

A Reforma Tributária Brasileira da PEC 45/2019 e o IVA Europeu em  
Portugal

Paula Faber Conti Carvalho

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho  
Especialização em Direito do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães  
Professor Auxiliar Convidado

Outubro, 2020





Departamento de Economia Política – Área de Ciências Jurídicas

## A Reforma Tributária Brasileira da PEC 45/2019 e o IVA Europeu em Portugal

Paula Faber Conti Carvalho

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Direito das Empresas e do Trabalho  
Especialização em Direito do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães  
Professor Auxiliar Convidado

Outubro, 2020



"Há um tempo em que é preciso abandonar as roupas usadas, que já tem a forma do nosso corpo, e esquecer os nossos caminhos, que nos levam sempre aos mesmos lugares. É o tempo da travessia: e, se não ousarmos fazê-la, teremos ficado, para sempre, à margem de nós mesmos".

Fernando Pessoa

A minha família e meu marido.



## AGRADECIMENTOS

A minha família, minha base, referência e inspiração. Os que sempre se fazem presentes e me fazem sentir perto mesmo com um oceano de distância.

Ao meu pai, Paulo, meu primeiro professor de vida e responsável por me apresentar a apaixonante área fiscal.

A minha mãe, Mariangela, meu exemplo de força e determinação.

A minha irmã, Julia, minha melhor amiga e companheira, quem está sempre lá por mim e eu aqui para ela.

Ao meu marido e amigo de mestrado, Yuri, meu incentivo e apoio diário. Quem incansavelmente prestou ajuda nessa trajetória, com dedicação de seu tempo, amor e carinho.

Ao Professor Vasco Branco Guimarães, ilustre orientador, que através de seu vasto conhecimento me guiou para elaboração do presente trabalho.

Aos amigos de longa data, que incentivaram a busca deste sonho.

Aos amigos de Portugal, que se transformaram em família e fizeram Lisboa ser um lar.

Vocês foram essenciais nessa caminhada, serei eternamente grata.





## RESUMO

O presente trabalho empenha-se em estudar a reforma tributária brasileira, especificadamente no que se refere à instituição de um novo imposto sobre consumo, o imposto sobre bens e serviços – IBS, inspirado no Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA utilizado na Europa, com a pretensão de simplificar, racionalizar e harmonizar o sistema tributário brasileiro atual, alvo de fortes críticas. Apresenta-se, assim, a Proposta de Emenda Constitucional – PEC 45/2019 que se encontra a tramitar no Congresso Nacional Brasileiro, a qual pretende introduzir o IBS e um imposto especial, no lugar de cinco tributos: Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Neste sentido, esta dissertação tem como objetivo construir uma dialética entre o IVA Europeu e o IBS da PEC 45, com intuito de projetar os proveitos da mudança proposta e os pontos de aprimoramento do sistema tributário brasileiro.

**Palavras chaves:** Sistema Tributário, Imposto sobre Valor Acrescentado, Imposto sobre Bens e Serviços, Reforma Tributária, Imposto sobre Consumo, Proposta de Emenda Constitucional, Brasil, Portugal.



## ABSTRACT

The present dissertation endeavors to study a Brazilian tax reform, specifically with regard to the institution of a new consumption tax, the tax on goods and services – IBS, inspired by the Value Added Tax – VAT used in Europe, with the pretension to simplify, rationalize and harmonize the current Brazilian tax system, the target of heavy criticism. Thus, the Constitutional Amendment Proposal – PEC 45/2019 is presented, which is being processed by the Brazilian National Congress, which intends to introduce the IBS and a special tax, instead of five taxes: Tax on Industrialized Products – IPI, Tax on Circulation of Goods and Services – ICMS and Tax on Services of Any Nature – ISSQN, Social Integration Program – PIS and Contribution for the Financing of Social Security – COFINS. In this sense, this dissertation aims to build a dialectic between the European VAT and the IBS of PEC 45, in order to project the evidence of the proposed change and the points of improvement of the Brazilian tax system.

**Keywords:** Tax System, Value Added Tax, Tax on Goods and Services, Tax Reform, Consumption Tax, Constitutional Amendment Proposal, Brazil, Portugal.



## ÍNDICE

RESUMO .....	v
ABSTRACT .....	vii
ÍNDICE .....	ix
GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	xi
INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	3
1.1 Contexto Histórico.....	3
1.2 Sistema Tributário Brasileiro Atual.....	5
1.2.1 Quadro geral.....	5
1.2.2 Tributos de Consumo Atualmente no Brasil .....	6
1.2.2.1 ISS ou ISSQN.....	6
1.2.2.2 ICMS .....	6
1.2.2.3 IPI .....	7
1.2.2.4 PIS/PASEP .....	8
1.2.2.5 COFINS .....	9
1.3 Imunidade e Benefícios Fiscais no Brasil.....	9
1.3.1 Imunidade Tributária.....	10
1.3.2 Benefícios Fiscais.....	12
1.3.2.1 Extinção do Crédito Tributário – Reemissão .....	13
1.3.2.2 Exclusão do Crédito Tributário – Isenção, Anistia e Reduções Fiscais .....	14
1.4 Problemáticas do sistema atual.....	15
1.4.1 A “Guerra Fiscal” entre os Entes Federativos.....	16
CAPÍTULO II - OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	23
2.1 PEC 45/2019.....	23
2.2 PEC 110/2019.....	24
CAPÍTULO III- O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA.....	27
3.1 O IVA na União Europeia e em Portugal .....	27
3.2 Previsão Legal na União Europeia e em Portugal .....	28
3.3 Características.....	30
3.3.1 Neutralidade .....	32
3.4 Benefício Fiscal (Incentivo Fiscal) Português.....	33
3.4.1 Benefício Fiscal IVA.....	36
3.5 Europa – Auxílio Estatal.....	38

CAPÍTULO IV – REGRA MATRIZ .....	41
4.1 Regra - Matriz IVA na União Europeia e em Portugal .....	42
4.1.1 Qualificação da Operação “A Regra- Matriz do IVA” .....	42
4.1.2 Hipótese - Descritor .....	43
4.1.2.1 Incidência Objetiva ou Real e Localização - Critério Material, Espacial e Temporal .....	43
4.1.3 Consequência - Prescritor.....	50
4.1.3.1 Incidência Subjetiva ou Pessoal, Matéria Coletável e Taxas – Critério Pessoal e Quantitativo .....	50
CAPÍTULO V – COMPARAÇÃO IBS E IVA .....	57
5.1 Futura Regra- Matriz IBS - PEC 45/2019 Comparada ao IVA Europeu em Portugal 57	
5.2 Benefícios Fiscais e Taxas Reduzidas .....	63
5.3 <i>Modus Operandi</i> IBS Comparado ao IVA .....	65
5.4 Transição .....	68
5.5 Considerações Finais .....	68
CONCLUSÕES.....	71
BIBLIOGRAFIA.....	77
ANEXO 1 .....	81
ANEXO 2 .....	95

## **GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

Al. Alínea

Art. Artigo

AT Autoridade Tributária

ATN Agência Tributária Nacional

Ccif Centro de Cidadania Fiscal

CIVA Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB Constituição da República Federativa Brasileira

CTN Código Tributário Nacional

DIVA Diretiva do IVA

IBS Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

IVA Imposto sobre Valor Acrescentado

LC Lei Complementar

PASEP Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público

PEC Proposta de Emenda à Constituição

PIS Programa de Integração Social

RITI Regime de IVA nas Transações Intra-UE

RFB Receita Federal Brasileira

UE União Europeia

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Supremo Tribunal de Justiça



## INTRODUÇÃO

A reforma tributária brasileira é um tema vivo, pois, ao mesmo tempo em que o presente trabalho está a ser elaborado existem grandes propostas visando alterar seu atual sistema. Projetos estão a tramitar no congresso brasileiro com debates e novidades a cada dia<sup>1</sup>, mas a insatisfação com o atual ordenamento tributário e a idealização de um novo sistema é um tema de discussão longínqua e reiterada no país. O arranjo fiscal brasileiro, defasado, ineficiente e com suas dificuldades teórico-prática para tributar bens de consumo – principalmente quando comparado com os outros países – foram as principais razões que me guiaram à escolha deste tema. A existência de tribunais administrativos, extensas legislações sobre a matéria, e diversos benefícios fiscais não são medidas suficientes e eficazes para fazer face à insegurança jurídica do contribuinte ao praticar atos passíveis de incidência tributária. Muito pelo contrário, colaboram para elevar sua complexidade e ineficiência, reconhecidas mundialmente<sup>2</sup>.

Embora sempre haja divergências sobre muitos aspetos, pode-se dizer que hoje existe ao menos consenso nacional no que diz respeito à necessidade de uma reforma focada na simplificação do sistema. Dentre as iniciativas com o fim de o aprimorar, as mais proeminentes e com maior visibilidade são as Propostas de Emenda à Constituição Brasileira nº 45 – PEC 45/2019 e a Emenda à Constituição Brasileira nº 110 – PEC 110/2010, que pretendem instituir um novo imposto, nomeado, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, em substituição a diversos tributos que incidem sobre o consumo. Este novo imposto, se implementado, possuirá características marcantes similares ao Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA aplicado na União Europeia, caso de sucesso utilizado como modelo para impostos sobre transações em diversos outros países.

O presente trabalho pretende investigar a capacidade desta inovação aprimorar o sistema tributário do Brasil, principalmente no que tange à criação de um sistema mais simples,

---

<sup>1</sup> Notícia recente, outubro de 2020, sobre votação congresso: G1. (05 de 10 de 2020). Comissão mista se reúne na segunda 5/10 para considerações finais da primeira fase da Reforma Tributária. Obtido de [https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews/video/comissao-mista-se-reune-na-segunda-5-para-consideracoes-finais-da-primeira-fase-da-reforma-tributaria-8911577.ghtml?utm\\_source=Newsletter+do+CCiF&utm\\_campaign=f5df47ba78-0020](https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews/video/comissao-mista-se-reune-na-segunda-5-para-consideracoes-finais-da-primeira-fase-da-reforma-tributaria-8911577.ghtml?utm_source=Newsletter+do+CCiF&utm_campaign=f5df47ba78-0020).

<sup>2</sup> Nesse sentido: “A reforma da tributação indireta é uma matéria de discussão recorrente no Brasil, uma vez que as disfunções do sistema tributário nacional do país são de tal magnitude que somente uma ampla modificação permitirá sua melhoria.” Neto, J. A. (2018). A Reforma da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano. Obtido de <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37463>, p. 12.

eficiente e justo. Logo, a análise se fará através da comparação do novo imposto proposto, com o IVA europeu.

Nesta toada, o Capítulo I abordará o contexto histórico e as características do atual esquema tributário brasileiro – no que se refere aos tributos incidentes sobre o consumo –, identificando e apontando seus maiores problemas. No Capítulo II será realizada uma análise sobre as propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019, mas, desde já, advertindo-se que a avaliação prosseguirá tão somente sobre a primeira proposta, dado que mais avançada em termos de processo legislativo e debates científicos; Visto o contexto histórico, sistema atual e as propostas de reforma. No Capítulo III realizar-se-á uma exposição sobre o IVA na Comunidade Europeia e em Portugal, destacando-se suas principais características. No Capítulo IV segue com a exposição da “Regra- Matriz” do imposto, técnica utilizada para minuciar a norma jurídica tributária, e que será empregada como base para a comparação que se dará. No Capítulo V, finalmente, se abordará o IBS e o IVA, confrontando suas principais características à luz da “Regra- Matriz”, tais como: (i) incidência objetiva, (ii) incidência subjetiva, (iii) taxas (alíquotas), (iv) valor tributável (base tributária), (v) benefícios fiscais, (vi) localização da operação (territorialidade), (vii) direito a dedução (não-cumulatividade), dentre outros aspetos fundamentais. Ao final apresenta-se conclusão a respeito da implementação do IBS no Brasil.

## CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 1.1 Contexto Histórico

A Emenda Constitucional nº 18/65<sup>3</sup> e a elaboração do Código Tributário Nacional<sup>4</sup> (CTN) em 1966 plantaram as sementes<sup>5</sup> do sistema tributário brasileiro, que restou recepcionado pelas Constituições seguintes<sup>6</sup> até receber o status de Lei Complementar (LC) pela atual Constituição Federal Brasileira de 1988 (CRFB). Desde então não houve grandes transformações no âmago do sistema, apenas tentativas de ajustes, através de legislações e jurisprudência, em busca de adaptações aos diferentes cenários econômicos que se seguiram.

Antes da Emenda Constitucional de 1965, o imposto utilizado para tributar o consumo era o Imposto de Vendas e Consignações - IVC, o qual tinha uma incidência em “cascata”, quer isto dizer, com a cumulatividade do imposto pago em cada etapa da circulação. Após a alteração constitucional, este imposto foi substituído pelo Imposto de Circulação de Mercadoria – ICM, cuja incidência deveria ocorrer sobre todas as operações de circulação de mercadoria, sem o efeito cumulativo. A mudança, numa tentativa de aproximar o sistema brasileiro dos principais sistemas ocidentais, objetivava desestimular a integração vertical da economia – ou seja, a necessidade das empresas aglomerarem sua produção em um só local para contornar o efeito cascata – bem como facilitar as exportações, através da transparência dos cálculos que incidiriam sobre o produto nacional<sup>7</sup>.

Todavia, críticas pairavam sobre o novo tributo, além de não ter como base de incidência os serviços, somente a circulação de mercadoria, parte da doutrina entendia que o ICM não poderia ser comparado ao imposto internacional, pois, em algumas operações, não incidia apenas sobre o valor acrescentado, mas sim sobre sua totalidade. Outra diferença importante

---

<sup>3</sup> Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965.

<sup>4</sup> Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.” Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm)

<sup>5</sup> No mesmo sentido: “Direito tributário principiou a ganhar consistência como Sistema Tributário Nacional a partir da Emenda Constitucional nº 18/65”. E o que existia anterior à Emenda Constitucional nº. 18/1965, defendido por alguns como um sistema autônomo, na verdade era uma completa desarmonia das normas, “apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva concernente a alguns tributos”. Martins, I. G. (01 de 06 de 2000). O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma. Obtido de [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4d\\_cartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4d_cartigo_145.pdf), p. 1 e 2.

<sup>6</sup> Desde a Constituição de 1965 o Brasil observou duas novas constituições, uma em 1969 e outra em 1988.

<sup>7</sup> Filho, O. O., Vasques, S., & Guimarães, V. B. (2007). IVA para o Brasil Contributos para a Reformada Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, p. 22.

era o fato de a legislação brasileira utilizar o regime de crédito físico no lugar do regime de crédito financeiro em situações de ICM e IPI, culminando, novamente, no malquisto efeito cascata. Sobre o tema, comentou Ives Gandra:

(...) o ICM não é imposto sobre valor agregado, mas sim tributo multifásico não-cumulativo por dedução do imposto exigível nas operações precedentes, o que não significa que incide ela necessariamente sobre o acréscimo de valor em cada operação. Essa afirmação tanto fica mais clara sabendo-se que a isenção em uma fase anterior do ciclo tem seus efeitos anulados pela incidência total (sem dedução do tributo que seria devido) na fase ulterior. É o chamado de efeito de recuperação.<sup>8</sup>

A jurisprudência também se deu de forma equivocada, haja vista que, por vezes, o Superior Tribunal Federal não reconhecia a não-cumulatividade em algumas operações, o que provocou a necessidade de novos movimentos legislativos com o propósito de retomar o entendimento inicial dos aspectos estruturais do imposto.

Com a lei Kandir (LC nº 87/96) e a LC nº 102/2001 o modelo brasileiro sofreu novas modificações, os serviços que inicialmente eram de competência exclusiva dos Municípios, através do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), passaram a ser divididos com os Estados, por meio do Imposto sobre Circulações – ICM, que teve sua competência ampliada, passando a incidir sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, bem como serviço de comunicação. Assim, o ICM se transformou no ICMS<sup>9</sup>.

Paralelamente ao imbróglio relativo aos impostos, em 1970, com intuito de aumentar a arrecadação da União Federal e desafogar a seguridade social, foram instituídas contribuições sociais atípicas – também chamadas de “exóticas” – as quais elevaram a carga tributária, principalmente, para as empresas. Neste sentido foram instituídos o PIS e PASEP, destinados especificadamente a arrecadar receita para auxiliar trabalhadores e funcionários públicos; Não muito depois, em 1982, foi criado o FINSOCIAL – posteriormente nomeado como COFINS –

---

<sup>8</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 3 São Paulo, p. 248.

<sup>9</sup> Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, i. Intermunicipal e de Comunicação.

com intuito de erradicar a pobreza no país<sup>10</sup>; e, como se não bastasse, com base no artigo 149 da CRFB<sup>11</sup>, foram instituídas mais Contribuições Federais: Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) e Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Inicialmente com característica cumulativa, as contribuições oneraram os preços das mercadorias e aumentaram os gastos das empresas com tributos, o que desencadeou a dificuldade de exportação do produto nacional e desemprego, logo, aumento da pobreza do país. Nesta altura o cenário fiscal e econômico do Brasil já se encontrava caótico, tanto que, no ano de 1990 registou-se um dos recordes de litígios tributários no país<sup>12</sup>. A Emenda Constitucional 42/03 alterou as contribuições de modo a eliminar a incidência sobre produtos destinados à exportação.

Mas, todas as modificações legislativas realizadas, sem desfazer a panóplia de tributos do sistema tributário nacional, manteve sua complexidade.

## **1.2 Sistema Tributário Brasileiro Atual**

### **1.2.1 Quadro geral**

O cenário atual do Brasil é marcado por um sistema tributário, como já dito, complexo, ineficaz, com características incomuns que dificultam e oneram tanto a máquina pública quanto o contribuinte. Como melhor se verá adiante, a competência para legislar, fiscalizar e arrecadar tributos relacionados ao consumo é descentralizada, dividida pela Constituição da República Brasileira<sup>13</sup> entre os entes federativos: Municípios, Distrito Federal, Estados e

---

<sup>10</sup> Filho, O. O., Vasques, S., & Guimarães, V. B. (2007). *IVA para o Brasil Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, p. 25.

<sup>11</sup> Art. 149 da CRFB: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>12</sup> Filho, O. O., Vasques, S., & Guimarães, V. B. (2007). *IVA para o Brasil Contributos para a Reformada Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, p.26.

<sup>13</sup> Art. 155 da CRFB: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (EC no 3/93, EC no 33/2001, EC no 42/2003 e EC no 87/2015) I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (EC no 3/93, EC no 29/2000 e EC no 37/2002) I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (EC no 20/98 e EC no 42/2003) I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos

União Federal. Os Municípios são responsáveis pelo imposto que incide sobre serviços (ISS), os Estados pelo imposto que incide sobre circulação de mercadorias e algumas prestações de serviços (ICMS), a União Federal responsável pelo imposto que incide sobre a produção de bens industrializados (IPI) e pelas Contribuições Sociais (PIS/ PASEP e COFINS) e o Distrito Federal, cumula as competências de um município e um Estado.

