na tributação da renda um movimento em sentido contrário, que culminou em uma queda na arrecadação, especialmente com as mudanças implementadas na legislação na década de 1990, por meio das quais **(a)** para as pessoas físicas acionistas de empresas, os dividendos recebidos passaram a ser isentos e **(b)** para as pessoas jurídicas, criou-se a possibilidade de deduzir do seu lucro uma despesa fictícia denominada juros sobre capital próprio. Com isso, segundo GOBETTI e ORAIR (2016, p. 8), optou-se por não se privilegiar a progressividade tributária, que é um princípio constitucional expresso para o imposto de renda. Segundo os autores, essa mudança seguiu o modelo internacional vigente, o que torna ainda mais evidente a importância dos estudos em Direito Comparado. No caso, o modelo norte-americano pautou todas as mudanças da tributação brasileira sobre a renda, desde o seu surgimento na década de 1920 com alíquotas baixas (até 10% nos EUA e 8% no Brasil), passando pelo seu aumento durante e no período seguinte à Segunda Guerra Mundial (até 90% nos EUA e 65% no Brasil), assim como por um paulatino decréscimo a partir da crise de 1980 (chegando ao máximo de 25% nos EUA e 27,5% no Brasil).

Essa situação leva à discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária também da tributação sobre essa base de incidência, coisa que, embora esteja em pauta na sociedade, caminha a passos lentos. Destaca-se, sobre isso, o projeto de

Lei 2.337/2021, por meio do qual se propõe um reajuste da tabela de isenção para as pessoas físicas, somada à tributação dos dividendos, assim como a eliminação dos juros sobre capital próprio como forma de abatimento para apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas. Além disso, é de se destacar também que o art. 18, I, da EC 132/2023, determina o encaminhamento, por parte do Governo Federal, um projeto de lei que reforme a tributação da renda<sup>3</sup>.

A única reforma que emplacou, e que por isso passa a ser tornar, a partir de agora, foco desse estudo, é a reforma da tributação do consumo.

#### 4. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO MUNDO

Como dito antes, as reformas tributárias não são pensadas individualmente pelos países. Considerando a semelhança das bases tributárias, costuma-se buscar na experiência internacional as melhores práticas para propor uma reforma tributária interna.

E isso foi feito no Brasil, no que se refere à reforma da tributação sobre o consumo.

Para iniciar, registra-se que o consumo é algo que acontece no final da cadeia produtiva. Poderia haver a tributação desse elo final, de maneira monofásica, mas isso pressuporia identificar todas as operações de consumo realizadas, o que claramente não é tarefa simples<sup>4</sup>. Veja-se que nem sempre a operação realizada em estabelecimento comercial para a pessoa física configura a última etapa da cadeia, pois o produto pode ser empregado em outra atividade comercial do adquirente. Por conta disso, costuma-se estabelecer a tributação sobre o consumo a cada etapa da cadeia produtiva, de maneira plurifásica. É tributada a venda do insumo para a indústria, assim como a venda do produto industrializado para o mercado e também a venda posterior para o consumidor final.

Todavia, uma incidência pura e simples em cada uma das etapas acarreta uma cumulatividade tributária, uma tributação do próprio tributo, gerando um efeito cascata que torna a tributação cada vez mais alta e pouco transparente. É por isso que os países atualmente tributam o consumo pelo modelo da incidência sobre o valor

---

<sup>3</sup> Apesar de já ter sido extrapolado o prazo de 90 dias estabelecido na regra constitucional, o projeto ainda não foi enviado.

<sup>4</sup> No mundo, a única exceção relevante é a dos Estados Unidos, que tributa o consumo de maneira monofásica, especialmente no varejo (daí o nome *retail sales tax*) (VALADÃO, 2006).

agregado em cada etapa da cadeia produtiva, o que se chama de modelo IVA (imposto sobre o valor agregado).