Para melhor compreensão do sistema, há se fazer breves considerações sobre os principais tributos ora mencionados.

## **1.2.2 Tributos de Consumo Atualmente no Brasil**

### **1.2.2.1 ISS ou ISSQN**

Previsto no artigo 156, III da Constituição Federal Brasileira<sup>14</sup> o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), também chamado de ISSQN, incide sobre serviços, salvo os que estiverem compreendidos no inciso II do artigo 155 da carta magna, ou seja, prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Conforme o princípio constitucional da legalidade<sup>15</sup> e Lei Complementar nº116/2003, o ISS é de competência Municipal, sendo instituído por meio de Lei Ordinária que deverá versar sobre serviços que estejam elencados no anexo<sup>16</sup> daquela Lei Complementar<sup>17</sup>. O fato gerador do ISS consiste na prestação de um daqueles serviços executados por empresa ou profissional autônomo, no território municipal.

### **1.2.2.2 ICMS**

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal Brasileira<sup>18</sup>. Trata-se de um imposto de competência

---

de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

<sup>14</sup> Art. 156 da CRFB: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

<sup>15</sup> Art. 150 da CRFB: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

<sup>16</sup> O anexo da Lei Complementar nº 116/2003 possui cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens.

<sup>17</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 1136.

<sup>18</sup> Art. 155, inciso II da CRFB: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

estadual, que é: (i) plurifásico - incide sobre todas as operações, (ii) não cumulativo – em cada operação, há compensação do valor pago na etapa anterior, (iii) real - irrelevantes as qualidades do sujeito passivo<sup>19</sup>.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, a)<sup>20</sup> define que Lei complementar será responsável por definir o sujeito passivo do imposto. Neste caso a LC 87/96 que determina ser: (i) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) importadores de bens de qualquer natureza; (iii) prestadores de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; (iv) prestadores de serviço de comunicação.

### 1.2.2.3 IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está previsto no artigo 153, IV da Constituição Federal do Brasil e nos artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional, sendo um imposto de competência federal.

É um tributo que prestigia o princípio da seletividade, na medida em que sua alíquota varia de acordo com a indispensabilidade do produto. De um modo geral os produtos básicos, essenciais, dos quais a população mais depende, devem ter alíquotas baixas, em contrapartida, os produtos não essenciais, supérfluos, devem ostentar alíquotas elevadas. Conforme leciona Eduardo Sabbag “perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem”<sup>21</sup>.

O fato gerador do produto ocorre com a (i) importação; (ii) saída do estabelecimento industrial ou equiparado; (iii) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido<sup>22</sup>.

---

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

<sup>19</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 1191.

<sup>20</sup> Art. 155, XII da CRFB: “cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes.”

<sup>21</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 1280.

<sup>22</sup> Art. 46 do CTN: “O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

Quando praticado por um sujeito passivo que pode ser (i) importador, (ii) industrial, (iii) comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça às industriais, (iv) arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão, ou (v) a quem a lei equiparar<sup>23</sup>. Tal como o ICMS, é um imposto não cumulativo, como já mencionado, isto quer dizer que o contribuinte, via de regra, pode reduzir do montante que tem de entregar ao fisco, o que foi cobrado na operação anterior, além de não incidir sobre produtos para exportação<sup>24</sup>.

Nesse contexto, vale ressaltar a conceituação de produto industrializado para incidência de IPI, que, conforme norma e doutrina, é aquele entregue a uma operação que tenha transformado sua natureza ou finalidade, ou aprimorado para o consumo. Vale ressaltar que esta definição é causa de muitos litígios judiciais que debatem o enquadramento da operação e consequente incidência do IPI.

#### 1.2.2.4 PIS/PASEP

Originadas por leis complementares distintas (LC nº 7/70 - PIS e LC nº 8/70-PASEP), posteriormente unificadas, o PIS/PASEP atualmente previsto no artigo 239 da CRFB<sup>25</sup>, pertence a uma espécie tributária diferente dos demais tributos até aqui expostos. São contribuição<sup>26</sup>, mais exatamente, uma subespécie de contribuição, denominada “contribuição social”, prevista no art. 149 da CRFB<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> Art. 51 do CTN: “Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

<sup>24</sup> Art. 153 da CRFB: “Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

<sup>25</sup> Art. 239 da CRFB: “A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”

<sup>26</sup> Conforme já mencionado, o sistema tributário brasileiro entende que a contribuição é uma espécie pertencente ao gênero tributo. Logo, o PIS/PASEP é um tributo que pertence ao grupo das contribuições.

<sup>27</sup> Art. 149 da CRFB: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”



Trata-se de um tributo vinculado, tanto em razão de sua incidência quanto destinação, dado que sua receita é reservada a atividade para a qual ele foi criado. Difere, assim, dos impostos, que não são vinculados, perfazendo-se em tributos puramente fiscais, ou seja, só têm a função de arrecadar.

As contribuições sociais se destinam ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. A CRFB determina que as receitas originadas por essas contribuições devem ser destinadas ao financiamento de seguro-desemprego e o abono salarial<sup>28</sup>.

Existem três hipóteses de incidência do PIS/PASEP. Quando o sujeito passivo é (i) uma pessoa jurídica de direito privado e obtém faturamento mensal - o qual serve como base de cálculo do imposto; (ii) uma entidade sem fins lucrativos (empregadoras) e realiza pagamento de salário – utiliza como base de cálculo a folha de pagamento; ou (iii) pessoa jurídica de direito público interno e arrecada receita – utiliza-se essas como valor tributável.

#### **1.2.2.5 COFINS**

Por fim, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, tem previsão legal no artigo 195, I, b)<sup>29</sup> da CRFB e na Lei nº 10.833/2003. O tributo tem como sujeito passivo pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas a estas para efeitos de Imposto de renda (IR), a qual obtenha faturação de renda mensal – fato gerador<sup>30</sup>.

### **1.3 Imunidade e Benefícios Fiscais no Brasil**

Para além dos tributos que incidem sobre o consumo, outros aspetos de suma importância para a compreensão do atual sistema são as imunidades e os benefícios fiscais. Releva conhecimento básicos sobre estes temas para o entendimento da reforma proposta em estudo.

---

<sup>28</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p.595.

<sup>29</sup> Art. 195 da CRFB: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento.”

<sup>30</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 597.

### 1.3.1 Imunidade Tributária

O ordenamento jurídico brasileiro provê seus entes de prerrogativas para que garantam o interesse público, o qual se sobrepõe ao interesse privado<sup>31</sup>. Uma destas prerrogativas é o poder tributar o qual, entretanto, não é ilimitado, afinal, advêm de uma relação de direito. Assim sendo as competências e impedimentos deste poder são determinados na própria CRFB.

A competência tributária é a capacidade jurídica que os estes federativos<sup>32</sup> possuem, nos termos da CRFB<sup>33</sup>, para criar e regulamentar tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições), de forma a definir, através de normas, aspectos importante como: hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e ativo<sup>34</sup>. A carta Magna é a responsável por definir o exercício da competência de tributar e assim, delimitar até onde o legislador ordinário poderá levar sua atuação<sup>35</sup>.

As normas imunizadoras, também nomeada por alguns doutrinadores como “incompetência tributária”<sup>36</sup>, são consagradas na Constituição Federal da República Brasileira e versam sobre a limitação do poder de tributar, a fim de proteger princípios e garantias constitucionais que carregam elevados valores axiológicos da carta magna. O constituinte, como representante do povo, ao formular a CRFB, salvaguardou a não tributação de determinados eventos e pessoas (singulares e coletivas)<sup>37</sup>, com intuito de conservar

---

<sup>31</sup> Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 82.

<sup>32</sup> No caso do Brasil, como já mencionado; União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

<sup>33</sup> Conforme leciona Coelho, S. C. (2020). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (17ª ed.). Rio de Janeiro: Forense, p. 172 e 173 “Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o campo tributável posto à disposição do ente tributante. A imunidade é congênita da Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

<sup>34</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, págs. 295 e 296.

<sup>35</sup> Nesse sentido, “A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.” Alexandre, R. *Isenções tributárias*. In: Borges, José Souto Maior p. 209.

<sup>36</sup> Imunidade tributária é “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito Tributário* (29ª ed.). São Paulo: Saraiva, pág. 181.

<sup>37</sup> “O obstáculo criado por uma norma da constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou detrimento de determinada pessoa ou categoria de pessoas”. Alexandre, R. *Isenções tributárias*. In: Machado, Hugo de Brito, 29 ed., p. 230.

preceitos religiosos, políticos, sociais e éticos<sup>38</sup>. São valores e estruturas tidas como fundamentais e que por isso não podem ser importunados pela tributação<sup>39</sup>. Destarte, o artigo 150 da CRFB apresenta algumas das limitações à competência tributária na sessão “Das Limitações do Poder de Tributar”<sup>40</sup>, sendo certo que existem ainda outros dispositivos na Carta Magna que também restringem o poder de tributar.

A imunidade tributária representa um não fazer, o qual desenha de forma negativa a competência do legislador para legislar e tributar determinados temas protegidos pela CRFB<sup>41</sup>. Desta forma, a norma não chega a existir, é um dever de “não-incidência”, portanto, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”<sup>42</sup>.

Há uma diferença entre norma de comportamento a qual versa sobre o comportamento dos indivíduos na sociedade e a norma estrutural, com a finalidade de doutrinar os legisladores sobre a produção e condições de outras normas. No caso das normas imunizadoras, são normas estruturais que têm como objetivo limitar a matéria sobre a qual o legislativo pode criar e editar leis tributárias<sup>43</sup>. Neste contexto, pode-se afirmar que ao criar uma lei ordinária com matéria protegida por imunidade tributária, o legislador estará agindo de forma a desobedecer a constituição, destarte, a mesma será fulminada pela inconstitucionalidade<sup>44</sup>.

Sendo assim, ao elaborar um projeto de lei, o legislador ordinário deve observar as proibições constitucionais sobre algumas incidências subjetivas (inscrição de determinadas

---

<sup>38</sup> Imunidade tributária é “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”. Alexandre, R. *Fator gerador da obrigação tributária*. In: Falcão, Amílcar de Araújo, 6. ed., p. 64.

<sup>39</sup> “A imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição” Alexandre, R. *Direito tributário, Direito Penal e Tipo*. In: Derzi, Misabel Abreu Machado. São Paulo: RT, 1988, p. 206.

<sup>40</sup> Art. 150 da CRFB: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.”

<sup>41</sup> Amaro, L. (2008). *Direito Tributário Brasileiro* (14 ed.). São Paulo: Saraiva, p. 272.

<sup>42</sup> Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito Tributário* (29ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 172.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

<sup>44</sup> “Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”. Alexandre, R. *Direito tributário brasileiro*. In: Baleeiro, Aliomar, p. 113.

pessoas no sujeito passivo) e incidências objetivas (determinadas situações) protegidas pela carta magna, sob pena de inconstitucionalidade<sup>45</sup>.

Para ratificar a grande importância das normas imunizadoras o Supremo Tribunal Federal as colocou no mesmo status de cláusulas pétreas, desta forma, transformo-as em matéria impedida de ser objeto de emenda constitucional que vise extingui-las e desproteger princípios constitucionais basilares e fundamentais para o país, nos termos do artigo 60, § 4º, IV da CRFB<sup>46</sup>.

Ademais, vale ressaltar que a imunidade tributária tange apenas sobre obrigação principal, de modo que só abrange aspectos relacionados ao pagamento do tributo e não as obrigações acessórias. Assim, os deveres instrumentais dos contribuintes devem ser cumpridos da forma que a lei dispor, seja para apresentar livros, documentos fiscais, ou para outros deveres que garantam a devida fiscalização do ente público<sup>47</sup>.

### 1.3.2 Benefícios Fiscais

Se por um lado a imunidade tributária é o impedimento de tributar, por outro, os benefícios fiscais provêm da possibilidade de não tributar. Também chamado de incentivo fiscal no Brasil, são medidas de incentivos regionais e sociais, através de extinção do crédito tributário (reemissão), da exclusão do crédito tributário (isenção e anistia), ou da diminuição do crédito tributário (redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido)<sup>48</sup>.

O incentivo regional visa estimular o crescimento económico de lugares com pouco desenvolvimento, como, por exemplo, na região Norte do Brasil, a Zona Franca de Manaus. Pretende-se com a medida tornar a região mais atraente para empresas e investimentos, a fim de que estas se instalem no local, proporcionando geração de emprego e melhora da

---

<sup>45</sup> Neste sentido. “A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias”. Alexandre, R. *Direito tributário brasileiro*. In: Amaro, Luciano., 14 Ed, p. Do mesmo modo, “(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar in *abstracto* tributos, vê – se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, e ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.” Alexandre, R. *Curso de direito constitucional tributário*. In: Carrazza, Roque Antonio., 24. Ed, p. 390.

<sup>46</sup> Art. 60, § 4º, inciso IV da CRFB: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.”

<sup>47</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 299.

<sup>48</sup> Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 145 e 146.

economia. Já o incentivo social quer que empresas colaborem com atividades que beneficiam a sociedade, como, por exemplo, desporto, cultura, tecnologia, inovação e pesquisa científica. Empresas que tenham o lucro real, podem deduzir parte ou total dos gastos relacionados aos incentivos sociais. Os benefícios fiscais podem ser divididos para os entes federativos como incentivos federais, estaduais e municipais, além de existir também os benefícios setoriais, os quais beneficiam empresas não por seu espaço geográfico, mas pela sua atividade económica objetivando assim desenvolver a atividade.

Neste sentido, basilar para os benefícios fiscais é o princípio da indisponibilidade do interesse e do património público. Quer isso dizer: uma vez que o gestor público não pode abdicar de receita pública por sua própria vontade, necessita de aprovação do titular do direito para fazê-lo. Nesta toada como representantes do povo, somente o poder legislativo, através de elaboração de lei, pode conceder benefícios fiscais, sendo impossível concessão por meio de atos infralegais.

Para além, os benefícios fiscais devem observar muitos outros princípios constitucionais<sup>49</sup>, dentre eles, se destaca o princípio da isonomia, que cinge em “quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam (...) Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante e não igualdade real<sup>50</sup>”. Sendo assim, há uma concepção horizontal para aquelas pessoas que estão no mesmo nível e vertical para aquelas que se encontram em níveis diferentes. As primeiras devem ser tratadas de forma igual e, as segundas, de forma desigual, na medida da sua desigualdade, de modo que seja assegurado o princípio da isonomia.

Vejamos as principais formar de concessão de benefícios.

### **1.3.2.1 Extinção do Crédito Tributário – Reemissão**

A reemissão é uma forma de extinção de crédito tributário já constituído, conforme indica o artigo 156, IV do CTN<sup>51</sup>. Trata-se de uma dispensa feita pelo credor do pagamento da dívida em vantagem do devedor. Entretanto, como o crédito tributário é um bem público, nos termos

---

<sup>49</sup> “Princípio é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmónico”. Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematisado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 85.

<sup>50</sup> Rui Barbosa. Oração aos Moços.

<sup>51</sup> Art. 156, inciso IV do CTN: “Extinguem o crédito tributário. IV – reemissão.”

do artigo 50, § 6 da CRFB e do princípio da indisponibilidade do bem público, a remissão só pode ser concedida através de lei específica. Encontra-se regulamentada no artigo 172 do CTN<sup>52</sup>, o qual informa que o deferimento não se limita apenas aos tributos, uma vez que se utiliza a expressão “crédito tributário”, em valores provenientes de multas<sup>53</sup>.

### 1.3.2.2 Exclusão do Crédito Tributário – Isenção, Anistia e Reduções Fiscais

Diferente da imunidade tributária, cuja dispensa legal é prevista na Constituição Federal e sequer existe a incidência do tributo, a isenção fiscal e a anistia, nos moldes do artigo 175 do CTN<sup>54</sup>, são tipos de exclusão do crédito tributário, possibilitadas por meio de normativa infraconstitucional que permitem a dispensa da cobrança do tributo com a finalidade de incentivar determinadas áreas ou desonerar grupos de contribuintes ou situações<sup>55</sup>. Cinge sobre situações em que mesmo com a ocorrência do fato gerador e o decorrente surgimento da obrigação tributária, não haverá lançamento do tributo<sup>56</sup> nem a constituição do crédito tributário e seu pagamento.

A isenção versa sobre exclusão do crédito tributário do tributo (obrigação principal), ou seja, é uma dispensa regulamentada em lei infraconstitucional do pagamento de tributo que seria devido<sup>57</sup>. Já a anistia é a concessão legalizada do perdão as infrações tributárias com a consequente proibição de lançamento das sanções pecuniárias, ou seja, a anistia exclui o crédito tributário referente a penalidade pecuniária. Ambas as modalidades continuam com a obrigação de cumprir as obrigações acessórias relacionadas a elas<sup>58</sup>.

A base de cálculo e a alíquota são elementos referentes ao *quantum* que o contribuinte deve arrecadar aos cofres públicos. Com a concessão da diminuição da base de cálculo ou a

---

<sup>52</sup> Art. 172 do CTN: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

<sup>53</sup> Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 460.

<sup>54</sup> Art. 175 do CTN: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

<sup>55</sup> Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 299.

<sup>56</sup> “Lançamento tributário” é sinônimo de “liquidação” em Portugal.

<sup>57</sup> Coelho, S. C. (2020). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (17ª ed.). Rio de Janeiro: Forense, p. 579.

<sup>58</sup> Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 497 a 505.

redução da alíquota – podendo chegar a zero –, significa que o contribuinte recebe o benefício de uma parcela do valor que deveria ser recolhido, portanto, uma vantagem fiscal.

Como já mencionado anteriormente, a alíquota zero é uma forma muito utilizada no Brasil para se estimular algumas atividades, pois, de forma técnica, há incidência e fato gerador, porém, não haverá cobrança do tributo, haja vista que a alíquota que deveria ser calculada terá incidência zero<sup>59</sup>.

Feitas tais ponderações sintetizadas do atual sistema, passemos para a exposição de seus principais problemas.

#### 1.4 Problemáticas do sistema atual

De partida, diferentemente da maioria dos países, que possui apenas um imposto para a tributação de consumo, o IVA, o Brasil ostenta uma gama de tributos incidentes sobre a base do consumo, divididos por uma multiplicidade de competências (legislado, fiscalizado e cobrado por três níveis) entre os entes federativos. A divisão de competência culmina em aumento do custo da máquina pública, haja vista que, cada ente necessita manter sua própria estrutura para realizar as atividades relacionadas com a competência tributária. A levar em consideração que o Brasil possui 26 Estados, 5.570 Municípios<sup>60</sup>, o Distrito Federal<sup>61</sup> e a União Federal, isto quer dizer que há um enorme dispêndio monetário, incalculável, somente com recolher de tributos. Profissionais, instalações, equipamentos, *softwares*, enfim, toda uma estrutura a ser replicada inúmeras vezes em razão da grande pulverização da competência tributária. Dentre outras razões, este fato torna o arranjo fiscal mais pesado e ineficaz<sup>62</sup>.

A propósito, esta distribuição de competência também é responsável por parte da enorme complexidade do sistema, potencializada pela “partição artificial da sua base de consumo”<sup>63</sup> entre mercadoria e serviços e pela variedade de alíquotas que são empregadas. Para além, esta complexidade gera informalidade e inadimplemento fiscal<sup>64</sup>. Toda isto desagua no poder

---

<sup>59</sup> Carneiro, C. (2012). *Curso de Direito Tributário e Financeiro* (4ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 391 3 392.

<sup>60</sup> Valores indicados e disponibilizados em: <https://cidades.ibge.gov.br/>

<sup>61</sup> O Distrito Federal é um ente su generis que agrega características de Municípios e Estados, sendo o local onde se localizada a capital do país e se concentra a cúpula dos três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário).

<sup>62</sup> Neto, J. A. (2018). A Reforma da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadano. Obtido de <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37463>

<sup>63</sup> Filho, O. O., Vasques, S., & Guimarães, V. B. (2007). *IVA para o Brasil Contributos para a Reformada Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, p. 39.

<sup>64</sup> Conforme salienta Braga, R. F. (2019). *Estudos Aplicados de Direito Empresarial*. São Paulo: Almedina Brasil, p. 132, de acordo com o relatório Doing Business 2018 e 2019, o Brasil se encontra em 184ª posição

judiciário, o qual se vê obrigado a fazer interpretações. Não raras vezes nos deparamos com o “Ativismo Judiciário”<sup>65</sup>. Neste cenário o contribuinte enfrenta uma sensação de instabilidade jurídica, podendo ficar à mercê de interpretações jurisprudenciais.

O sistema brasileiro de tributação ostenta ainda uma característica incomum, qual seja, a comum tributação na origem. Quer isso dizer que, quem produz pagará o tributo onde produziu e não onde será consumido. Esta característica gera deturpações relevantes. A principal delas a “guerra fiscal”.

#### 1.4.1 A “Guerra Fiscal” entre os Entes Federativos

Vimos que os benefícios fiscais, em respeito à indisponibilidade do interesse e do patrimônio público, só podem ser concedidos através de lei específica do respectivo ente federativo, conforme leciona o artigo 150, § 6º da CRFB<sup>66</sup>, assegurando assim, também, a transparência e a segurança jurídica.

Entretanto a Carta Magna ordena, em seu artigo 155, § 2º, XII, alínea g), que, em se tratando de ICMS, os benefícios fiscais deverão ser regulamentados, no que se refere à forma como serão concedidos e revogados, mediante Lei Complementar<sup>67</sup>. Nesse sentido foi recepcionada pela Constituição de 1988, a Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975, a qual estabeleceu que a concessão de isenção de ICMS pelos Estados deve estar de acordo com o que dispõe os convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal<sup>68</sup>. A LC, em seu parágrafo único, determina as formas de benefícios fiscais para esse imposto, como: redução da base de cálculo do imposto; devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; concessão de

---

de 190 países no ranking de facilidade de fazer negócios nos de 2017 e 2018, em razão do seu complexo sistema tributários.

<sup>65</sup> Princípio inerente a Constituição da Federação Brasileira. Doutrina define que o Ativismo Judiciário é a forma que o judiciário julga e define matérias que contém lacunas ou divergências na lei.

<sup>66</sup> Art. 150, § 6º da CRFB: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

<sup>67</sup> Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g) da CRFB: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

<sup>68</sup> Art. 1º da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975: “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”



créditos presumidos; ou quaisquer outros incentivos, favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos, que resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus ou prorrogações; e extensões das isenções vigentes<sup>69</sup>.

Portanto, cada benefício a ser concedido em matéria de ICMS, não obstante tratar-se de um imposto de competência estadual, não depende apenas da vontade do poder legislativo do respectivo Estado, haverá sim de ser aprovado pelo convênio previsto na Lei Complementar nº 24.

A justificativa para essa exceção de regulamentação para o benefício fiscal de ICMS é que, no Brasil, atribui-se a criação e administração do ICMS (responsável pela grande arrecadação da economia) a entes regionais (Estados), os quais possuem suas tributações, em regra, na origem, ou seja, como dito, o tributo é pago ao Estado de onde a mercadoria sai. A consequência lógica desta característica é o que se convencionou chamar de guerra fiscal “guerra fiscal”, ou seja, uma disputa entre os Estados objetivando atrair o maior número de empresas. Quanto mais empresas em seu território, maior será sua arrecadação.

Talvez a esperança do legislador e constituinte fosse que os Estados buscassem melhorar suas infraestruturas a fim de se tornarem mais atraentes para as Empresas, mas o que se viu foi uma disputa por intermédio de concessão de benefícios fiscais. Tal fato, por vezes, distorce as regras de mercado que rezam a proximidade do produtor com os seus consumidores ou suas fontes de matéria prima. No Brasil, porém, empresas se distanciam destas regras em busca de melhores condições tributárias. Para além de todo mal, cria-se uma enorme demanda por profissionais especializados em planejamento tributário.

Previendo este fato a CRFB, com um arsenal de regras, tentou conter esta “guerra”, sobretudo para evitar a competição predatória entre os Estados<sup>70</sup>. Por esta razão o artigo 155, § 2º, inciso XII, g da CRFB impôs requisitos para a concessão do benefício fiscal, como a mencionada deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal a qual, nos termos da LC nº 24, ocorrerá no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão

---

<sup>69</sup> Art. 1º, Parágrafo único da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975: “ O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

<sup>70</sup> Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método, p. 149.

formado por secretários da Fazenda, Finanças dos Estados e do Distrito Federal, pertencente à Fazenda e com competência para administrar e promover a celebração de convênios para concessão ou revogação de benefícios fiscais referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte<sup>71</sup>.

É necessário um quórum forte para a concessão dos os referidos benefícios fiscais, conforme a LC 24 de 1975 informa, depende de decisão unânime dos Estados e, para a sua revogação, total ou parcial, de 4/5 dos representantes presentes, nos termos do art. 2º, § 2º da citada lei<sup>72</sup>. Após 10 dias, a contar da data da reunião no CONFAZ que o convênio for fixado, será publicado no Diário Oficial da União – DO o resultado. Em seguida, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação terá 15 dias para publicar o decreto ratificando ou não o convênio. Depois de 10 dias, finalizado o prazo para sua ratificação, este será publicado no Diário Oficial da União com o seu resultado - a não ratificação de Todas as Unidades da Federação culmina na rejeição do convênio. Caso o convênio seja ratificado, entra em vigor no 30º dia após sua publicação, sendo vinculado a todas as Unidades da Federação, mesmo para aquelas que foram convocadas e não se apresentaram na reunião. Após aprovação será estabelecido o convênio, conforme artigo 10 da LC nº 24 de 1975, onde será definido as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias

Frisa-se o quão delicado é essa sistemática desenhada na CRFB para o ICMS e a preocupação do constituinte em evitar a guerra fiscal entre os entes federativos, tendo em vista ser a única exceção para a regra da legitimidade dos benefícios fiscais<sup>73</sup>.

Ocorre que mesmo com todo aparato constitucional e a regulamentação da LC para a concessão de benefício em sede de ICMS, os Estados, através de outras mecanismos normativos, concederam e concedem benefícios, inobservando a sistemática exigida por meio

---

<sup>71</sup> Ressalta-se que também existe guerra fiscal entre os municípios no que tange os impostos sobre serviço, os quais, em regra, são cobrados na origem, mas ostentam inúmeras exceções. Entretanto, a CRFB não o incluiu na exceção da LC tal como o ICMS, fazendo-o seguir a regra da necessidade de lei específica, mas, do ente federado, para a concessão do benefício fiscal municipal.

<sup>72</sup> Artigo 2º, § 2º da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975: “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

<sup>73</sup> Alexandre, R. (2015). Direito Tributário Esquematizado. Rio de Janeiro: Forense, p. 151.

do convênio, logo, de forma inconstitucional. Isto acontece porque o benefício é uma grande ferramenta para movimentar os mercados dos Estados, podendo gerar retornos econômicos que, aos olhos de alguns, seriam suficientes para justificar a inobservância daquele procedimento estabelecido. Tem-se assim, de uma forma ou de outra, a guerra fiscal.

A famosa expressão “guerra fiscal”<sup>74</sup> reflete então o empasse entre os Estados Federativos que disputam entre si a fim de alocar empresas em seus territórios e, como dito, fomentar a economia daquele local. Para isso, concedem benefícios fiscais às empresas de diversos setores, a fim de incentivá-las a manterem-se em seu território.

Contudo, nem sempre os custos superam os ganhos, pois, ao deixarem de receber impostos de determinada empresa ou setores, por mais que estes gerem empregos e auxiliem de outras formas o Estado, a sociedade não recebe os valores pertinentes e esperados dos tributos que delas seriam recolhidos, assim, por exemplo, poderá ter dificuldades para arcar com outras obrigações, pois pode não ter receita.

O cenário atual encontra-se insustentável. Vários Estados se encontram afundado em dívidas e inadimplemento, a se socorrerem em medidas auxiliaadoras da União, ou sobrecarregando a carga do imposto sobre o contribuinte que adimple com suas obrigações. Assim, eleva-se a iniquidade fiscal.

Salienta-se que, o fato de um Estado não obedecer aos requisitos constitucionais para a concessão de benefícios fiscais, não permite que outro também o faça, ainda que sobre o pretexto de defender sua economia local daquela medida inconstitucional alheia. Resumidamente, uma ilegalidade não pode ser a justificativa de outra. Neste sentido, “Não há ‘compensação de inconstitucionalidades’ ou ‘direito de vingança’.”, é a jurisprudência do

---

<sup>74</sup> Conforme esclarecemos na 1ª fase deste Projeto, “guerra fiscal” é nomenclatura que se refere a discussões decorrentes da concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização unânime no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/1975, em observância ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.” FGV. (07 de 02 de 2019). Observatório do TIT: A guerra fiscal e a Lei Complementar 160/2017. *JOTA*. Obtido de [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-lei-complementar-07022019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-lei-complementar-07022019).

STF<sup>75</sup> que suspendeu norma do Estado do Paraná que se utilizou de norma inconstitucional para justificar a sua inobservância dos requisitos constitucionais para concessão de benefício fiscal<sup>76</sup>. Assim justificava-se aquela lei:

“Havendo concessão, por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção a economia paranaense”.

Como se todo o imbróglio não bastasse, em 2010, o STF, ratificou uma concessão de benefício fiscal sem convênio que o autorizasse<sup>77</sup>. Deste modo, evidencia-se uma grave problemática da insegurança jurídica instaurada no Brasil quanto a esta matéria<sup>78</sup>.

É impossível mensurar tamanha insegurança jurídica, pois, ao ser concedido um benefício fiscal, não se sabe se aquela norma está dotada de constitucionalidade, ou seja, se de acordo com todos os tramites ordenados pela CRFB e LC 24 e se há um convênio com todo o processo legal para sua existência. Ao acreditar em uma norma oriunda de um órgão administrativo e estatal, mas que tem em sua forma uma inconstitucionalidade, a empresa pode sofrer graves consequências. Se declarada inconstitucional pelo poder judiciário, terá a empresa de adimplir todo o imposto que deveria ter sido pago, com juros e multa, como se aquele benefício fiscal nunca tivesse existido, e o tributo não tivesse sido pago. Isso acontece porque ao se declarar uma norma inconstitucional, em regra, tem efeito *ex tunc*- retroativo desde a origem do vício - e *erga omnes*, ou seja, é nulo tudo o que aquela lei informava para todos, não somente para aqueles que fizeram parte do processo.

---

<sup>75</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.936 MC/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 19.09.2007, o qual julgou inconstitucional norma do Estado do Paraná que concedia benefício fiscal se os trâmites exigido pela CRFB. Decisão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838>.

<sup>76</sup> Também é possível constatar através da notícia: Guerra fiscal: STF invalida regra do Paraná que autorizava Executivo a conceder benefícios fiscais. (08 de 11 de 2019). STF. Obtido de <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=429439>

<sup>77</sup> Como prova da insegurança jurídica, Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, publicada em 05.05.2011, julgou ao contrário e concedeu benefício fiscal sem o procedimento exigido pela CRFB. Decisão disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14352363/acao-direta-de-inconstitucionalidade-3421-pr>.

<sup>78</sup> Para ratificar o impasse, notícia sobre o julgado anterior: ADIn 3.421: Releitura da "Guerra Fiscal" do ICMS. (30 de 01 de 2014). *Migalhas*. Obtido de <https://migalhas.uol.com.br/depeso/194464/adin-3421-releitura-da-guerra-fiscal-do-icms>

Por ser uma prática muito comum, mas com enorme potencial nocivo, tanto às empresas quanto à sociedade, o STF decidiu declarar algumas normas concessoras de benefício desta estirpe, como inconstitucionais, entretanto, utilizando-se de uma ferramenta jurídica nomeada como “modulação dos efeitos”, a qual permite que um norma, embora declarada inconstitucional, tenha efeitos. Assim, decisões de inconstitucionalidade, tipicamente com efeito *ex tunc*, ou seja, retroativos à data do ato, passaram a ter efeitos *ex nunc*<sup>79</sup>, portanto, a partir da decisão, não retroagindo à época dos fatos viciados. Com isto, mesmo sendo considerada como uma lei que nunca existiu, os efeitos da sua retirada do ordenamento jurídico, seriam daquele momento para frente.

Com as recorrência das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADI, com pedido de modulação de efeito das decisões que reconheçam a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidas pelos os Estados, sem um convênio previamente permitindo, em 2017 o STF jugou a Leading Case RE 851421 e possibilitou “os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal<sup>80</sup>”. À vista disso, foi instituída a Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017 e o Convênio ICMS nº 190/2017<sup>81</sup>, os quais dispõem sobre a permissão aos Estados e ao Distrito Federal para deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, em razão dos

---

<sup>79</sup> “A modulação dos efeitos de uma decisão é o que, em latim, os ministros do Supremo chamam de efeito *ex nunc*. Ou, em português, “daqui em diante”. Foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio do artigo 27 da Lei 9.868/1999 (lei que regula a ADI e a Ação Declaratória de Constitucionalidade), por iniciativa do ministro Gilmar Mendes, conforme notícia: Supremo volta a negar modulação de efeitos em caso sobre guerra fiscal. (06 de 08 de 2020). *Conjur- Consultor Jurídico*. Obtido de <https://www.conjur.com.br/2020-ago-06/supremo-volta-negar-modulacao-guerra-fiscal>.

<sup>80</sup> Recurso Extraordinário nº 851421, o qual julgou o perdão de dívida tributária decorrente de benefícios inconstitucionais. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>

<sup>81</sup> Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 190/2017: “Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio. § 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.”

benefícios fiscais instituídos em desacordo com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CRFB e a reinstituição desses benefícios fiscais inconstitucionais<sup>82</sup>.

Com a regularização, os Estados que adotaram benefícios e isenções inconstitucionais em seu território puderam restituí-los e os Estados que não concederam aqueles benefícios usados por outros Estados tiveram a permissão para instituí-los. Esta foi a forma utilizada para melhor equalizar o sistema de isenções fiscais entres os Estados e minimizar a disputa entre eles.

Todavia, depois de todo imbróglio e todo as tentativas de solucioná-lo, nada adiantou a decisão do Supremo Tribunal Federal, tampouco a Lei Complementar 160/2017, pois os Estados continuam a instituir novos benefícios e isenções que não foram estipulados pela LC, sequer pelos Convênios do CONFAZ, conforme determinado<sup>83</sup>. Neste compasso, o Supremo Tribunal Federal, em seus novos julgados, decidiu por não modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade<sup>84</sup>.

Como se não fosse suficiente, a regra de incidência na origem é excepcionada por um número incontável de exceções, que tornam o sistema ainda mais complexo. O número elevado de ressalvas à regra principal, somado à pulverização da competência legislativa em matéria tributária, desencadeiam uma dificuldade de padronização e harmonização do sistema.

---

<sup>82</sup> Art. 1º da Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017 : “Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar; II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.”

<sup>83</sup> “Em julgamento virtual encerrado na quarta-feira (5/8), o Plenário do Supremo Tribunal Federal negou pedido de modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade de benefício fiscal concedido por governo estadual sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).” Disponível em 06/08/2020 no CONJUR em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-06/supremo-volta-negar-modulacao-guerra-fiscal>

<sup>84</sup> “Surge necessário resistir à mitigação dos pronunciamentos do Supremo, uma vez assentado o conflito de lei com a Constituição Federal. Toda norma editada em desarmonia com esta última é nula, natimorta”, apontou o ministro Marco Aurélio, no último dos 14 casos definidos em junho de 2011. Os outros 13 já transitaram em julgado, também sem modulação.” Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.674, Rel. Min. Marco Aurélio, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020 disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/processos/31910093/processo-n-3674-do-stf.>, no mesmo sentido, a notícia a seguir: O interminável vaivém tributário. (16 de 09 de 2020). *Conjur - Consultor Jurídico*. Obtido de <https://www.conjur.com.br/2020-set-16/opinio-interminavel-vaivem-tributario>.

## CAPÍTULO II - OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme já mencionado, tramitam no Congresso Nacional brasileiro duas propostas de emenda à constituição<sup>85</sup> que versam sobre a reforma do sistema tributário do país. Ambos propõem modificar a tributação que incide sobre o consumo – produção e a comercialização de bens e serviços – com objetivo de simplificá-la, através da instituição de dois novos tributos – a saber, o Imposto sobre Bens e Serviços, “IBS” e um imposto seletivo sobre determinados bens e serviços<sup>86</sup> com características de um excise taxes<sup>87</sup> –, a serem introduzidos no lugar de diversos tributos existentes.

O IBS teria como fato gerador todas as operações onerosas com bens e serviços, abrangendo, inclusive, algumas transações que atualmente fogem à tributação de ICMS estadual e ISS municipal, como, por exemplo a exploração de bens e direitos tangíveis e intangíveis. Nas duas propostas a base de incidência do imposto seria o valor acrescentado, tal como a base de incidência do IVA europeu e de diversos países<sup>88</sup>. Contudo as propostas possuem diferenças significativas quanto a características inerentes ao IBS às quais merecem destaque.

### 2.1 PEC 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019<sup>89</sup>, idealizada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF)<sup>90</sup> e apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi em abril de 2019, é a principal e mais avançada proposta de reforma tributária brasileira em termos de processo

---

<sup>85</sup> Art. 60 da CRFB: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.”