A França foi o primeiro país a tentar buscar a redução dessa cumulatividade na tributação sobre o consumo, primeiro por meio de um sistema de suspensão dos tributos incidentes sobre matérias primas, e depois, em 1948, por um verdadeiro sistema de créditos e débitos, ainda que baseado na ideia do crédito físico, ou seja, permitindo apenas o creditamento dos tributos pagos na aquisição de insumos (GASSEN e VALADÃO, 2020, p. 203). Em 1954, a França reduziu ainda mais a cumulatividade do sistema ao adotar o sistema de crédito financeiro, permitindo o creditamento dos tributos pagos na aquisição de produtos intermediários e de bens de capital (GASSEN, 2013, p. 108).

A experiência francesa deu origem ao Tratado de Roma de 1957, por meio do qual os países-membros da Comunidade Econômica Europeia reconheceram a necessidade de harmonização da tributação sobre o consumo, o que resultou na formalização de grupos de trabalho e elaboração de relatórios, sendo o mais importante deles o *Relatório Neumark*, que concluiu pela necessidade de se eliminar a tributação cumulativa de bens e serviços, por meio de um imposto sobre o valor acrescido, aos moldes do tributo já instituído pela França (MOREIRA, 2023, p. 50).

Antes mesmo da conclusão desses estudos, o Brasil já iniciava sua experiência na tributação do consumo pela técnica, ainda embrionária, da não cumulatividade, visto que em 1958 a legislação do Imposto sobre o Consumo – IC já estabelecia a não cumulatividade como regra para esse tributo (alteração do DL 7.404/1945 pela Lei 3.520/1958). Quando EC 18/1965 transformou o IC em IPI, teve a preocupação de alçar o princípio da não cumulatividade ao *status constitucional* (MOREIRA, 2020), embora até hoje remanesçam certas restrições à efetiva implementação deste princípio, como, por exemplo, a impossibilidade de creditamento dos tributos pagos nas aquisições de bens de capital.

Em 1967, foram publicadas duas diretrizes da Comunidade Econômica Europeia: a primeira, estabelecia a neutralidade, a não-cumulatividade e a incidência sobre a totalidade da cadeia produtiva (produção, distribuição e varejo); a segunda estabelecia regras mais específicas sobre o sistema, além de fixar um momento específico para reavaliação da tributação sobre o valor agregado a ser instituída pelos países-membros (MOREIRA, 2023, p. 51).

Em 1977, foi publicada mais uma importante diretiva, considerada um relevante marco na harmonização do IVA na Europa, que apresentava, com um certo grau de detalhamento o rumo a ser tomado pelas nações europeias, o que veio a ser revisado apenas recentemente, 2006, pela DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, que se tornou a norma primária das regras do IVA europeu, sendo hoje denominada simplesmente de Diretiva IVA (MOREIRA, 2023, p. 53).

## 5. ONDE O BRASIL FICOU PARA TRÁS?

Depois de ter sido um dos pioneiros na instituição de uma tributação sobre o consumo incidente sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, o Brasil deixou de evoluir seu sistema tributário para acompanhar os avanços vislumbrados no mundo nesta forma de tributação.

Uma das razões para isso é a fragmentação da tributação brasileira sobre o consumo, que tem raízes nas características do federalismo brasileiro. Veja-se que a tributação sobre o valor agregado havia primeiro sido feita na França, país unitário, sendo que, no Brasil, país federado, tal tributação foi entregue a um ente subnacional, os estados. Nesse sentido, além da complexidade natural desse tipo de tributação, precisou-se enfrentar, na instituição e na consolidação desse sistema, interesses distintos de estados produtores e de estados consumidores, o que convergiu para uma tributação na origem, que dava muito poder aos estados produtores, inclusive o poder de veto para qualquer tentativa de transformação desse panorama (LUKIC, 2014).

Além disso, tem-se que, ainda considerando o sistema federativo, foram concedidas também aos municípios e à União certas competências tributárias que também oneram o consumo, como ISS e o PIS/Cofins, respectivamente. Isso aumentou a complexidade da tributação, submetendo o sistema produtivo a regras distintas, de cada um dos municípios e estados brasileiros, assim como também às regras da União.

No campo da cumulatividade, nem todos os tributos incidentes sobre o consumo no Brasil adotaram a não cumulatividade como regra. O ISS, por exemplo, é um tributo eminentemente cumulativo, pois não existe sistema de créditos e débitos que permita qualquer compensação com o valor que tenha sido pago antes, o que por si só já justificaria uma reforma do sistema brasileiro.