<sup>86</sup> Crf. Vasques “confere uma dupla aptidão: por um lado, a aptidão para angariar receita, isolando os bens e serviços com maior potencial financeira; por outro, a aptidão para concretizar objetivos de natureza extrafiscal, atingindo com precisão os consumos que por razões várias de pretende premiar ou desencorajar” Vasques, S. (2001). *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra : Almedina.

<sup>87</sup> Excise Taxes é um imposto especial de consumo. Qualquer imposto sobre produtos manufaturados que é cobrado no momento da fabricação e não na venda.

<sup>88</sup> Matéria disponível no site da Câmara dos Deputados dia 18.06.2020: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistematributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>.

<sup>89</sup> Projeto de lei disponibilizado em: Deputados, C. d. (2019). Câmara dos Deputados. Obtido de Câmara dos Deputados: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=15DFF6EBA8EE5E719E93FBC3C1D84D78.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=15DFF6EBA8EE5E719E93FBC3C1D84D78.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019).

<sup>90</sup> Fiscal, C. -C. (06 de 2019). A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS\\_base\\_1906.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS_base_1906.pdf)

legislativo e debates científicos<sup>91</sup>. Este projeto visa introduzir o IBS e um Imposto Seletivo no lugar de cinco tributos existentes, quais sejam: A nível federal: IPI, PIS, COFINS; a nível estadual: ICMS; e, a nível municipal: ISS. O primeiro, um imposto geral sobre o consumo, com finalidade de arrecadar e, o segundo, com uma função extrafiscal de desestimular o consumo de bens e serviços específicos, a serem determinados por Lei Ordinária posteriormente desenvolvida<sup>92</sup>.

Pretende-se que o IBS seja instituído por Lei Complementar e possua competência federal. Suas alíquotas, porém, deverão ser instituídas por leis ordinárias dos Estados e Municípios, mas, de forma uniforme, ou seja, uma alíquota para todos os bens e serviços sobre o qual o imposto incidi.

Quanto ao benefício fiscal, este projeto não permite a sua concessão. Entretanto, prevê a devolução do imposto recolhido para os contribuintes de baixa renda, como medida de diminuição da desigualdade social.

Fala-se em dez anos de transição do antigo sistema para o novo. Neste interregno o IBS coexistiria com os tributos que, ao fim, substituirá. Nos dois primeiros anos a alíquota do novo tributo seria de 1%. Ao término desta primeira fase, espera-se avaliar a adaptação da economia ao novo tributo, que, se positiva, seguirá para as próximas fases com a elevação gradativa daquela percentagem durante os próximos oito anos, e progressiva substituição dos antigos tributos pelo novo, através do sistema de compensação de alíquotas – a aumentar a alíquota do IBS e diminuir dos antigos impostos.

## **2.2 PEC 110/2019**

O Projeto de Emenda Constitucional 110/2019<sup>93</sup> tramita no Senado Federal<sup>95</sup>. Igualmente à PEC 45/2019 prevê a instituição do IBS e de um Imposto Seletivo, entretanto, diferente da

---

<sup>91</sup> Atualmente o congresso se encontra de férias e a aguarda parecer do Relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados com expectativa para apreciação em fevereiro deste ano, 2020. (Câmara dos Deputados, 2019).

<sup>92</sup> Comparação disponível no site da Câmara dos Deputados: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>.

<sup>93</sup> Texto da proposta disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>.

<sup>94</sup> Possui conteúdo similar ao projeto aprovado na Comissão Especial da PEC nº 293/2004 da Câmara dos Deputados em 2018.

<sup>95</sup> Tramitando no Senado Federal: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.



primeira reforma mencionada, a PEC 110/2019<sup>96</sup> defende a substituição de nove impostos pelo IBS, quais sejam: à nível federal: IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação; à nível estadual: ICMS; e, à nível municipal: o ISS. Também prenuncia um Imposto Seletivo, todavia, este, com a função de arrecadar e elevar a receita estatal, a incidir sobre operações realizadas com petróleo e derivados, combustíveis, lubrificantes, gás natural, cigarros (produtos com tabaco), energia elétrica, serviço de telecomunicações, bebidas alcoólicas, veículos automotores, terrestres, aquáticos e aéreos.

Este projeto estipula que o IBS tenha competência estadual, com alíquotas determinadas através de Lei Complementar, que será padronizada para todo o território nacional, mas, variável de acordo com os bens e serviços sobre os quais incidirá. A receita oriunda da arrecadação do IBS deverá ser dividida em diferentes percentuais, previamente estipulado na Carta Magna, entre a União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Prevê que a transição do atual sistema para o novo desenho seja de forma gradativa, tal como a proposta anterior, de modo que, no primeiro ano seria utilizar-se-ia uma “alíquota teste” de apenas 1% de IBS. Porém, diferentemente da primeira proposta, a alíquota do IBS irá aumentar gradualmente durante 05 anos, além de impossibilitar a alteração das alíquotas dos impostos a serem substituídos, sendo que, a cada ano, “os atuais tributos serão substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano”.

Ademais a presente proposta intenciona efetuar alterações para além da tributação sobre o consumo. Quanto à tributação de rendimento, visa incorporar a base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ; relativamente à tributação sobre patrimônio, transfere a competência estadual do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCDM para competência federal com destinação da arrecadação para os Municípios; Amplia a base do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA para tributar, também, as aeronaves e embarcações, com a arrecadação igualmente destinada aos Municípios.

Por fim estabelece outros meios de arrecadação como o adicional de IBS como forma de angariar receita para previdência social; e a criação de fundo municipal e estadual, com intuito

de diminuir a diferença de renda entre esses, através da utilização dos valores em investimentos, por exemplo, no melhoramento das infraestruturas.

Também estabelece a possibilidade devolução do imposto para contribuintes de baixa renda, a ser regulado por Lei Complementar. Contudo, somente a PEC 110/2019 autoriza a concessão de benefícios fiscais pelo “tipo legislativo”, com intuito de desonerar algumas operações como a comercialização de alimentos da cesta básica, medicamentos e a prestação de serviços de transporte público e educação.

A PEC 110/2019, bem como outras propostas de reforma tributária, tal como já sinalizado, não serão utilizadas como elemento de comparação no presente trabalho. Fica seu registo com a finalidade de o leitor ter a ciência sobre a discussão do IBS em duas frentes, ou seja, com base nestas duas PECs. Portanto, a PEC 110/2019 não será utilizada como elemento de comparação.

## CAPÍTULO III- O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA

### 3.1 O IVA na União Europeia e em Portugal

Criado pelo inspetor de finanças francês Maurice Lauré, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é encarado como um caso de sucesso no mundo da fiscalidade. Implantado como modelo de tributação sobre as transações referentes ao consumo no sistema tributário de uma grande quantidade de países, como, por exemplo, antigas colônias de Portugal, tendo sido Angola o último país adotá-lo, o que fez em outubro de 2019<sup>97</sup>.

Este êxito se deve às características marcantes do IVA. Primeiramente, trata-se de um imposto geral sobre bens de consumo que, por meio do método subtrativo indireto, como se verá adiante, incide em todas as fases da cadeia econômica, embora, somente sobre o valor acrescentado em cada etapa. Isto culmina em um efeito anestésico para os contribuintes e um elevado retorno de receita aos cofres públicos. Como Clotilde Palma refere:

Desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas ‘malhas’ do IVA. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos etc., etc., etc. Mas, regra geral, e contrariamente aos tributos diretos, não sentimos o peso deste imposto.<sup>98</sup>

Outra característica que se destaca é o fato de ser um tributo fácil de administrar. O IVA é auto controlável na medida em que o contribuinte necessita da fatura do imposto liquidado na transação anterior para deduzir do valor que por ele será devido. Ou seja, os próprios contribuintes - sujeitos passivos - fazem o chamado “controle cruzado” entre o imposto devido e o que já foi arrecadado, num exercício de autofiscalização que acaba por diminuir a necessidade da administração pública exercer controle e cobrança.

Por fim é um imposto neutro haja vista que, em regra, somente o consumidor final suporta a carga tributária, não influenciando, assim, na cadeia produtiva de bens ou serviços.

Na reunião destas virtudes, o IVA se torna um grande atrativo para os governos.

---

<sup>97</sup> Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 11.

<sup>98</sup> Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 13.

### 3.2 Previsão Legal na União Europeia e em Portugal

Em 1967 o Conselho Europeu determinou, através das Diretivas 67/227/CE e 67/228/CEE, que a União Europeia utilizaria um sistema de imposto sobre consumo em comum em toda a comunidade para operações intra-UE e operações internas dentro de cada Estado-Membro. Para uma harmonização nos sistemas internos e comunitário foi escolhido o Imposto sobre Valor Acrescentado, o qual está previsto no artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia<sup>99</sup> e no 1º artigo da Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006<sup>100</sup>.

Contudo, quando ocorreu a eliminação das barreiras fiscais entre os Estados Membros da União Europeia em 1992, ainda não havia preparo técnico para a utilização plena desse regime. Desta forma, foi elaborado um regime transitório nos termos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho que previu a transição para o regime definitivo, o qual se busca até a presente data, com seguidas alterações, sendo a última, a Diretiva 2018/1910 de 4 de dezembro de 2018.

O IVA é o maior exemplo de harmonização fiscal na União Europeia, na medida em que todo país que entra na Comunidade deve abdicar dos tributos que possui, relacionados às ao consumo, para utilizar o Imposto sobre Valor Acrescentado no seu lugar. Portanto, o imposto é um modelo obrigatório de tributação nas transações deste tipo nos e entre estados membros<sup>101</sup>.

Desta forma reduz-se a margem dos legisladores nacionais, que ficam limitados pela normatização da União Europeia, conseqüentemente, tem-se um imposto mais estável, que sofre menos alterações. Por fim, tende-se a consolidar o saber da legislação, jurisprudência e doutrina sobre toda a União Europeia. Como bem elucida Clotilde Palma:

---

<sup>99</sup> Artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia: “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.”

<sup>100</sup> Artigo 1º da DIVA: “1. A presente diretiva estabelece o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).”

<sup>101</sup> Nesse sentido, informa Pereira, P. R. (2004). *A Tributação das Sociedades na União Europeia Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Almedina, p. 193: “A importância da harmonização dos impostos indirectos tornou-se patente desde o início do processo de integração económica comunitária. A harmonização dos impostos indirectos foi considerada necessária para assegurar a neutralidade fiscal das transações de mercadorias entre os EM e, conseqüentemente, para assegurar a afectividade da liberdade de circulações de bens dentro do espaço comunitário.”

Se por um lado, a matriz comunitária do imposto tem efeitos limitativos da atuação dos diversos Estados membros neste domínio, por outro lado, torna este imposto extremamente aliciante e, naturalmente, trabalhoso, quer do ponto de vista teórico que do ponto de vista prático.<sup>102</sup>

Contudo, enfatiza-se que esse sistema não se encontra totalmente harmonizado em toda comunidade europeia, haja vista que algumas matérias, como infrações e outras situações excepcionais, podem variar de acordo com características de cada país.

Em âmbito português o imposto possui zonas de harmonização forte e intermediária no regime interno, sendo a primeira parte quase uma cópia fiel da DIVA. Em Portugal a regulamentação do IVA se organiza através de um Regime Geral e diversos Regimes Especiais. O Regime Geral é regido a nível interno pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto Lei nº 394 – B/84, de 26 de dezembro e, para as transações Intra-UE, utiliza-se o Regime do IVA nas Transações Intra-UE e Bens (RITI), aprovado pelo Decreto Lei n 290/92, de 28 de dezembro.

Os Regimes Especiais são os previstos no Próprio CIVA e em leis especiais. Os primeiros são: (i) Regime especial de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis ( art.º s 2.º, 19.º, 28.º, 35.º e 48.º do CIVA); (ii) Regime especial de isenção (art.º s 53º a 59º do CIVA); (iii) Regime forfetário para a agricultura (art.º s 59ºA a 59.º E do CIVA); (iv) Regime dos pequenos retalhistas (art.º s 60º a 68º do CIVA); e (v) Regime de tributação dos combustíveis líquidos (art.º s 69.º a 75.º do CIVA). Os previstos em leis especiais são: (i) Regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades (Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de Outubro); (ii) Regime aplicável às Agências de Viagens e operadores de circuitos turísticos (Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de Julho); (iii) Regime particular do tabaco (Decreto-Lei nº 346/85, de 23 de Agosto); (iv) Regime de IVA de caixa (RIC) (DL n.º 71/2013, de 30 de Maio)<sup>103</sup>; (v) Regime especial do ouro para investimento (Anexo ao Decreto-Lei nº 362/99, de 16 de Setembro); (vi) Regime especial de renúncia à isenção nas operações imobiliárias (Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro).

---

<sup>102</sup> Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

<sup>103</sup> Que veio revogar os seguintes regimes: Regimes de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas (Anexo ao DL nº 204/97, de 9 de Agosto), nas entregas de bens às cooperativas agrícolas (Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro) e no transporte rodoviário nacional de mercadorias (Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril).

### 3.3 Características

O IVA é um imposto indireto<sup>104</sup>, real<sup>105</sup>, plurifásico<sup>106</sup> e de obrigação única<sup>107</sup>, incidente sobre todas as fases do processo produtivo de bens (do produtor ao retalhista) e das prestações de serviços (do primeiro prestador ao consumidor final), com a obrigação de pagar o tributo de forma instantânea, em cada ato.

A incidência em cada estágio da cadeia produtiva ocorre por meio do método subtrativo indireto, procedimento que, conforme Xavier Basto define, é “a trave-mestra do sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado”<sup>108</sup>. Trata-se de uma técnica utilizada para realizar a liquidação<sup>109</sup>, ou seja, definição e pagamento da obrigação tributária. O método determina que o valor do IVA devido ou a receber (no caso de haver crédito) é calculado por meio da diferença entre o imposto repercutido<sup>110</sup> - output VAT (Value Added Tax)<sup>111</sup>- e o imposto suportado<sup>112</sup> - input VAT - da etapa anterior. Em síntese, cada um efetua o pagamento do imposto relativo ao valor acrescentado por ele na cadeia produtiva. Via de regra<sup>113</sup>, os sujeitos passivos possuem o direito à dedução que ocorre em cada uma das fases do circuito econômico. Suas exceções serão elencadas mais adiante.

---

<sup>104</sup> Imposto indireto é aquele que atinge a manifestação imediata (indireta) de capacidade contributiva. Conforme Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 14.

<sup>105</sup> Imposto real é aquele que não atende a situação pessoal do contribuinte. Conforme Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 15.

<sup>106</sup> Característica plurifásica se trata do imposto “estar presente ao longo de todo o processo de produção e distribuição, visando a tributação do valor acrescentado em cada uma das suas fases”.

<sup>107</sup> Acórdão de 20 de março de 2002, Processo 026806, 2ª seção. Jurisprudência que ratifica que o IVA deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico. Um imposto de obrigação única é aquele que incide sobre manifestações isoladas e instantâneas de capacidade contributiva. Costa, J. E. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, pág. 15.

<sup>108</sup> Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, pág. 41, citado por Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 20.

<sup>109</sup> “Liquidação” é um termo utilizado quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como hipótese de incidência tributária, nasce a obrigação tributária, que é um vínculo jurídico entre credor e devedor tendo por objeto uma prestação em dinheiro. No Brasil se utiliza o termo “Lançamento do crédito tributário”. Art. 3º do CTN.

<sup>110</sup> Trata-se do IVA “adicionado ao preço do bem ou serviço na fatura emitida ao cliente Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 392.

<sup>111</sup> VAT - Doutrina fiscal que estuda o IVA em âmbito da União Europeia.

<sup>112</sup> Trata-se do IVA correspondente ao que a empresa suporta quando adquire bens e serviços, do qual necessita para o exercício de sua atividade. Conforme Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 392.

<sup>113</sup> “Quando segue o seu regime geral, o IVA apresenta-se como um imposto sobre consumo em que o montante da dívida de cada sujeito passivo é apurado através do método de dedução imposto do imposto, do crédito do imposto ou método subtrativo indireto, nos termos do qual esse montante nos é dado pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período e o montante do imposto suportado nas aquisições efetuadas durante o mesmo período.” Conforme Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 579 e 580.

Para clarificar melhor esse método, um exemplo conforme bem lecionado por Vasco Guimarães e João Catarino<sup>114</sup>. Trata-se de uma tabela explicativa de transações onde se supõe que todas as vendas foram realizadas no mesmo estado membro, com a taxa de IVA de 10% em todas as transações.

Vejamos:

	Produtor de matérias-primas	Fabricante	Grossista	Retalhista	Consumidor final
<b>Preço de venda</b>	5 + 0,5	10 + 1 (IVA) = 11	15 + 1,5 (IVA) = 16,5	17 + 1,7 (IVA) = 18,7	18,7
<b>Imposto a entregar ao Estado</b>	0,5	1 - 0,5 = 0,5	1,5 - 1 = 0,5	1,7 - 1,5 = 0,2	
<b>Total IVA</b>	0,5 + 0,5 + 0,5 + 0,2 = 1,7 euros (valor pago pelo consumidor final)				

Como se vê, o imposto incide apenas sobre o valor acrescentado em cada etapa, sendo o preço final do bem equivalente a soma de todos os valores acrescentados.

Os principais objetivos inerentes ao método subtrativo indireto são, primeiramente, como já mencionados, tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos, produzindo, desta forma, um efeito conhecido como “anestesia fiscal”, onde o contribuinte não sente a carga tributária cobrada.

Ademais, conforme já mencionado, institui um controle cruzado entre os sujeitos passivos na medida em que só podem deduzir o IVA suportado na operação anterior, caso tenham a fatura de acordo com os requisitos do artigo 36º, nº 5 do CIVA<sup>115</sup>, consequentemente, o

<sup>114</sup> Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.

<sup>115</sup> Art. 36º, Nº 5 do CIVA: “As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013) a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro) b) A quantidade e

próprio contribuinte faz uma autofiscalização. Nas palavras de Clotilde Palma “esse método é um excelente meio de pré-financiamento do imposto, dado que em princípio, todos os empresários que intervêm um ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do estado, de uma parte do imposto”<sup>116</sup>.

Por fim, assegura a neutralidade do imposto evitando efeitos cumulativos ou em cascata, ou seja, imposto sobre imposto.

### 3.3.1 Neutralidade

O princípio mais relevante<sup>117</sup>, natural ao IVA, é o da neutralidade, ou como também é conhecido, princípio da não discriminação. Este se compatibiliza com outros fundamentos do imposto, como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de dupla tributação e da ausência de tributação. Trata-se de um mandamento que impõe um dever regulador de igualdade de tratamento em mercadorias similares, além de definir que o IVA comunitário deve incidir da mesma forma em todas as operações, sem levar em consideração a extensão da produção e distribuição do produto ou serviço. Conforme artigo 2 da DIVA:

O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos

---

denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.”