Mesmo os tributos supostamente não cumulativos, como o ICMS e o IPI, ainda possuem um certo grau de cumulatividade. O Brasil deixou de acompanhar os

avanços internacionais nesta temática quando optou por manter a sistemática do crédito físico.

Mas o que seria crédito físico?

A ideia de creditamento na entrada é intrinsecamente ligada à aquisição de *insumos*. É natural que a aquisição de insumos gere crédito para a empresa, pois esse é o próprio sentido da não cumulatividade. Da mesma forma, é natural que também gere crédito a aquisição de *produtos intermediários*, assim entendidos aqueles que, apesar de não virem a integrar o produto final, são consumidos no decorrer da cadeia produtiva, como os combustíveis ou energia elétrica utilizada no processo de industrialização. Outras aquisições, contudo, também podem gerar créditos, a depender da legislação, pois são custos que acabam compondo o preço do produto, como *ativo imobilizado* (imóveis, veículos, maquinário e outros<sup>5</sup>) e *bens de uso e consumo* por parte da empresa (material de escritório, produtos de limpeza, ou energia elétrica utilizada fora do processo de industrialização<sup>6</sup>)<sup>7</sup>.

Quando a legislação permite a apuração apenas dos créditos relativos à aquisição de insumos e produtos intermediários, trata-se de uma sistemática de *crédito físico*, pois se permite o creditamento apenas daquilo que impacta na formação física do *próprio produto*. Quando, por outro lado, a possibilidade de creditamento estabelecida na legislação é maior, incluindo também a apuração dos créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado ou bens de uso e consumo, trata-se de uma sistemática de *crédito financeiro*, pois se permite o creditamento de todos os custos financeiros que impactam a formação do *preço do produto* (MOREIRA, 2020).

No Brasil, o ICMS e o IPI não permitem o creditamento relativo à aquisição de bens do ativo permanente, e proíbem o creditamento relativo a muitos bens intermediários, especialmente no comércio, o que reduz em muito a suposta não cumulatividade desses tributos. Mesmo no PIS/Cofins, tributos com uma não cumulatividade supostamente ampla, tem-se diversas restrições, visto que os créditos

---

<sup>5</sup> Que até podem se desgastar no processo produtivo, mas que não se confundem com os produtos intermediários, que são integralmente consumidos.

<sup>6</sup> Veja-se que a energia elétrica utilizada na industrialização costuma ser considerada um produto intermediário. Por outro lado, quando utilizada pela revendedora na etapa da comercialização, é considerada um bem de uso e consumo, como se fosse adquirida pela empresa como consumidora final.

<sup>7</sup> Tecnicamente, tanto os bens do ativo permanente quanto os bens de uso e consumo são aqueles que são apenas indiretamente ligados ao processo produtivo, sendo que os primeiros se incorporam ao patrimônio do contribuinte por mais de 12 meses, enquanto os últimos são utilizados em período inferior a 12 meses (MOREIRA, 2020, p. 375; 383).

são gerados apenas na aquisição de bens essenciais à atividade realizada pela empresa, o que nem sempre é objeto de consenso.

Para além disso, tem-se que a própria existência de um sistema fragmentado, por si só, já implica em cumulatividade, visto que, mesmo que os tributos fossem internamente não cumulativos (coisa que não são), ainda assim incidiriam uns sobre os outros, o que demonstra que o sistema brasileiro, para acompanhar as comprovadas boas práticas internacionais, não poderia ser alterado apenas pontualmente, mas precisaria de uma ampla reforma, o que de fato foi feito com a aprovação da EC 132/2023.

## 6. AS TENTATIVAS DE MUDANÇA DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O CONSUMO

Como se viu, desde muito tempo a tributação brasileira do consumo, realizada sob a sistemática da incidência sobre o valor agregado, deixou de acompanhar as melhores práticas internacionais. Mas isso nunca deixou de ser um apelo da sociedade consumidora, verdadeira beneficiada dos avanços vislumbrados na Europa, e que no Brasil se encontrava refém de governos estaduais, que vinham vantagem na complexidade do sistema existente, assim como das empresas, que se utilizavam dessa complexidade para propositadamente misturar, na formulação dos seus preços, tanto o custo produtivo quanto o custo tributário.

Já na década de 1980, o IPEA havia apresentado uma proposta de instituição de um IVA estadual, em substituição ao ISS, IPI e ICMS (ICM, à época), com tributação no destino. Na ocasião, todavia, mesmo os estados e municípios mais pobres, que se beneficiariam pela mudança na matriz da tributação (da produção para o consumo), abstiveram-se de apoiar essa bandeira, por reputar imprevisíveis as consequências de tão profunda alteração, até porque não havia, naquele momento, tantos estudos como os que depois se desenvolveram (LUKIC, 2014, p. 154).

No período pós CF/1988, houve um aumento acelerado da arrecadação federal por meio das contribuições, tributos cuja receita não era compartilhada com os demais entes federados. Esse grande aumento da carga tributária total fez despertar o setor empresarial, que passou a exigir uma modernização da tributação sobre o consumo, o que fez com que quase todos os governos posteriores propusessem ao menos uma tentativa de reforma tributária nesse setor.

No governo Collor, por exemplo, houve o resgate da proposta do IPEA e o surgimento de uma outra proposta parecida, encampada por uma grande coalização da sociedade, que envolvia o setor industrial e sindical, representados, pela FIESP, pelo CNI e pela CUT. Ambas as propostas não tiveram sucesso: a primeira porque o governo federal tentou emplacar sozinho, sem alinhamento com estados e municípios; a segunda porque era um pouco mais ampla, pretendendo, além de reformar a tributação do consumo, implementar uma progressividade mais marcante nos tributos diretos sobre o patrimônio e a renda, o que fez com que parte do próprio corpo empresarial, assim como da elite econômica brasileira, passasse a recear a transformação que estava sendo proposta (LUKIC, 2014, p. 257-268). No governo FHC, a reforma tributária foi inicialmente apresentada como uma pauta do próprio presidente, muito embora o governo tenha focado seus esforços na aprovação da reforma econômica e fiscal, corporificada no Plano Real e na Lei de Responsabilidade Fiscal. No campo tributário, foi proposta a PEC 175/95, também com base no projeto do IPEA, a qual, apesar de ter sido submetida a amplos debates, não conseguiu ser levada a frente, em especial por relutância do próprio governo, que se viu obrigado a assumir a diversas compensações financeiras para contar com o apoio dos estados produtores, que estavam muito atentos às perdas que enfrentariam em decorrência do estabelecimento do princípio do destino (LUKIC, 2014, p. 269-305)

No primeiro governo Lula, foi apresentada uma proposta para reforma do sistema tributário que abordava diversos pontos, sem focar na unificação da tributação sobre o consumo (PEC 41/2003). Em virtude do comprometimento do presidente com a continuidade das políticas fiscais austeras do governo anterior, todavia, foi mantida a inércia da União, especialmente no ponto que se referia à tributação no destino, ideia rejeitada pelos estados produtores do Sudeste, e à consequente necessidade de compensação financeira por parte da União para implementação da reforma nesse ponto. O governo federal preferiu, ao final, deixar a discussão para depois e garantir, naquele momento, a prorrogação da CPMF e da DRU, assim como a aprovação da reforma da previdência (LUKIC, 2014, p. 306-332).

Os pontos incontroversos da PEC 41/2003 deram origem à EC 42/2003, enquanto os pontos controversos, relativos à reforma da tributação do consumo e que não foram objeto de deliberação, continuaram a tramitar sob a roupagem da PEC 255/2004 e, posteriormente, sob a forma das PECs 293/2004 e 233/2008. Essas PECs, no entanto, não foram levados à frente no segundo mandato do presidente Lula

porque o governo federal, em lugar de comprar a briga com os estados produtores, preferiu apostar no paradigma desenvolvimentista a ser implementado, não por uma reforma tributária ortodoxa, mas pelo aumento do nível de investimento público e pela criação de diversas desonerações tributárias (LUKIC, 2014, p. 333-366).

Apenas no governo Dilma o tema não apareceu na pauta do governo federal.