<sup>116</sup> Palma, C. C. (2019). Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina.

<sup>117</sup> Assim ratifica e expõe Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 581: “A neutralidade fiscal traduz-se em o IVA, porque incide apenas sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, não dar origem ao imposto sobre imposto como acontece no imposto cumulativo em que o imposto liquidado e cobrado em cada uma das fases do circuito económico entrega a base tributável do imposto nas fases seguintes.”, pág.581.



do preço. O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive<sup>118</sup>.

Vale ressaltar que a neutralidade do imposto é visível a nível interno e externo, tanto em face à produção - não induzindo os produtores à alteração na forma de organização do seu processo produtivo -, quanto em questão de consumo - não sendo o imposto responsável por interferir nas escolhas dos bens ou serviços por parte dos consumidores.

### **3.4 Benefício Fiscal (Incentivo Fiscal) Português**

O Estado pode intervir na economia e no comportamento da sociedade utilizando diversos instrumentos e formas diferentes. Um determinado objetivo económico, como exemplo, o incentivo ao investimento, pode ser conseguido por via de natureza fiscal (não cobrar impostos, dar isenção de taxas) a um determinado investimento que preenche certos requisitos, como também pode ser feito através de subvenções e subsídios, como as despesas diretas.

Um conceito importante e relacionado a este assunto é o conceito de despesa fiscal, que são “disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configuram uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra”. Diferentemente, os benefícios fiscais correspondem apenas à concessão de um desagravamento fiscal, ou seja, a diminuição do valor a pagar ao Estado. Portanto, despesa fiscal é conceito mais amplo do que benefício fiscal. Todos os benefícios fiscais são despesas fiscais, mas nem todas as despesas fiscais são benefícios fiscais. Para ser considerado um benefício fiscal, deve preencher os requisitos do artigo 2º do estatuto dos benefícios fiscais. Logo, despesa fiscal é gênero do qual os benefícios fiscais são espécies.

Conforme art. 2º, nº 1 do EBF, benefícios fiscais são medidas de caráter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos interesses da própria tributação que os mesmos impedem. Logo, os benefícios fiscais são legitimados através do princípio do bem-estar social e do ganho ou do mérito. O primeiro incentiva investimentos em áreas sociais em troca da perda de receita que seria arrecadada, e o segundo, incentiva determinados comportamentos que resultem em algum ganho para a sociedade. O desagravamento fiscal, pondera ainda a relevância do princípio constitucional da

---

<sup>118</sup> Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, 11 de abril de 1967, publicada no JO nº L 71, de 14.3.67.u

igualdade tributária e o interesse extrafiscal<sup>119</sup>. Desta forma, considera-se essencial o preenchimento de três requisitos para a validação do benefício fiscal: (i) ser uma exceção à incidência tributária; (ii) constituir uma vantagem para um ou um grupo de contribuintes; e (iii) ter um objetivo extrafiscal – podendo ser social ou económico – relevante que sobreponha ao princípio da igualdade.

Para além, o artigo 103º, nº 2 da CRP dispõe que os benefícios fiscais estão expressamente sujeitos ao princípio constitucional da legalidade. Somente pode ser aprovado ou alterado por lei da assembleia da república ou decreto lei autorizado, isto porque, visa-se o controlo político da legalidade sobre os benefícios fiscais.

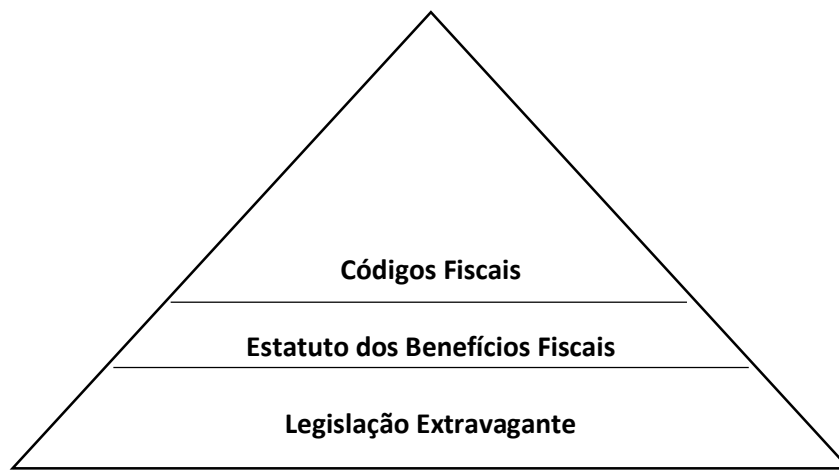
Na reforma tributária realizada em 1989 Portugal procurou unificar seus benefícios fiscais com intuito de melhorar sua sistemática, estimulando a transparência fiscal para uma mais fácil verificação e ponderação dos princípios inerentes aos mesmos. Entretanto, mesmo com argumentos sólidos a favor da unificação, o legislador criou uma pluralidade de bases legais. Além dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, preservou os já contidos em cada código e, também permitiu que outras leis criassem benefícios fiscais.

O ordenamento português distingue, então, três patamares de benefícios fiscais, variável de acordo com a capacidade contributiva. Conforme ilustração da pirâmide abaixo de Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins<sup>120</sup>, no primeiro nível, os benefícios fiscais são concedidos nos Códigos Fiscais, através dos desagravamentos e do Regime Especial de cada Código. No segundo nível, um pouco mais reduzida a capacidade contributiva, se encontram os benefícios previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF, que têm como objetivo atingir a extrafiscalidade por meio do Regime Geral dos Benefícios Fiscais e dos Benefícios Fiscais Temporários (de médio e longo prazo). No terceiro nível, onde se encontra a menor capacidade contributiva, estariam as regras que versam sobre os favores fiscais, que são concedidos por Benefícios Fiscais Subjetivos (favores fiscais) e Benefícios Fiscais Temporários (de curto prazo).

---

<sup>119</sup> Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.

<sup>120</sup> Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.



São utilizadas três formas ou métodos de quantificação para determinar quanto o Estado arrecada com a despesa fiscal, em contraposição aquilo que arrecadaria se não implementasse a medida. i) método da receita cessante: calcula-se quanto se deixou de arrecadar. Duas variantes, a primeira relativa a quanto efetivamente que se perde de arrecadação com a medida, ou seja, qual seria a receita arrecadada. A segunda, considerando o aspeto do comportamento dos agentes no sentido de projetar qual este seria caso não houvesse a medida. Exemplo: benefício da zona franca da Madeira. Na hipótese de se eliminar esse benefício é natural que se provoque a redução de empresas naquela região, de modo que algumas atividades e rendimentos que lá são gerado se retirem, culminando em redução de arrecadação<sup>121</sup>; ii) método da receita ganha: método mais relevante, entretanto, mais subjetivo e de difícil de quantificação. Neste, tendo em conta as diferenças de comportamento, calcula-se qual seria o aumento de receita caso aquela medida fosse eliminada. Caso fosse aplicado a obrigação regra, tendo em conta as diferenças de comportamento. Para saber qual efeito de acréscimo do orçamento com a eliminação da exceção; iii) método da despesa equivalente: Não se aplica a todas as alternativas. Serve para quantificar e comparar com outras formas de atingir determinado objetivo social, como exemplo: para se atingir um objetivo de caráter social, qual seria a forma mais eficiente? Utilizar benefício fiscal ou despesa direta? Qual seria a despesa do Estado que permitiria chegar ao mesmo objetivo.

O artigo 2º, nº 2 do EBF elenca os tipos de benefícios fiscais existentes no ordenamento Português, quais sejam: as isenções, reduções de taxas, dedução à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem os requisitos supracitados. Todavia, nos moldes do artigo 4º do mesmo diploma, não são considerados benefícios fiscais as situações não sujeitas a tributação.

---

<sup>121</sup> Como se pode perceber, trata-se de algo extremamente difícil de calcular. Na prática o método da receita cessante corresponde ao que seria a perda de receita como se nada mudasse. Assim é calculada a despesa fiscal na generalidade dos casos e os resultados dos relatórios de despesa fiscal e se encontra no portal das finanças assume-se que nada mais mudaria, somente a revogação do benefício e aplicaria a obrigação regra.

Os benefícios podem ser automáticos, quer dizer, decorrentes de forma direta e imediata por aplicação da legislação vigente, ou dependentes de reconhecimento, ao quais dependem de alguns atos com efeitos declarativos para serem concedidos, seja ato administrativo ou um acordo realizado entre a parte interessada e a administração pública<sup>122</sup>.

Por fim, em regra, os benefícios fiscais devem estabelecer um caráter genérico, onde os pressupostos objetivos e subjetivos devem ser realizados de forma aberta, a garantir a obediência ao princípio da igualdade e a proteger o interesse público. Isto é, os benefícios de natureza são concedidos de forma excepcionais através de devida justificação para que a concorrência não seja afetada, favorecendo a quem quer que se enquadre nos seus pressupostos.

### 3.4.1 Benefício Fiscal IVA

Para efeitos de IVA, as isenções são elencadas no CIVA, no RITI e em leis avulsas. Não se pode confundir o direito a dedução pelo sistema de “inputs-outputs” inerente ao sistema IVA com o conceito dos benefícios fiscais<sup>123</sup>, pois a primeira versa sobre a característica neutra e não cumulativa do imposto nas operações, e, a segunda, é a renúncia de receita autorizada pelo Estado para determinadas situações previstas em lei.

A conexão entre as isenções e o direito à dedução nas etapas de produção ou da prestação de serviço está no tipo de isenção, pois este determina a viabilidade ou não do direito a dedução ou reembolso do IVA. Conforme artigo 14º do CIVA e do RITI, a isenção completa permite o direito a dedução do imposto suportado nas etapas anteriores, ao passo que a isenção incompleta não permite o direito a dedução, sendo conhecida como “falsa isenção”, nos moldes dos artigos 9º e 53º do CIVA. Ou seja, apesar de a isenção incompleta permitir a não liquidação do imposto nas operações realizadas pelo beneficiário, não o desonera do pagamento das operações de bens e serviços. Quer isso dizer que o beneficiário fica isento do

---

<sup>122</sup> Art. 5 da EFB: “1 - Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento. 2 - O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário. 3 - O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

<sup>123</sup> “A norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário, isto é, do facto constitutivo da obrigação do imposto. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto”. Conforme Xavier, A. *Manual Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, p. 281e 282 citado em Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina, p. 219.

pagamento referente a sua faturação das suas operações ativas, mas, mesmo assim, mantém o pagamento das operações passivas referente ao imposto pago para seus fornecedores, adquirentes. Como exemplo mencionado por Clotilde Palma, se uma empresa que presta serviço de formação profissional estiver isenta, conforme artigo 9, nº 10 do CIVA, esta entidade não irá liquidar imposto das suas operações ativas, entretanto, arcará com os impostos pagos nas suas operações passivas, de modo que seus fornecedores deverão pagar IVA, salvo, se também forem isentos<sup>124</sup>.

A Sexta Diretiva determina algumas obrigações internacionais e limita um pouco a liberdade legislativa dos Estado Membros da União Europeia. Nesse âmbito, pode-se classificar as isenções como: interna, a qual não permite a dedução aos casos do artigo 13º da Sexta Diretiva, salvo os elencados no artigo 13º parte B, alínea a) e pontos 1 a 5 da alínea d) e 17º/ 3, alínea c) da Sexta Diretiva; e a externa, que autoriza a dedução nos moldes dos artigos 14º e 16º da Sexta Diretiva. Desta forma, conforme a sexta diretiva<sup>125</sup>, as isenções aplicadas em operações internacionais conferem o direito a dedução total<sup>126</sup>, logo, são isenções completas. Por seu turno, as praticadas em âmbito nacional, em sua maioria, não conferem direito a dedução total - são incompletas<sup>127</sup>.

Entretanto, como a matéria de isenção tem uma harmonização média, existem algumas isenções previstas na referida diretiva que não são transportadas para o direito doméstico. Conforme artigo 28º da Sexta Diretiva, quando ocorre a transposição das suas norma para o direito interno, existe a possibilidade de fatos considerados isentos no diploma comunitário serem tributados na prática, e há isenções que não estão permitidas nas diretivas, mas que os Estados Membros podem manter se forem existentes e aplicadas antes destes integrarem o grupo europeu, e que permanecem até os dias de hoje<sup>128</sup>.

As isenções nas operações internas previstas nas alíneas do artigo 9 do CIVA tem como objetivo proteger o consumo final de alguns serviços de interesse comum da sociedade, como alguns serviços de saúde, segurança, assistência social, ensino de formação profissional,

---

<sup>124</sup> Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

<sup>125</sup> Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina, p. 223.

<sup>126</sup> Diretiva 77/38/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977.

<sup>127</sup> Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina, p. 223.

<sup>128</sup> Exemplos: Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de Janeiro, o qual atribui determinadas isenções de IVA à Igreja Católica que em 2001 se estendeu a qualquer pessoa religiosa através da Lei 16/2001 de 22 de Junho.; Além do Decreto- Lei nº 113/90 de 5 de Abril, que atribui isenções de IVA às forças armadas, forças e serviços de segurança e bombeiros.

serviços públicos, artísticos e de entidades sem fins lucrativos. Além de elencar serviços que possam ser onerados como produto final ou que apresentem dificuldade técnicas para se auferir, como operações bancárias, financeiras, de seguro, locação e transmissão de bens imóveis e jogos<sup>129</sup>.

O Código de Imposto do IVA em seu artigo 12 viabiliza uma opção para os contribuintes sujeitos a operações relacionadas a formação profissional, locação e transmissão de imóveis, que consiste na renúncia à isenção a fim de que posteriormente se possa utilizar esse crédito para liquidar o seu saldo credor. Também é concedido este direito para estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensatórios e similares, que não sejam pessoas coletivas de direito público e que, no caso de sistema de saúde, não possua acordo com o Estado.

Quanto às operações de importações – produtos vindos de países terceiros –, cujos objetos sejam bens que, em âmbito interno, são isentos, também será concedida a isenção completa nos termos do artigo 13 do CIVA. Em âmbito internacional também se incluem isenções relacionadas ao tráfico internacional de mercadorias, como as exportações diretas e indiretas, transmissão de bens e de serviços relativa a embarcações de alto mar e aeronaves de companhias aéreas com voos internacionais, nos moldes do artigo 14 do CIVA. Estão igualmente isentos, conforme artigo 15 do CIVA, operações realizadas com o imposto suspenso, como exemplo, as operações de bens que são colocados em regime de entreposto aduaneiro e depósito provisório.

Sobre operações realizadas intra-UE entre os sujeitos passivos dos Estados Membros, serão isentas as transmissões de bens que tenha como destino outro Estado Membro, ou seja, em regra são isentos de IVA as transações de bens que tenham como destino um outro Estado Membro por meio do número de identificação da União Europeia.

### **3.5 Europa – Auxílio Estatal**

Desde 1986 Portugal faz parte da União Europeia e em 1999 adotou a moeda única, o Euro, tendo como principais parceiros econômicos (cerca de 75% de suas exportações e 78% das importações) países pertencentes a este bloco<sup>130</sup>. Esta União, que ostenta um mercado livre

---

<sup>129</sup> Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.

<sup>130</sup> Informação contida em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal_pt).

comum entre seus integrantes, também vela pelo bom funcionamento do seu mercado, lastreado no mesmo princípio da livre concorrência<sup>131</sup>.

A Declaração Schuman de 9 de maio de 1950 não cita a palavra concorrência, porém, um mercado comum saudável não seria possível sem a existência de regras sobre o tema, e, assim, limitações à intervenção estatal. A política de concorrência é essencial para manter a mercados livres e saudáveis<sup>132</sup>. Nesse contexto a luta pela não intervenção do estado na economia é uma matéria relevante na União Europeia, pois benefícios estatais concedidos a determinadas empresas e negados a outras causam distorçam do mercado, na medida em que colocam as empresas beneficiadas em uma posição de vantagem perante outras, sem que esta vantagem provenha de sua própria capacidade. Isto, é claro, põe em causa todos os proveitos advindos da concorrência e de um mercado comum<sup>133</sup>.

Considera-se um Auxílio Estatal sempre que um benefício apresentar as seguintes características<sup>134</sup>: (i) Houver uma intervenção do Estado através de recursos estatais que podem assumir uma variedade de formas (por exemplo, subsídios, juros e isenções tributárias, garantias, participações governamentais de toda ou parte de uma empresa, ou fornecimento de bens e serviços em condições preferenciais, dentre outros); (ii) Quando a intervenção confere ao destinatário uma vantagem seletiva, por exemplo, para empresas específicas ou setores industriais, ou para empresas localizadas em regiões específicas; (iii) A concorrência foi ou puder ser distorcida ; (iv) A intervenção do Estado for susceptível de afectar o comércio entre os Estados-Membros.

---

<sup>131</sup> Ensinado por Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, a criação de um mercado comum não é um fim em si mesmo, “antes visa criar uma economia social de mercado em que o crescimento econômico é conseguido de acordo com os valores e princípios da cidadania europeia e dos direitos fundamentais” Conforme Costa, J. E. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, pág. 117.

<sup>132</sup> “Fala-se em concorrência perfeita quando se verificarem pelo menos as seguintes condições: 1.<sup>a</sup> – haver um número suficiente de produtores e consumidores, em termos de nenhum deles poder, por si só (com a respectiva oferta ou procura), modificar a situação do mercado: este é um dado para cada um deles – atonicidade; 2.<sup>a</sup> – existir perfeita substituíbilidade (indiferenciação) entre as mercadorias e os serviços produzidos e oferecidos – homogeneidade; 3.<sup>a</sup> – encontrarem-se os vendedores e os compradores perfeitamente informados sobre o mercado, podendo vender e comprar, a um preço dado, as qualidades que desejarem – transparência; 4.<sup>a</sup> não haver entraves à liberdade de entrada ou saída do mercado de novos produtores ou adquirentes – *fluidez*, não viscosidade.” (Patrício, 1982, p. 9 a 10).

<sup>133</sup> Como bem ensina Eduardo Lopes Rodrigues: “De facto, as *Ajudas de Estado podem falsear a concorrência de várias maneiras*, desde os clássicos entraves à optimização da alocação dos recursos, até à produção de efeitos proteccionistas equivalentes a barreiras tarifárias, restrições quantitativas ou medidas de efeito equivalente” (Rodrigues, 1990, p. 488).

<sup>134</sup> Informação contida no endereço eletrônico: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html).

Logo, os objetivos dos Estados podem ser perseguidos por meio de medidas que eventualmente, prejudicam o bom funcionamento do mercado comum. Desta forma tanto o ordenamento jurídico português quando o da União Europeia vedam estes tipos de comportamento dos governos. A legislação nacional por meio dos artigos 80º e 81º da CRP e artigo 65º da Lei nº 19/2012, de 08 de maio – Lei da Concorrência, e no âmbito da Comunidade Europeia, nos artigos 107º a 109º do Tratado de Funcionamento da União Europeia<sup>135</sup>.