Em 2019, a sociedade civil, capitaneada pelo Centro de Cidadania Fiscal - CCIF, apresentou uma proposta que serviu como espinha dorsal para a PEC 45/2019, inicialmente assinada pelo deputado Baleia Rossi, do MDB. A ideia era propor a substituição do ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins por um tributo único chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria partilhada pelos entes federados na mesma medida que os impostos substituídos já o eram. A proposta previa ainda a criação de um imposto complementar sobre externalidades negativas, como cigarro e bebidas alcoólicas, para cumprir o papel inibidor que o IPI realizava nestes setores.

Também em 2019, o Senado Federal deu início a uma proposta concomitante de reforma tributária, a PEC 110/2019, originariamente apresentada pelo Senador Davi Alcolumbre, do União Brasil. A proposta inicial, semelhante àquela iniciada na câmara, propunha a substituição de um número um pouco maior de tributos.

Ambas as propostas convergiam para instituir um tributo sobre o valor agregado único, que fosse simples e transparente, cobrado no destino e submetido a uma não cumulatividade plena. O que as tornava diferentes das propostas anteriormente apresentadas era justamente a coalização da sociedade civil, unificada em busca desse avanço, diferentemente das propostas anteriores, capitaneadas pela maior parte dos governos posteriores à redemocratização. Essa coalização, composta por empresas, universidades e diversos setores da economia, mostrou-se tão forte que venceu até mesmo a oposição do governo Bolsonaro, que buscou obstar sua aprovação inclusive após o final do seu mandato presidencial.

Com a aprovação da Emenda Constitucional 132/2023, surgiu, portanto, o imposto brasileiro sobre o valor agregado, formado pelo *Imposto sobre Bens e Serviços – IBS* e pela *Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS*, que substituirá, paulatinamente, os tributos sobre o consumo hoje existentes, tal qual se passa a demonstrar.

Frisa-se, como dito antes, que a nova tributação prevê uma incidência no destino e sem benefícios fiscais, o que impacta diretamente nos atores que se

beneficiavam do paradigma anterior (ainda vigente), como os estados produtores e as empresas que gozavam de benefícios fiscais.

E por isso é importante evidenciar uma das razões pelas quais foi possível emplacar essa reforma tributária que há muito se tentava: a assunção ampla e irrestrita dos ônus financeiros pela União.

Foram criados dois grandes fundos. O primeiro deles, o *Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional*, criado pelo novo art. 159-A na CF/1988, para compensar os estados pela perda do poder que tinham no que se refere a dar descontos de ICMS para atrair empresas e investimentos, influenciando no desenvolvimento econômico da sua região. Nesse fundo, a União se comprometeu a aportar R\$ 630 bilhões até 2043 e, a partir daí, a aportar R\$ 60 bilhões por ano (art. 13, EC 132/2023). O segundo deles, *Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais ou Financeiros de ICMS*, criado pelo art. 12 da EC 132/2023 para compensar os contribuintes pela perda dos benefícios fiscais estabelecidos com prazo certo ou sob condição (benefícios fiscais onerosos). Nesse fundo, a União se comprometeu a aportar R\$ 160 bilhões até 2043, quando encerra esse financiamento.

## 7. A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL (EC 132/2023)

A reforma tributária sobre o consumo está sendo implementada pela EC 132/2023, por meio da qual se criou dois tributos análogos, incidentes sobre bens e serviços, em substituição àqueles que antes oneravam as operações de consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins).

Veja-se que não se criou um imposto único, compartilhado entre as três esferas de governo, mas dois tributos pariformes, tendo sido instituído um modelo de IVA-Dual, composto por uma *Contribuição federal sobre Bens e Serviços – CBS* e um *Imposto sobre Bens e Serviços - ISS*, compartilhado pelos estados e municípios.

Aqui, abre-se um parêntese para registrar que a nomenclatura “IVA” está cedendo espaço para a terminologia “IBS”<sup>8</sup>. A mudança é uma forma de sinalizar que a tributação se dá sobre o valor integral da operação, muito embora para o contribuinte possa parecer que a tributação esteja se dando sobre o valor acrescido, em função da sistemática da não cumulatividade (MOREIRA, 2023, p. 25). Por outro lado,

---

<sup>8</sup> Em inglês, tem-se substituído o VAT (*Value-Added Tax*) por GST (*Goods and services Tax*)

também é uma forma de sinalizar que a não cumulatividade não precisa ser sempre plena ou máxima.

Para dar lugar a esses novos tributos, foi aprovada a extinção do PIS/Cofins, já em 2027, assim como do ICMS e do ISS, em 2033.

Em relação ao IPI, a ideia inicial era extinguí-lo em 2027 mas, durante o trâmite das propostas de emenda constitucional, percebeu-se que esse tributo, ou melhor, a isenção dada a tal tributo para os bens produzidos na Zona Franca de Manaus, era o que mantinha o diferencial competitivo para referida região. Dessa forma, entendeu-se por bem extinguir o IPI apenas em relação aos bens que não são industrializados na Zona Franca. Para os que são lá produzidos, o IPI permanece em vigor, onerando quem os produz nas demais regiões do país.

Por fim, é de se registrar que a EC 132/2023 também teve impactos sobre o IOF, previsto no art. 153, V, da CF/1988, e que incide sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários. Considerando-se que o IBS e a CBS incidirão também sobre seguros, dentre outros serviços financeiros (ainda que por regime especial), entendeu-se por bem que esse tipo de operação fosse subtraída do âmbito de incidência do IOF.

#### 7.1. Fato gerador do IBS e da CBS e a opção definitiva pelo crédito financeiro

A ideia da nova sistemática de tributação que está sendo implementada pela EC 132/2023 é o estabelecimento de um conceito bastante amplo e genérico de fornecimento, que permita incluir tanto a venda, quanto a prestação, cessão, disponibilização, locação, entre outros. Isso porque qualquer restrição no âmbito de incidência desse tributo pode criar uma lacuna de tributação dentro do sistema produtivo (como muito acontece no Brasil hoje, aliás, como no que se refere, por exemplo, à incidência de ISS sobre locações).

Veja-se que todas as discussões sobre a reforma da tributação do consumo buscavam reparar essas lacunas do sistema brasileiro, criado com base em um paradigma industrial e complementado por uma tributação sobre serviços estabelecida de maneira taxativa. O sistema não estava preparado para a evolução tecnológica e as novas operações comerciais que deram origem a novos tipos de serviços, como *streaming* e licenciamento de softwares, ou até mesmo contratos já conhecidos, como os de *franchising*.

As propostas de reforma antes citadas buscaram, portanto, uma ampliação máxima da base tributária, de forma que passassem a incidir sobre todas as atividades econômicas, envolvendo tanto bens materiais quanto imateriais, além de todas as operações jurídicas possíveis (alienações, cessões de toda ordem, locações, licenciamentos, entre outros).

Essa ideia se coaduna com a já citada DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, cujo art. 2º ora se transcreve:

*Artigo 2º*

*1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:*

- a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;*
- b) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro: (...).*
- c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;*
- d) As importações de bens.*

Na redação da EC 132/2023, a amplitude do tributo restou baseada nos seguintes dispositivos do art. 156-A:

*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.*

*§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:*

*I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;*

*II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (...).*

*§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*

Na Lei 214/2024, a incidência do IBS e da CBS ficou assim definida:

*Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.*

*§ 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.*

*§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:*

*I - compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;*

*II - locação;*

*III - licenciamento, concessão, cessão;*

*IV - mútuo oneroso;*

*V - doação com contraprestação em benefício do doador;*

*VI - instituição onerosa de direitos reais;*

*VII - arrendamento, inclusive mercantil; e*

*VIII - prestação de serviços.*

*(...)*

*§ 4º O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4º do art. 57 desta Lei Complementar.*

Em resumo, pode-se dizer que o fato gerador do IBS e da CBS, tal qual estabelecido nas normas regulamentadoras da reforma, é condizente com a orientação europeia, tendo sido definido como a operação com bens materiais ou imateriais (inclusive direitos) ou serviços. Ademais, a lei complementar pode definir qualquer operação como serviço, para além daquelas já citadas com bens materiais ou imateriais (inclusive direitos). Por fim, tem-se que, na importação, é considerado realizado o fato gerador mesmo se for praticado por quem não é sujeito passivo habitual do imposto.