Todavia a própria Comissão Europeia reconhece que “em algumas circunstâncias, a intervenção governamental é necessária para que uma economia que funcione bem possa compensar o fracasso do mercado”<sup>136</sup>. Portanto, não se trata de uma proibição absoluta, pois existem hipóteses em que os Estados Membros poderão adotar certas medidas, depois de notificar a Comissão e casos em que poderá fazê-lo independentemente de notificação. As exceções estão previstas nos números 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE e pode-se dizer que ainda há exceções advindas da “jurisprudência” deste órgão<sup>137</sup>.

---

<sup>135</sup> Artigo 107.º do TFUE: “Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

<sup>136</sup> “Pretende-se que as normas fiscais não influenciem a decisão sobre onde comprar e vender bens e serviços, ao mesmo tempo que se permite que os Estados possam proteger razoavelmente a sua base tributária, vedando-lhe a *utilização protecionista do sistema fiscal*” (Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, 2018).

<sup>137</sup> Neste sentido, é afastada a proibição sobre os auxílios de Estado que não tenham efeitos transfronteiriços, nos moldes do nº 2 do artigo 107.º do TFUE. Um auxílio compatível com o mercado interno poderá ter uma derrogação automática se for considerado de natureza social, o qual é atribuído a consumidor individual condicionando sua concessão aos casos em que não haja discriminação ligada à origem dos produtos em causa e sejam para remediar danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários Artigo 107.º do TFUE: “2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; (...) 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; 20 c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) A outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.» - Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (2013/ C 209/01) - Mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional para o período de 1 de julho de 2014 a 31 de dezembro de 2020 (C(2014) 3576 final) 19-06-2020 11 21 - Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho confere poderes à Comissão para declarar as condições em que ser isentos da obrigação de notificação: os auxílios a pequenas e médias empresas, à



## CAPÍTULO IV – REGRA MATRIZ

A fim de se realizar uma comparação entre a nova sistemática proposta no Brasil – PEC 45/2019 – e o IVA europeu em Portugal deve-se analisar os pontos fundamentais de ambos. Elementos que, para o jurista brasileiro Paulo de Barros Carvalho<sup>138</sup>, compõem o que ele denomina “regra-matriz”.

O autor divide a normas em sentido amplo e estrito a partir de um novo ponto de vista, onde o sentido amplo se refere a todas as normas que compõem o sistema tributário e não pertencem ao sentido estrito, estas, normas relativas ao núcleo do tributo, as quais compõem a regra-matriz<sup>139</sup>.

As normas jurídicas tributárias são construídas pelo legislador, que introduz o texto no ordenamento jurídico e no sistema tributário. Após, ganham sua significação quando são interpretadas de acordo com as doutrinas elaboradas pelos operadores do direito, a partir de juízos hipotético-condicionais<sup>140</sup>. Uma norma antecipa e prevê determinado comportamento que, se praticado, deverá ter uma consequência também estabelecida na mesma norma. Ou seja, há uma hipótese de determinado fato e a sua consequência. A primeira – hipótese – estabelece a previsão de um fato, onde e quando acontecerá e a segunda – consequência – a obrigação tributária, para quem e quanto. Para Paulo Barro de Carvalho:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídico que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu consequente.

A doutrina indica que dados da regra-matriz possibilitam maior facilidade de compreensão da incidência de determinado imposto, através da identificação de critérios do descritor (hipótese): (i) material (comportamento do indivíduo), temporal (quando) e espaço

---

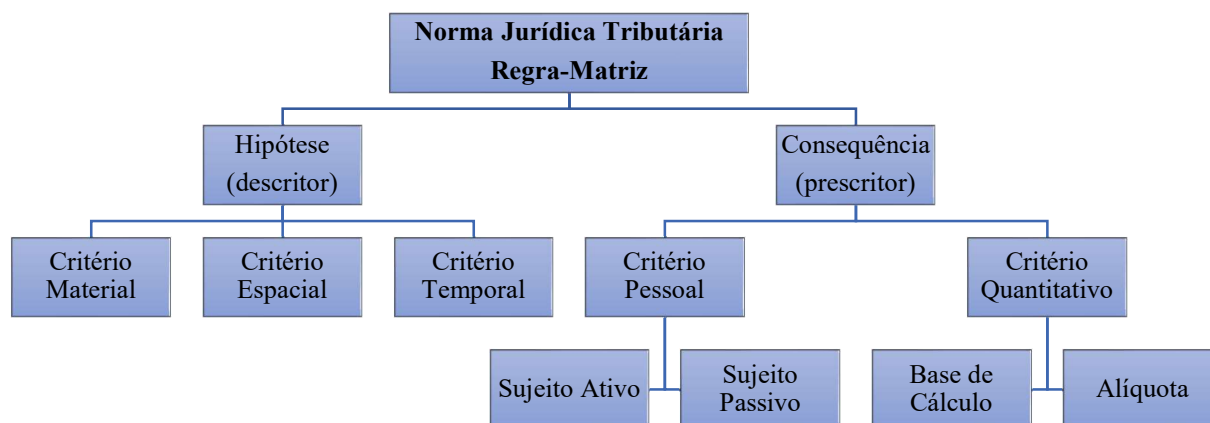
investigação e desenvolvimento, à proteção do ambiente, ao emprego e à formação e auxílios com finalidade regional. - Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão de 16 de junho de 2014 (RGIC) - Estabelece as condições gerais como específicas relativas às categorias pertinentes de auxílios para que estes estejam isentos da obrigação de notificação prevista no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE - Os Estados-Membros devem tomar todas as medidas necessárias para assegurar a conformidade com este regulamento, incluindo a conformidade de auxílios individuais atribuídos ao abrigo de regimes de isenção por categoria.

<sup>138</sup> Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito Tributário* (29ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 254 a 256.

<sup>139</sup> Ibidem.

<sup>140</sup> Ibidem.

(território); e a identificação de critérios do prescritor (consequência): pessoal (sujeito passivo e sujeito ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), conforme tabela indicativa e exemplificativa abaixo<sup>141</sup>:



## 4.1 Regra - Matriz IVA na União Europeia e em Portugal

### 4.1.1 Qualificação da Operação “A Regra- Matriz do IVA”

Com intenção de averiguar a possibilidade de incidência do IVA em uma operação e a forma como esta será tributada é necessário qualificá-la em âmbito europeu através da Diretiva do IVA e, em âmbito interno português, através do Código do IVA e/ou Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias -RITI.

De acordo com o âmbito europeu, nos termos do artigo 62º da DIVA, para que ocorra o fato gerador de modo que uma transação seja considerada passível de incidência de IVA<sup>142</sup>, ou seja, tributável dentro de algum Estado-Membro da comunidade, é necessário a incidência objetiva ou real nos moldes do artigo 2º da DIVA - excetuando as hipóteses elencadas nos artigos 3º e 4º - adicionada à incidência subjetiva ou pessoal informada nos artigos 9º ao 13º. Com o preenchimento desses requisitos, necessário será apurar a localização da operação, se incidente na comunidade europeia, conforme os conceitos indicados no artigo 5º e 7º da

<sup>141</sup> Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito Tributário* (29ª ed.). São Paulo: Saraiva, p. 257.

<sup>142</sup> Artigo 62º da DIVA: “Para efeitos da presente directiva, entende-se por: 1) «Facto gerador do imposto», o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto; 2) «Exigibilidade do imposto», o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.”

DIVA – sem as exceções do artigo 6º do mesmo dispositivo. Após estas análises, há de se confrontar a operação com as isenções previstas nos capítulos 2 ao 9 da DIVA.

Confirmado que a operação será tributada na comunidade europeia, deve-se determinar a quantia do valor tributável, nos moldes dos artigos 72º a 92º daquele diploma, bem como a taxa aplicada, nos termos dos artigos 93º a 105º do CIVA. Por fim, verifica-se a existência de direito à dedução, como informa os artigos 167º a 192º do DIVA.

Em Portugal, inicialmente, para que uma transação seja tributável, deverá haver incidência objetiva ou real – conforme artigo 1º do CIVA – somada à incidência subjetiva ou pessoal – artigo 2º–, presentes estes elementos, pode-se verificar onde se localiza a operação, ou seja, em qual país será tributada – artigo 6º. Constatando-se a competência portuguesa, deve-se averiguar a aplicação de alguma isenção prevista nos artigos 9º ao artigo 15º da legislação, as quais, não havendo, a operação será tributada<sup>143</sup>. Com a certeza de que a operação é tributada, passa a ser necessário aferir o valor da matéria coletável, quer isso dizer, o montante sobre o qual o tributo recairá – artigos 16º e 17º – e qual taxa será aplicada – artigo 18º. Ao fim, se deduz o IVA suportado na operação anterior, quando houver.

#### **4.1.2 Hipótese - Descritor**

##### **4.1.2.1 Incidência Objetiva ou Real e Localização - Critério Material, Espacial e Temporal**

A Diretiva que estabelece o sistema em comum europeu do imposto sobre valor acrescentado, 2006/112/ CE de 28 de novembro de 2006, informa que este é um imposto geral de consumo o qual incide sobre bens e serviços proporcionalmente aos seus preços e independentemente do número de operações entre a produção até a distribuição, ou seja, o IVA é aplicado desde o comércio grossista, passando pelo retalhista até o comércio para o consumidor final. Sendo o IVA tributado, exigido em cada operação com a taxa determinada para aquele processo (a depender dos bens e serviços) e deduzido previamente o que foi cobrado de imposto na etapa anterior do preço.

Nos moldes do artigo 2º da Diretiva do IVA, as operações sujeitas ao IVA são: (i) as transferências de bens de forma onerosa em território interno de Estado-Membro por um

---

<sup>143</sup> Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina., pág. 61

sujeito passivo que aja nessa qualidade; (ii) as transferências de bens de forma onerosa em âmbito intra-UE os bens adquiridos de forma onerosa no território de algum Estado-Membro quando um sujeito passivo esteja agindo como tal ou quando uma pessoa coletiva que não se enquadre como sujeito passivo, as que atuar sobre meios de transportes novos adquiridos por sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, ou quando for produtos sujeitos a impostos especiais no território do Estado-Membro nos moldes da Diretiva 92/12/CEE<sup>144</sup> por um sujeito passivo ou por pessoa coletiva que não seja sujeito passivo; (iii) prestações de serviços onerosa efetuada por um sujeito passivo que aja nessa qualidade; (iv) importações de bens de países terceiros.

O mesmo dispositivo informa conceitos sobre a incidência objetiva do IVA que podem ser transpostos para a legislação interna de cada Estado-Membro, tais como: “meios de transportes”<sup>145</sup> no artigo 2º, nº 2, a), i), ii) e iii), “novos”<sup>146</sup> no artigo 2º, nº 2, b), i), ii) e iii) e ,“ produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”<sup>147</sup> no artigo 2º, nº 3, todos do mesmo diploma.

Conforme artigo 14 da DIVA<sup>148</sup>, entende-se como “entrega de bens” para incidência do imposto, a transferência do direito de dispor do bem inerente ao proprietário,

---

<sup>144</sup> Diretiva sobre Impostos Especiais de Consumo.

<sup>145</sup> Artigo 2º, nº 2, a), i), ii) e iii) da DIVA: “Para efeitos da subalínea ii) da alínea b) do n. 1, entende-se por «meios de transporte» os meios de transporte a seguir enumerados, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias: i) Os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 quilowatts; ii) As embarcações com comprimento superior a 7,5 metros, com exceção das embarcações afetas à navegação no alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira; iii) As aeronaves com peso total na descolagem superior a 1 550 quilogramas, com exceção das aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado.”

<sup>146</sup> Artigo 2º, nº 2, b), i), ii) e iii) da DIVA: “b) Estes meios de transporte são considerados «novos» nos seguintes casos: i) Relativamente aos veículos terrestres a motor, quando a entrega for efetuada no prazo de seis meses após a primeira entrada em serviço ou o veículo tiver percorrido um máximo de 6 000 quilómetros; ii) Relativamente às embarcações, quando a entrega for efetuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas; 11.12.2006 PT Jornal Oficial da União Europeia L 347/9 iii) Relativamente às aeronaves, quando a entrega for efetuada no prazo de três meses após a primeira entrada em serviço ou a aeronave tiver voado um máximo de 40 horas.”

<sup>147</sup> Artigo 2º, nº 3 da DIVA: “Entende-se por «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo» os produtos energéticos, o álcool e as bebidas alcoólicas e o tabaco manufacturado, tal como definidos pelas disposições comunitárias em vigor, com exceção do gás fornecido pelo sistema de distribuição de gás natural e da eletricidade.”

<sup>148</sup> Artigo 14, nº 1º da DIVA: “Entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. 2. Para além da operação referida no n. 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações: a) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei; b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no

além de transmissão oriunda de indenização, de atos da autoridade pública, entrega de material que inicialmente tinha sua locação no período da prestação do pagamento e após se transferiu a propriedade, transmissão efetuado através de um contrato de comissão de compra ou venda, e por fim, ainda, pode ainda os Estados-Membros considerarem a entrega de obras em imóveis como uma entrega de bem. Consoante os artigos 15º da DIVA, será equiparado a “bens corpóreos” a título para consideração de transmissão de bens, a eletricidade, gás, calor, frio e similares, bem como, concede a faculdade para os Estados-Membros considerarem alguns direitos sobre bens imóveis como “bens corpóreos”, como exemplo: os direitos reais que confere o proprietário o direito de usufruir, de gozo do bem imóvel por inteiro ou de sua fração<sup>149</sup>. O artigo 17º da DIVA ensina que será assimilada a entrega de bens a título oneroso, aquele bem da empresa do sujeito passivo que for expedido para um outro Estado-Membro, mesmo sendo para fins da empresa<sup>150</sup>. Nesse sentido o artigo 16º da DIVA, em sua primeira parte, informa que também será considerado “título oneroso” a entrega de bem da empresa para uso próprio ou pessoal dos sócios ou transmissão desse bem a título gratuito para fins diferentes inerentes a atividade da empresa, se estes, tiverem conferido direito de dedução total ou parcial do imposto<sup>151</sup>. Porém, na segunda parte do referido artigo, dispõe que não será considerado a título oneroso ofertas e amostras com objetivos publicitários da empresa.

Nos artigos 3º e 4º da Diretiva do IVA se encontram operações que não estão sujeitas ao IVA. Versam sobre as transações entre Estados-Membros, como as aquisições intra-UE que estariam isentas no território do país de origem, conforme artigo 148º da Diretiva, que isenta

---

momento do pagamento da última prestação; c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda. 3. Os Estados-Membros podem considerar entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.”

<sup>149</sup> Art. 15º, nº 1 da DIVA: “São equiparados a «bens corpóreos» a eletricidade, o gás, o calor, o frio e similares. 2. Os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos: a) Determinados direitos sobre bens imóveis; b) Os direitos reais que confirmam ao respectivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis; c) As participações e ações cuja posse confira, de direito ou de facto, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel.”

<sup>150</sup> Art. 17º, nº 1 da DIVA: “É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro. Entende-se por «transferência com destino a outro Estado- -Membro» qualquer expedição ou transporte de um bem móvel corpóreo efetuada pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território do Estado-Membro em que se encontra o bem, mas na Comunidade, para os fins da sua empresa.”

<sup>151</sup> Art. 16º, nº 1 da DIVA: “É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA. Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.”

transportes internacionais<sup>152</sup>, e artigo 151º do mesmo dispositivo, que isenta operações similares a exportações<sup>153</sup>, além das operações efetuadas com fim de exploração agrícola. Para isto é necessário ter preenchido todos os requisitos elencados no nº 2 do artigo 3º da Diretiva<sup>154</sup>. Já o artigo 4º da Diretiva complementa que aquisições intracomunitárias de bens

---

<sup>152</sup> Artigo 148º da DVA: “Isenções aplicáveis aos transportes internacionais. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: a) As entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira com exceção, relativamente a estas últimas, das provisões de bordo; b) As entregas de bens destinados ao abastecimento de navios de guerra, abrangidos pelo código da Nomenclatura Combinada (NC) 8906 10 00, que deixem o seu território com destino a um porto ou ancoradouro situado fora do Estado-Membro; c) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das embarcações referidas na alínea a), e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou utilizados na sua exploração; d) As prestações de serviços, que não sejam as referidas na alínea c), destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) e da respectiva carga; e) As entregas de bens destinados ao abastecimento de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado; f) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das aeronaves referidas na alínea e) e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos incorporados nas referidas aeronaves ou utilizados L 347/32 PT Jornal Oficial da União Europeia 11.12.2006 na sua exploração; g) As prestações de serviços, que não sejam as referidas na alínea f), destinadas às necessidades diretas das aeronaves referidas na alínea e) e da respectiva carga.”

<sup>153</sup> Artigo 151º da DVA: “Isenções aplicáveis a determinadas operações assimiladas a exportações Artigo 151.o 1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: a) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares; b) As entregas de bens e as prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos como tal pelas autoridades públicas do Estado-Membro de acolhimento, e bem assim aos membros desses organismos, nos limites e nas condições fixadas nas convenções internacionais que instituem os referidos organismos ou nos acordos de sede; c) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas nos Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas dos outros Estados partes no referido Tratado, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetas ao esforço comum de defesa; d) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas com destino a outro Estado-Membro e destinadas às forças armadas de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o próprio Estado-Membro destinatário, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetas ao esforço comum de defesa; e) As entregas de bens e as prestações de serviços destinados às forças armadas do Reino Unido estacionadas na Ilha de Chipre, nos termos do Tratado de 16 de Agosto de 1960 que cria a República de Chipre, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas. As isenções previstas neste número são aplicáveis dentro dos limites fixados por cada Estado-Membro de acolhimento até à aprovação de regulamentação fiscal uniforme. 2. No caso dos bens não enviados nem transportados para fora do Estado-Membro em que é efetuada a entrega desses bens, bem como no caso das prestações de serviços, o benefício da isenção pode ser concedido mediante um procedimento de reembolso do IVA.”

<sup>154</sup> Artigo 3º, nº2 da DVA: “ A disposição prevista na alínea b) do n. 1 só é aplicável se estiverem reunidas as seguintes condições: a) O montante global das aquisições intracomunitárias de bens não excede, no ano civil em curso, um limiar a fixar pelos Estados-Membros, que não pode ser inferior a EUR 10 000 ou ao seu contravalor em moeda nacional; b) O montante global das aquisições intracomunitárias de bens não excedeu, durante o ano civil precedente, o limiar previsto na alínea a). O limiar de referência é constituído pelo montante global, líquido do IVA devido ou pago no Estado-Membro em que teve início a expedição ou o transporte dos bens, das aquisições intracomunitárias de bens a que se refere a alínea b) do n. 1.”

em segunda mão, bem como, as aquisições de transportes em segunda mão, não estão sujeitos ao IVA<sup>155</sup>.