## 7.2. Redução da complexidade

Para além da ampliação da base de incidência, a unificação tributária veiculada pela EC 132/2023 representa, por si só, um grande avanço em termos de simplificação da tributação do consumo brasileira. Apenas por não haver a fragmentação do poder de tributar dentre os entes da federação, já se pode antever ganhos em eficiência e transparência.

Mas a reforma avançou em diversos outros pontos, no sentido da simplificação da tributação.

Um desses avanços é a definição de uma alíquota uniforme, para todas as operações, sejam elas referentes a prestação de serviços ou entrega de bens, independentemente da natureza destas. Um IVA eficiente, simples e transparente deve buscar uma alíquota uniforme, visto que a fixação de alíquotas diferenciadas para determinados produtos, setores ou pessoas torna o sistema complexo, na medida em que estabelece uma fase de litígio prévia em que os contribuintes buscam se enquadrar nas alíquotas menores. De acordo com a reforma aprovada, ainda pode

haver alíquotas distintas, em determinados estados ou municípios, mas essa alíquota deve valer para todas as operações daquele estado ou municípios.

A alíquota uniforme ficou assim estabelecida para o IBS e a CBS na CF/1988:

*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.*

*§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...).*

*VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (...).*

No caso, a alíquota do IVA brasileiro será formada pela soma das alíquotas estaduais, municipais e da União, a partir de uma alíquota de referência que servirá como base, consoante definido pela EC 132/2024:

*Art. 156-A. (...). §1º. (...). VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;*

Ou seja, apesar de se tratar de uma tributação unificada, cada estado ou município tem a liberdade de criar sua própria alíquota, o que resguarda sua autonomia federativa, tão discutida nos debates parlamentares sobre a reforma tributária.

Isso se coaduna às orientações da DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, cujo art. 96 ora se transcreve:

*CAPÍTULO 2 - Estrutura e níveis das taxas*

*Secção 1 - Taxa normal*

*Artigo 96º*

*Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.*

*(...)*

*Secção 2 - Taxas reduzidas*

*Artigo 98º*

*1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.*

*2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.*

Veja-se que, pelas orientações europeias, os países membros podem aplicar alíquotas reduzidas para determinados produtos ou serviços descritos em lista anexa. Este é um ponto em que a reforma brasileira parece ter avançado, deixando para trás, em termos de simplificação, o modelo europeu. Isso porque a sistemática estabelecida

pela EC 132/2024 não previu a possibilidade de os estados e municípios estabelecerem alíquotas reduzidas para determinados produtos ou serviços, ou seja, obrigou-os a estabelecer uma alíquota uniforme. Eventuais tratamentos diferenciados para prestações como alimentos ou relativas à educação, saúde, transportes ou ainda certas atividades profissionais de natureza intelectual, científica, literária ou artística, (lista esta que em vários pontos se confunde com a lista estabelecida pela normativa europeia) deve estar previsto na própria Constituição Federal ou na lei complementar regulamentadora da tributação sobre o consumo, ou seja, devendo valer para todos os entes federados, e não para aqueles que assim o quiserem.

### 7.3. Princípio da não cumulatividade no IBS e na CBS

A reforma tributária veiculada pela EC 132/2023 teve muito foco no objetivo de restringir a cumulatividade na tributação brasileira sobre o consumo, tendo empregado esforços para permitir uma não cumulatividade efetiva por meio de um *creditamento amplo e irrestrito*.

A começar pela norma que estabeleceu que as regras de não cumulatividade e de creditamento devem ser iguais para o IBS e para a CBS, nos termos do art. 149-B, IV, da CF/1988.

Para o IBS foi estabelecida a regra geral do art. 156-A, §1º, VIII, determinando que será não cumulativo, “*compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição*”. Essa regra é extensiva à CBS por força do art. 195, §16, da CF/1988.

Merece destaque a amplitude dessa regra, no intuito de viabilizar o creditamento para *todas* as aquisições realizadas durante a cadeia produtiva, o que demonstra uma opção expressa pela sistemática do crédito financeiro.