Em âmbito interno português se encontra em sintonia com a Diretiva do IVA, o primeiro artigo do CIVA informa que um fato é tributável quando há a incidência objetiva – ou incidência real –, isto é, em regra, quando há: (i) transmissões de bens e prestações de serviços realizadas de forma onerosa, em território nacional, por sujeito passivo que age como tal; (ii) importações de bens provenientes de países terceiros; (iii) operações intra-UE realizadas em território nacional, bem como as estabelecidas no RITI<sup>156</sup>.

A transmissão de bem é configurada nos moldes do artigo 3º do CIVA, como uma transferência onerosa de bem corpóreo, desde que o sujeito tenha o exercício de direito de propriedade. Inclui-se no conceito de bem corpóreo, na forma do número 2 do artigo 3º do mesmo diploma, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio, dentre similares que se equiparam ao exercício do direito de propriedade, da mesma forma que a Diretiva leciona<sup>157158</sup>.

No artigo 4º do CIVA<sup>159</sup> em consonância com o artigo 24º da DIVA<sup>160</sup>, se encontram características da prestação de serviço. São operações prestadas, em regra, de forma onerosa,

---

<sup>155</sup> Artigo 4º da DIVA: “ Para além das operações referidas no artigo 3.o, não estão sujeitas ao IVA as seguintes operações: a) As aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 1) a 4) do n. 1.o do artigo 311.o, quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor agindo nessa qualidade e o bem adquirido tiver sido sujeito ao IVA no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte, em conformidade com o regime da margem de lucro previsto nos artigos 312.o a 325.o; b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte em segunda mão, tal como definidos no n. 3 do artigo 327.o, quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor agindo nessa qualidade e o meio de transporte em segunda mão adquirido tiver sido sujeito ao IVA no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte, em conformidade com o regime de transição aplicável aos meios de transporte em segunda mão; c) As aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 1) a 4) do n. 1.o do artigo 311.o, quando o vendedor for um organizador de vendas em leilão agindo nessa qualidade e o bem adquirido tiver sido sujeito ao IVA no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte, em conformidade com o regime especial das vendas em leilão.”

<sup>156</sup> Artigo 1º do CIVA: “1- Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; b) As importações de bens; c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.”

<sup>157</sup> Artigo 3º do CIVA: “1- Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. 2 - Para esse efeito, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos.”

<sup>158</sup> É importante frisar que alguns conceitos utilizados em outros ramos do direito – como o civil – podem ter conotações diferentes nos diplomas fiscais. Nestes casos deve-se sempre prevalecer aquele constante na lei mais específica.

<sup>159</sup> Artigo 4º do CIVA “1 - São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

<sup>160</sup> Artigo 24º da DIVA: “Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.”

que não se enquadram no conceito de transmissões, aquisições intra-UE ou importações de bens. Por conseguinte, esta se dá de forma negativa ou residual, a possibilitar que todas as operações referentes ao consumo sejam tributadas pelo IVA, como exemplo a cessão de um bem incorpóreo conforme dita o artigo 25º, alínea a) da Diretiva IVA<sup>161</sup>.

Quanto à importação de bens, está determinada no artigo 5º do CIVA. Considera-se importação a entrada de bens originários de países terceiros no território nacional, sejam estas importações provindas de países com ou sem acordo de livre prática, ou que tenha sido colocado em algum acordo no âmbito da união aduaneira<sup>162</sup>. O artigo 30º da DIVA adiciona que é a introdução e bem na comunidade europeia provinda de países que não constam na livre prática do Tratado da União Europeia<sup>163</sup>.

Ressalta-se a existência de países que, mesmo participando da União Europeia, possuem territórios não considerados inseridos na Comunidade para efeitos fiscais, ou seja, deve-se tomar como se países terceiros fossem, com a necessidade de se analisar as leis aduaneiras específicas. São eles: Ilha de Helgoland e território de Busingen, da RFA, Ceuta e Melilha, de Espanha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do Lago Lugano, de Itália (qualificados como país terceiro) - Integram o território aduaneiro, mas não o fiscal: Ilhas Canárias, de Espanha, Departamentos Ultramarinos, da França, Monte Atos, da Grécia, Ilhas Anglo Normandas, do RU, ilhas Aland, da Finlândia (qualificados como território terceiro) nos moldes do artigo 6º, nº 1 e 2 da DIVA<sup>164</sup> e artigo 1º do CIVA 1, alínea b)<sup>165</sup>.

---

<sup>161</sup> Artigo 25º, alínea a) da DIVA: “Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações: a) A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título.”

<sup>162</sup> Artigo 5º do CIVA :“1- Considera-se importação a entrada em território nacional de: a) Bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.”

<sup>163</sup> Artigo 30º da DIVA: “Entende-se por «importação de bens» a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na acepção do artigo 24.o do Tratado. Para além da operação referida no primeiro parágrafo, considera-se importação de bens a introdução na Comunidade de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade.”

<sup>164</sup> Artigo 6º, nº 1 e 2 da DIVA: “A presente diretiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que fazem parte do território aduaneiro da Comunidade: a) Monte Atos; b) Ilhas Canárias; c) Departamentos franceses ultramarinos; d) Ilhas Åland; e) Ilhas Anglo-Normandas. 2. A presente directiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que não fazem parte do território aduaneiro da Comunidade: a) Ilha de Helgoland; b) Território de Busingen; c) Ceuta; d) Melilha; e) Livigno; f) Campione d'Italia; g) Águas italianas do lago de Lugano.”

<sup>165</sup> Artigo 1º do CIVA: “1 - b) «Comunidade e território da Comunidade» o conjunto dos territórios nacionais dos Estados membros, tal como são definidos no artigo 299.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, com exceção dos territórios mencionados nas alíneas c) e d); c) «País terceiro» um país não pertencente à Comunidade, incluindo os seguintes territórios de Estados membros da Comunidade: ilha de Helgoland e



Ademais, existem casos peculiares, como as operações efetuadas a partir de, ou com destino ao Principado de Mônaco, Ilha de Man e zonas de soberania do Reino Unido, Akrotiri e Dhekelia, casos em que consideram-se como efetuadas a partir de, ou com destino à, respectivamente, República Francesa, Reino Unido da Grã Bretanha e Irlanda do Norte e à República de Chipre como dita o artigo 7º, nº 1 e 2 da DIVA<sup>166</sup> e artigo 1º do CIVA<sup>167</sup>.

Os artigos 63º, 68º e 70º da Diretiva IVA informam os critérios temporais para que o imposto se torne exigível pela Autoridade Tributária do Estado-Membro competente. Determinam que no caso de entrega de bens e prestações de serviço, em regra, o IVA poderá ser cobrado a partir do momento que ocorre a entrega do bem ou acontece a prestação de serviço<sup>168</sup>; para as aquisições intracomunitárias, o IVA se torna exigível após 15 dias do mês subsequente ao que ocorreu a aquisição intracomunitária de bens (entrega do bem no Estado-Membro destino)<sup>169</sup> ou no caso em que a fatura é emitida antes do prazo; e, por fim, no caso da importação de bens, está será exigível no momento que é efetuado a importação do bem, momento este que será determinado através de normas aduaneiras.<sup>170</sup>

Entretanto, há algumas exceções para a exigibilidade do imposto na entrega de bens e prestação de serviços, como: no caso de entrega de bem ou prestação de serviço de forma continuada, os Estados- Membros poderá ter a faculdade de prevê a possibilidade de cobrar o pagamento do imposto no prazo de um ano, segundo o artigo 64º, nºs 1 e 2 da DIVA<sup>171</sup>; na

---

território de Buzine, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do lago de Lugano, da República Italiana.”

<sup>166</sup> Artigo 7º, nº 1 e 2 da DIVA: “Tendo em conta as convenções e tratados celebrados, respectivamente, com a França, com o Reino Unido e com Chipre, o Principado do Mônaco, a ilha de Man e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia não são considerados, para efeitos da presente directiva, como países terceiros. 2. Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para assegurar que as operações efetuadas em proveniência ou com destino ao Principado do Mônaco sejam tratadas como operações efectuadas em proveniência ou com destino a França, que as operações efectuadas em proveniência ou com destino à ilha de Man sejam tratadas como operações efectuadas em proveniência ou com destino ao Reino Unido e que as operações efectuadas em proveniência ou com destino às zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia sejam tratadas como operações efectuadas em proveniência ou com destino a Chipre.”

<sup>167</sup> Artigo 1º, nº 4 do CIVA: “As operações efetuadas a partir de, ou com destino a Principado do Mônaco, Ilha de Man e zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia consideram-se como efetuadas a partir de, ou com destino, respectivamente, à República Francesa, ao Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e à República do Chipre.”

<sup>168</sup> Artigo 63º da DIVA: “O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.”

<sup>169</sup> Artigo 68º da DIVA: “O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens. Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no momento em que se considera efetuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.”

<sup>170</sup> Artigo 70º da DIVA: “O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.”

<sup>171</sup> Artigo 64º, nº 1 e 2 da DIVA: “1. Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período

hipótese em que o pagamento dá-se primeiro que a entrega do bem, ou da prestação de serviço, na forma do artigo 65º da Diretiva<sup>172</sup>. O mesmo diploma prevê, em seu artigo 66º, que os Estados-Membros ainda tem a faculdade de estipular em determinadas situações, que o imposto se torne exigível nos momentos: da emissão da fatura; do pagamento recebido; e em casos onde a fatura não seja emitida ou emitida com atraso, com um prazo fixado a partir do fato gerador<sup>173</sup>.

### 4.1.3 Consequência - Prescritor

#### 4.1.3.1 Incidência Subjetiva ou Pessoal, Matéria Coletável e Taxas – Critério Pessoal e Quantitativo

Nos termos do artigo 9º, nº 1 da DIVA<sup>174</sup> e artigo 2º do CIVA<sup>175</sup>, são sujeitos passivos i) todas as pessoas coletivas ou singulares que de forma independente exercem atividade económica, transmitindo bens ou prestando serviço com habitualidade<sup>176</sup> - o termo “atividade económica” compreende todas atividades, como: produção, comercialização, prestação de serviço, agrícolas, profissionais liberais e equiparados, exploração de bem corpóreo o não com fim de arrecadar receita de forma permanente -; ii) pessoas singulares ou coletivas, as quais de forma independente realize somente uma operação sujeita ao recolhimento de IRC ou IRS; iii) quem realiza importações de bens e operações intracomunitárias; iv) quem mencione

---

determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n. 2 do artigo 14.o, e as prestações de serviços, consideram-se efectuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos. 2. Os Estados-Membros podem prever que, em determinados casos, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas de forma continuada ao longo de determinado período sejam consideradas concluídas após o prazo de um ano.”

<sup>172</sup> Artigo 65º da DIVA: “Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.”

<sup>173</sup> Artigo 9º, nº 1 da DIVA: “ Em derrogação do disposto nos artigos 63.o, 64.o e 65.o, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos: a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura; b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido; c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.”

<sup>174</sup> Artigo 9º, nº 1 da DIVA: “Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

<sup>175</sup> Artigo 2º, nº 1 do CIVA: “ São sujeitos passivos do imposto: a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);

<sup>176</sup> Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 374.

mesmo que de forma errada IVA na fatura; v) entidades estatais as quais as atividades não correspondem ao exercício de poder de autoridade<sup>177</sup>.

Existem situações em que o sujeito passivo é invertido, nomeado como *reverse charge* ou autoliquidação, onde o responsável pela obrigação de liquidação do imposto, o sujeito passivo, é o adquirente de bens e serviços. Neste caso, se tiver o direito de dedução de IVA, será apenas obrigado declarar o imposto na medida em que deduz o que liquidou na operação. O instituto está previsto nos seguintes casos: (i) quando o prestador é um sujeito passivo sem estabelecimento em Portugal, na forma do n.º 6 artigo 6.º do CIVA<sup>178</sup>; (ii) quando ocorre prestação de serviço e prestação de serviço em território português por sujeito passivo sem sede, estabelecimento estável, domicílio e representante fiscal no país, conforme artigo 30.º do CIVA<sup>179</sup>; (iii) quando se obtém gás fornecido por gasoduto, eletricidade, calor ou frio, rede de aquecimento ou arrefecimento, quando fornecidos por transmitentes sem sede, estabelecimento estável e domicílio fiscal em Portugal; (iv) quando adquire bens e serviços relativos ao Anexo E do CIVA, como resíduos e sucatas recicláveis; (v) quem recebe serviços de construção civil; (vi) quem adquire serviços relacionados ao direito de emissão de gases que influenciam no efeito estufa. Nos três primeiros casos a transferência de responsabilidade visa simplificar a liquidação nas operações entre fronteiras com agentes económicos não situados em território nacional, enquanto nos casos iv, v e vi, visa alteração do responsável

---

<sup>177</sup> Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina.

<sup>178</sup> Art. 6.º, n.º 6 do CIVA: “São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a: a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador; b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

<sup>179</sup> Art. 30.º do CIVA: “1 - Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro podem proceder à nomeação de um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes. 2 - Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro estão obrigados a nomear um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes. 3 - O representante a que se referem os números anteriores deve cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação do presente diploma, incluindo a do registo, e é devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado. 4 - A nomeação do representante deve ser comunicada à parte contratante antes de ser efetuada a operação. 5 - O sujeito passivo não estabelecido em território nacional é solidariamente responsável com o representante pelo pagamento do imposto. 6 - Os sujeitos passivos referidos nos n.ºs 1 e 2 são dispensados de registo e de nomeação de representante quando efetuarem apenas transmissões de bens mencionados no anexo C e isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º 7 - Os sujeitos passivos indicados no número anterior que façam sair os bens dos locais ou dos regimes referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º devem cumprir as obrigações previstas neste diploma.

do imposto com fim de prevenir a fraude de IVA naqueles setores através do impedimento da dedução do imposto pelo adquirente de operações em que o fornecedor não adimple<sup>180</sup>. Essas medidas estão de acordo com o previsto no artigo 11º da DIVA, pois são medidas utilizadas para evitar a possibilidade de fraude fiscal, conforme orienta a Diretiva<sup>181</sup>.

O valor tributável de uma operação nacional e intracomunitária tem como base a contraprestação obtida ou a obter das transmissões de bens e prestações de serviços recebidos por seus adquirentes, destinatário ou terceiro, nos termos do artigo 16º do CIVA<sup>182</sup> e 17º do RITI<sup>183</sup>. Este valor é composto por adicionais, como outros impostos diferentes do IVA, direitos, taxas, bem como, despesas acessórias relacionadas a operação, nos moldes do artigo 16º, nº 5 do CIVA<sup>184</sup>. Entretanto, no mesmo artigo, nº 6<sup>185</sup>, se encontram os valores excluídos da base tributável, os quais são: juros devidos pelo pagamento diferido, indenizações judiciais por incumprimento total ou parcial de obrigações, descontos, bônus, abatimentos, quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas, e, por fim, embalagem que não foi objeto da transação e não consta na fatura. Na impossibilidade de definir a contraprestação em dinheiro, no todo ou parte, será considerado, para efeito de valor tributável, o montante recebido, somado ao valor normal do bem ou prestação de serviço envolvido na operação,

---

<sup>180</sup> Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 374 e 375.

<sup>181</sup> Artigo 11º da DIVA: “Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado «Comité do IVA»), cada Estado- -Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.

<sup>182</sup> Art. 16º, nº 1 do CIVA: “Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.”

<sup>183</sup> Art.17, nº 1 do RITI: “Na determinação do valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens é aplicável, em idênticas condições, o previsto no artigo 16.º do Código do IVA para as transmissões de bens.”

<sup>184</sup> Art. 16º, nº 5 do CIVA: “O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efetuadas por conta do cliente; c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.”

<sup>185</sup> Art. 16º, nº 6 do CIVA: “Do valor tributável referido no número anterior são excluídos: a) Os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações; b) Os descontos, abatimentos e bônus concedidos; c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas; d) As quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º”

conforme orienta o artigo 16, nº3 do CIVA<sup>186</sup>. Ressalta-se que, conforme artigo 17º do CIVA<sup>187</sup>, o valor tributável nas importações será definido pelo valor aduaneiro, orçado conforme as disposições comunitárias vigentes.

A taxa que incide na operação de transmissão de bens, prestações de serviços e transferências intracomunitárias, em regra, conforme artigo 93º da DIVA<sup>188</sup>, é que está em vigor no momento que o fato gerador ocorre, salvo nos casos citados no do artigo 65º da DIVA - quando o pagamento é realizado antes da entrega do bem ou da prestação de serviço - e artigo 66º da DIVA - situações em que os Estados-Membros podem prever que o imposto se torne exigível em um momento posterior, além das importações de bens que seguem a lei aduaneira em vigor.

Em primeiro momento, o artigo 96º<sup>189</sup> e 97º, nº 1<sup>190</sup> da DIVA ilustram que os Estados-Membros devem aplicar a taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro em uma percentagem do valor tributável que é idêntica a entrega de bens e para prestação de serviços, complementando que está, não pode ser inferior a 15%.

Não obstante a isso, os n.º 1 e 1 do artigo 98º da DIVA<sup>191</sup> aduzem sobre a possibilidade de os Estados-Membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas, nunca inferior a 5%<sup>192</sup>, nas operações de entrega de bens e serviços listados no Anexo III da DIVA. De outro lado, informa que as taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via electrónica, os enumerados no Anexo II do mesmo diploma.

---

<sup>186</sup> Art. 16º, nº 3 do CIVA: “Nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável é o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca.”

<sup>187</sup> Art. 17º do CIVA: “O valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor.”

<sup>188</sup> Art. 93º da DIVA: “A taxa aplicável às operações tributáveis é a taxa em vigor no momento em que ocorre o facto gerador. Todavia, nos casos adiante enumerados, a taxa aplicável é a taxa em vigor no momento em que o imposto se torna exigível: a) Os casos referidos nos artigos 65.o e 66.o; b) Os casos de aquisições intracomunitárias de bens; c) Os casos de importações de bens referidos no segundo parágrafo do n.o 1 e no n.o 2 do artigo 71.o.”

<sup>189</sup> Art. 96º da DIVA: “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.”

<sup>190</sup> Art. 96º da DIVA: “A partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15 %.”

<sup>191</sup> Art. 98º, nºs 1 e 2 da DIVA: “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.”

<sup>192</sup> Art. 99º, nº 1 da DIVA: “As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 %.”