Na redação da LC 214/2024, a não cumulatividade do IBS e da CBS ficou definida também de maneira ampla, excluindo-se apenas os créditos decorrentes das aquisições consideradas para uso ou consumo pessoal:

*Art. 47. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas*

consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

Isso também demonstra adequação plena às orientações da DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, cujo art. 168 ora se transcreve:

*Artigo 168º*

*Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:*

- a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*
- b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;*
- c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);*
- d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;*
- e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro. É claro que, como se vê da redação do texto constitucional, a própria lei complementar pode estabelecer limites expressos para o creditamento, mas espera-se que tais limitações fiquem restritas às aquisições alheias ao objeto produtivo da empresa, ou seja, àquelas aquisições que efetivamente realiza como consumidor final.*

*(...)*

*Artigo 183º*

*Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas.*

*Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.*

Veja-se que as condições de reembolso ou ressarcimento dos créditos excedentes, condição fundamental para uma efetiva não cumulatividade, são reguladas pelos próprios países membros da Comunidade Europeia. No Brasil, apesar de a regulamentação deste ponto não ter tido lugar no texto constitucional, foi delegada à lei complementar. Ou seja: evitou-se deixar a cargo de cada ente federado a regulamentação e também a efetivação do ressarcimento dos créditos acumulados, o que se pode entender como um avanço em relação à orientação europeia.

Nesse sentido, tem-se que o tema, regulado pelos arts. 39 e 40 da LC 214/2024, estabeleceu a devolução dos créditos excedentes em 180 dias, podendo ser reduzidos para 60 dias, quando se trate de crédito relativo à aquisição de ativo imobilizado ou cujo valor não destoe da média mensal da empresa, ou, ainda, para 30 dias, caso o contribuinte esteja enquadrado em programa governamental de conformidade.

## 8. CONCLUSÃO

A proposta deste estudo era discutir o panorama das reformas tributárias brasileiras, com foco na influência internacional.

Para isso, buscou-se descrever, inicialmente, o que se está a tratar quando se fala em reforma tributária, considerando os diversos pilares que servem de sustentáculo para o sistema tributário de um país, que podem ser objeto de mudanças individuais ou específicas.

Ato contínuo, descreveu-se a atual matriz tributária brasileira desde o surgimento da república até o período contemporâneo, pós CF/1988, o que permitiu compreender o sistema tributário brasileiro atual e os diversos pontos que ainda demandam alterações estruturais.

A partir daí, traçou-se um panorama do que se conseguiu avançar, em termos políticos, no sentido de uma reforma da tributação brasileira, considerada como um todo, chegando-se à evidente conclusão de que se obteve sucesso apenas na reforma da tributação sobre o consumo, razão pela qual esta passou a ser o objeto principal da parte final deste estudo.

Uma vez estabelecido esse corte temático, passou-se a descrever as origens da tributação brasileira sobre o consumo, assim como a influência europeia neste campo, buscando-se apontar os pontos internos que ainda precisavam de avanços.

Por fim, analisou-se a EC 132/2023, buscando-se identificar se esta efetivamente se adequou àquilo que se entende como boa prática internacional, tendo-se chegado à conclusão de que os avanços perpetrados pela reforma tributária brasileira sobre o consumo lograram êxito em colocar o Brasil na vanguarda deste tipo de tributação.

Acredita-se, assim, ter alcançado o objetivo proposto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Pedro H. B. D. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas e a experiência internacional. **Nota Técnica (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 7, 2011.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: \_\_\_\_\_ **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino:** tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio P. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil:** estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020.

GIFFONI, Francisco D. P.; VILLELA, Luiz A. Tributação da Renda e do Patrimônio. **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, n. 105, 1987.

GOBETTI, Sérgio W.; ORAIR, Rodrigo O. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 2.190, 2016. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 01 out. 2018.

LUKIC, Melina D. S. R. **Reforma tributária no Brasil:** ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014.

MOREIRA, André M. **A não-cumulatividade dos tributos.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, André M. **Neutralidade, valor acrescido e tributação.** 3. ed. Belo Horizonte: Forum, 2023.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

VALADÃO, Marcos A. P. Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the US. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, 1, Jun. 2006.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 405, 1996.