Nessa esteira o artigo 102<sup>193</sup> e 103<sup>194</sup> da DIVA objetiva comunicar as disposições específicas que podem ser aplicadas as taxas reduzidas pelos Estados-Membros, como o fornecimento de gás natural, eletricidade e de aquecimento urbano - se não culminar na distorção da concorrência<sup>195</sup>, bem como, na importação de objetos de artes ou de antiguidades e na entrega de objeto de arte efetuado pelo autor ou sucessores, desde que não seja uma prática reiterada realizada por um revendedor.

Por seu turno, em Portugal as taxas incidentes nas importações, transmissões de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias de bens são de 6%, 13% e 23%, segundo o artigo 18º, nº 1 do CIVA<sup>196</sup>. A taxa de 6% é aplicada para os itens elencados no Anexo I do CIVA, com intenção de onerar menos os produtos e serviços essenciais como: alimentação básica, medicamentos, aparelhos ortopédicos, bens utilizados por pessoas com deficiência, livros, jornais, serviços de transporte de passageiros, reabilitação urbana, beneficiação, reparação ou conservação de imóveis afetos à habitação, e, por fim, relacionados a atividade de produção agrícola. A taxa intermediária de 13% incide sobre bens e serviços elencados no Anexo II do CIVA, são eles: alguns produtos alimentares, refeições prontas para o consumo, utensílios agrícolas, gásóleo agrícola, ingresso culturais, prestação de serviço de alimentação e bebidas, salvo bebidas alcoólicas, sumo, refrigerantes, néctares e águas gaseificadas. A taxa de 23% tem caráter residual, ou seja, são para os bens e serviços que não se encontram elencados nos anexos do CIVA. As Regiões Autónomas possuem taxas

---

<sup>193</sup> Art. 102º da DIVA: “Os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida aos fornecimentos de gás natural, de eletricidade e de aquecimento urbano, desde que daí não resulte qualquer risco de distorção de concorrência. Um Estado-Membro que pretenda aplicar uma taxa reduzida ao abrigo do disposto no primeiro parágrafo deve informar previamente a Comissão, a qual decide se existe ou não risco de distorção da concorrência. Se a Comissão não se pronunciar no prazo de três meses a contar da recepção dessa informação, considera-se que esse risco não existe.”

<sup>194</sup> Art. 103º da DIVA: “1. Os Estados-Membros podem estabelecer que a taxa reduzida ou uma das taxas reduzidas que apliquem ao abrigo do disposto nos artigos 98.o e 99.o seja igualmente aplicável às importações de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 2), 3) e 4) do n.o 1 do artigo 311.o. 2. Quando façam uso da faculdade prevista no n.o 1, os Estados-Membros podem aplicar igualmente a taxa reduzida às seguintes entregas: a) Entregas de objetos de arte efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores; b) Entregas de objetos de arte efetuadas esporadicamente por um sujeito passivo que não seja um sujeito passivo revendedor, se os objetos de arte tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo ou lhe tiverem sido entregues pelo autor ou pelos seus sucessores ou ainda se lhe tiverem conferido direito à dedução total do IVA.

<sup>195</sup> Desta forma, deve informar previamente a Comissão, para análise se há o risco a distorção. Caso a comissão não se pronuncie no prazo de 3 meses, há uma aprovação tácita para a redução da taxa.

<sup>196</sup> Art. 18º do CIVA: “As taxas do imposto são as seguintes: a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6%; b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13%; c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%.”

distintas ao do Continente. Portugal tem permissão expressa no artigo 105º da DIVA<sup>197</sup> para aplicar taxas reduzidas nas operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira. Na primeira região se utilizam as taxas de 4%, 9% e 18%, e na segunda região se utiliza as taxas de 5%, 12%, e 22% <sup>198</sup>.

---

<sup>197</sup> Art. 105º da DIVA: “Portugal pode aplicar, às operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efectuadas directamente nestas regiões, taxas de montante inferior às aplicadas no Continente.

<sup>198</sup> Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 391.





## CAPÍTULO V – COMPARAÇÃO IBS E IVA

### 5.1 Futura Regra- Matriz IBS - PEC 45/2019 Comparada ao IVA Europeu em Portugal

A Constituição Brasileira informa<sup>199</sup>, logo em seus primeiros artigos, a composição político-administrativa<sup>200</sup> da República Federativa do Brasil. Formado pela união indissolúvel da União, Estados, Distrito-Federal e Municípios, trata-se de uma Federação em que os seus entes organizam-se de modo a descentralizar o Estado unitário, onde cada um é uma pessoa jurídica de direito público autônoma, porém, sem soberania. A República Federativa do Brasil é, então, um complexo constituída por seus entes federativos, dotada de soberania e personalidade jurídica de direito público internacional.

Por sua vez, a União Europeia é grupo formado por 27 países do continente europeu que se juntaram com intuito de melhorar, facilitar e colaborar uns com os outros para tornar a vida mais segura no continente. Os principais objetivos dessa junção são promover a paz no território, utilizar uma única moeda para facilitar a economia e transferências entre os países membros, bem como assegurar os direitos iguais de todos os cidadãos europeus a par de suas diversidades culturais e linguísticas<sup>201</sup>.

Para o bom funcionamento do sistema fiscal da Comunidade, determinou-se a padronização do imposto sobre consumo, sobretudo a fim de tornar possível e eficaz a livre circulação de serviços e mercadorias. Conforme artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia<sup>202</sup> e o Artigo 1º da Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006 –

---

<sup>199</sup> Art. 1º da CRFB: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

<sup>200</sup> Art. 18da CRFB: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. § 1º Brasília é a Capital Federal. § 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar. § 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.”

<sup>201</sup> Fonte: [https://europa.eu/european-union/about-eu/easy-to-read\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/easy-to-read_pt)

<sup>202</sup> Artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa

Diretiva IVA, em 1967 o Conselho europeu adotou o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – IVA através da Primeira Diretiva 67/227/CE, e após a Diretiva 67/228/CEE do Conselho. A proposta visava um IVA que funcionasse na União Europeia e, ao mesmo tempo, nos sistemas tributários internos de cada país membro, de modo que houvesse harmonização da legislação fiscal em toda Comunidade elencada no artigo 5º e 7º da Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006<sup>203204</sup>, salvo as exceções do artigo 6º da mesma Diretiva<sup>205</sup>.

Levando em consideração os efeitos negativos advindos de uma rutura, a equalização do sistema concedeu tempo hábil para a adaptação dos ordenamentos jurídicos de cada país membro. Não obstante, e embora em grande sintonia, há ainda pontos de desencontros, por exemplo, no que tange às isenções e infrações.

De forma muito simplória, no que se refere à harmonização, pode-se dizer que a Diretiva Europeia está para os países membros da União Europeia assim como a Constituição Brasileira está para os Estados brasileiros. Desta forma, assim como tributos com legislação harmonizada facilitam circulação de bens e serviços no território europeu, uma legislação mais harmônica também facilitaria a circulação de bens e serviços no território brasileiro. Para além, simplificaria e daria maior credibilidade ao sistema tributário do país, colaborando para o seu bom funcionamento.

---

harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.”

<sup>203</sup> Artigo 5º da DIVA: “Para efeitos da presente diretiva, entende-se por: 1) «Comunidade» e «território da Comunidade», o conjunto dos territórios dos Estados-Membros tal como definidos no ponto 2); 2) «Estado-Membro» e «território de um Estado-Membro», o território de cada Estado-Membro da Comunidade ao qual é aplicável o Tratado que institui a Comunidade Europeia, em conformidade com o seu artigo 299.o, com exclusão do ou dos territórios referidos no artigo 6.o da presente diretiva; 3) «Territórios terceiros», os territórios referidos no artigo 6.o; 4) «País terceiro», qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado.”

<sup>204</sup> Artigo 7º da DIVA: “1- Tendo em conta as convenções e tratados celebrados, respectivamente, com a França, com o Reino Unido e com Chipre, o Principado do Mónaco, a ilha de Man e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia não são considerados, para efeitos da presente diretiva, como países terceiros. 2. Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para assegurar que as operações efetuadas em proveniência ou com destino ao Principado do Mónaco sejam tratadas como operações efetuadas em proveniência ou com destino a França, que as operações efetuadas em proveniência ou com destino à ilha de Man sejam tratadas como operações efetuadas em proveniência ou com destino ao Reino Unido e que as operações efetuadas em proveniência ou com destino às zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia sejam tratadas como operações efetuadas em proveniência ou com destino a Chipre.

<sup>205</sup> Artigo 6º da DIVA: “A presente diretiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que fazem parte do território aduaneiro da Comunidade: a) Monte Atos; b) Ilhas Canárias; L 347/10 PT Jornal Oficial da União Europeia 11.12.2006 c) Departamentos franceses ultramarinos; d) Ilhas Åland; e) Ilhas Anglo-Normandas. 2. A presente diretiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que não fazem parte do território aduaneiro da Comunidade: a) Ilha de Helgoland; b) Território de Büsingen; c) Ceuta; d) Melilha; e) Livigno; f) Campione d'Itália; g) Águas italianas do lago de Lugano.”

Como planejado pelos estudiosos da área fiscal<sup>206</sup>, no futuro, com os requisitos do artigo 60 da CRFB<sup>207</sup> preenchidos, a Emenda Constitucional poderá ser aprovada no Congresso Nacional Brasileiro. Assim, entrará em vigor o texto constitucional alterado pela PEC 45/2019 e começará a ser colocado em prática tudo o que foi desenhado no projeto, com suas devidas formas estabelecidas e regulamentadas em Lei Complementar<sup>208</sup>. Surgirá, então, a possibilidade da instituição do IBS e do imposto seletivo, nos termos do novo artigo 152-A<sup>209</sup> e artigo 154, inciso III<sup>210</sup> do Projeto da Emenda Constitucional. Deste modo, o IBS terá sua regra- matriz desenhada, tanto na CRFB, quanto na LC<sup>211</sup>.

Quanto à incidência objetiva ou real, o parágrafo 1º do artigo 152-A da PEC 45/2019, dispõe que o imposto incidirá sobre: (i) bens e serviços tangíveis e intangíveis; (ii) cessão e o licenciamento de direitos; (iii) locação de bens; (iii) importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. Diferente da Diretiva do IVA, o IBS embarca mais detalhes da operação do que a União Europeia, uma vez que a Diretiva do IVA, em seu artigo 2º, informa as operações: (i) entregas de bens a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; ii) aquisições intracomunitárias de bens a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas sobre meios de transporte novos e produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis; (iii) as prestações de serviços a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; (iv) as importações de bens.

---

<sup>206</sup> Fiscal, C. C. (s.d.). Tributação no Brasil: O que está errado e como consertar. Obtido de [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod\\_folder/content/0/Diretores\\_CCiF\\_Reforma\\_Tributaria\\_201802-1.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod_folder/content/0/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf?forcedownload=1)

<sup>207</sup> Art. 60º da CRFB: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

<sup>208</sup> Artigo 152- A, §1º, inciso III da PEC 45/2019: “será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo.”

<sup>209</sup> Art. 152-A da PEC 45/2019: “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.”

<sup>210</sup> Art. 154 da PEC 45/2019: “A União poderá instituir: III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”

<sup>211</sup> Frisa-se que a comparação realizada no presente trabalho tange a Diretiva IVA, Lei interna Portuguesa através do CIVA e o Projeto de Emenda Constitucional 45/2019 na CRFB.

Ademais, operações detalhadas como “bens e serviços tangíveis e intangíveis”, põem fim na dúvida sobre a incidência da tributação sobre bens e serviços incorpóreos, como softwares e outros serviços e produtos intangíveis. Acaba também a grande demanda judicial nos tribunais brasileiros, por meio das quais se põe em causa a natureza do objeto envolvido em determinadas operações, se serviços, com incidência de ISS, com sua competência municipal, ou transferência de mercadoria, com incidência do ICMS, de competência estadual. Neste sentido, vide jurisprudência abaixo:

*Decisão: Trata-se de recurso extraordinário em face do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás assim ementado (eDOC 10, p. 41): APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA - ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INCIDÊNCIA. TRIBUTÁRIO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). COMERCIALIZAÇÃO. ICMS. INCIDÊNCIA. 1. Está pacificado no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que incide ICMS nas operações relativas à comercialização despersonalizada de programas de computador, já que criados e vendidos de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (...) Nas razões recursais, sustenta a impossibilidade de tributação da comercialização de softwares pelo ICMS, uma vez que o programa de computador, mesmo o identificado como de prateleira, não é objeto de mercancia, mas sim de licenciamento ou cessão para uso, não se qualificando como mercadoria, mas como prestação de serviço que se insere no campo de incidência do ISSQN. Alega, ainda, que essa competência já foi expressamente atribuída aos municípios, por meio da Lei Complementar 116/2003, que passou a autorizar, no item 1.05 da lista de serviços anexa, a incidência do ISSQN sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. É o relatório. Decido. A irrisignação não merece prosperar. Constata-se que o acórdão recorrido não diverge de orientação já sedimentada na Corte, que teve origem no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 11.12.1998, no sentido de considerar a comercialização de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série os chamados "software de prateleira" (off the shelf) como ato de comércio envolvendo mercadoria, passível de incidência do ICMS. (...)No que diz respeito à inconstitucionalidade por bitributação e invasão de competência municipal, a meu ver, a matéria não coincide integralmente com o Tema 590 da sistemática da repercussão geral, cujo caso líder é o RE 688.223 em que se*

*discute a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, em consonância ao argumentado em voto-vista pelo Ministro Ricardo Lewandowski: Observa-se, a propósito, o raciocínio jurídico desenvolvido pelo STF em relação aos softwares de prateleira, de modo a reputá-lo mercadoria sujeita à comercialização na economia de mercado, pois se trata de criação de acesso amplo disponibilizada ao público em geral. A despeito de reconhecer o relevante papel de interpretação constitucional conferido ao STF na definição de diretrizes jurisprudenciais para compatibilizar a tributação e a economia digital, entendo que a distinção de softwares segundo o grau de customização remanesce válida e essencial para a definição da competência tributária, além de restar expressamente prevista na legislação de regência. Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do RISTF. Publique-se. Brasília, 22 de maio de 2020. Ministro Edson Fachin (STF - ARE: 1261296 GO - GOIÁS 5152949-46.2017.8.09.0051, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 22/05/2020, Data de Publicação: DJe-129 26/05/2020)*

O artigo 152-A da PEC 45/2019 é um dos mais importantes, pois, como já visto, determina a incidência objetiva-real, estipula a competência da União e dos Estados, e ainda destaca duas características de extrema importante, similares a características do IVA. A primeira é a não-cumulatividade do imposto em cada fase da operação, conforme molda o inciso III do § 1º do citado artigo<sup>212</sup>, com influência do nº 2 do artigo 1º da Diretiva do IVA: “*Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.*”

A segunda característica relevante está prevista no parágrafo 3º daquele dispositivo, artigo 152-A<sup>213</sup>, da PEC 45/2019, o qual dispõe que as operações serão tributadas em seu destino. Sejam elas operações interestaduais ou intermunicipais, incidirá a alíquota estipulada pelo ente que percebe a recepção da mercadoria ou a execução do serviço.

---

<sup>212</sup> Art. 152- A, § 1º, inciso III da PEC 45/2019: “será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores.”

<sup>213</sup> Art. 152- A, § 3º da PEC 45/2019: “Nas operações interestaduais e intermunicipais: I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino; II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino”

Não se pode perder de vista que a aprovação da Emenda Constitucional apenas possibilita a criação do imposto<sup>214</sup>, sendo necessária Lei Complementar para instituí-lo e regulamentá-lo<sup>215</sup>. Lei que também será responsável por ditar a distribuição do tributo para todos os entes federativos<sup>216</sup>, disciplinar o processo administrativo do IBS<sup>217</sup>, bem como criar e regulamentar o Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens, o qual será responsável por fiscalizar e cobrar o imposto<sup>218</sup>.

Para a Diretiva do IVA, o sujeito passivo do imposto, conforme artigo 9º, é aquele que exerce de modo independente, em qualquer lugar, uma atividade económica a despeito do que resulta essa atividade<sup>219</sup>. Também é definido no mesmo artigo da Diretiva IVA o conceito de “atividade económica”, que por seu turno é qualquer atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviço, a incluir as atividades agrícolas, profissões liberais e as equiparadas a esta; assim como atividades económicas que explora corpóreo ou incorpóreo com intuito de auferir renda com natureza permanente. Por fim, também é considerado sujeito passivo do IVA, qualquer pessoa que de forma esporádica entregue um meio de transporte novo expedido ou transportado ao destino do adquirente fora de território interno, mas para dentro da comunidade europeia<sup>220</sup>.

---

<sup>214</sup> O artigo 115º do Ato das Disposições Transitórias da PEC 45/2019 designa o Presidente da República do Brasil para envio do projeto de Lei Complementar, referenciada no artigo 152-A do projeto, ao Congresso Nacional, em um prazo de 180 dias, a contar da publicação da Emenda Constitucional 45/2019.

<sup>215</sup> Art. 152- A, inciso II da PEC 45/2019: “Será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo.”

<sup>216</sup> Art. 152- A, § 5º da PEC 45/2019: “A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.”

<sup>217</sup> Art. 152- A, § 8º da PEC 45/2019: “Disciplinará o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.”

<sup>218</sup> Art. 152- A, § 6º da PEC 45/2019: “A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá: I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional; II – gerir a arrecadação centralizada do imposto; III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto; IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo; V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

<sup>219</sup> Artigo 9º da DIVA: “1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Entende-se por «atividade económica» qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

<sup>220</sup> Artigo 9º da DIVA: “2. Para além das pessoas referidas no n. 1, é considerada sujeito passivo qualquer pessoa que proceda a título ocasional à entrega de um meio de transporte novo expedido ou transportado com destino

No que diz respeito ao IBS, por ora não é impossível definir seu sujeito passivo, uma vez que a Lei Complementar só será desenvolvida após a aprovação da Emenda Constitucional 45/2019<sup>221</sup>. Estima-se que este será aquele que praticar operações informadas no artigo 152-A da PEC 45/2019, e equiparados, excluindo-se os que realizarem atividades de exportação, porque, sobre estas, não incidirá imposto sobre bens e serviços, tal como a Diretiva do IVA, em seu artigo 151º, determina a não sujeição do IVA em operações similares<sup>222</sup>. No novo imposto brasileiro será assegurada a manutenção dos créditos provindos destas operações, conforme determina o artigo 152-A, § 1º inciso V <sup>223</sup> da PEC 45/2019.

## 5.2 Benefícios Fiscais e Taxas Reduzidas

O IBS terá regra uniforme em todo território brasileiro, mas sua alíquota variará entre os diversos integrantes da federação. Desta forma, seus entes federativos irão exercer sua competência, através de alterações nas alíquotas<sup>224225</sup> que por outro lado deverá ser única para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. Destarte, a alíquota total referente a uma operação será composta pela soma de todas as alíquotas singulares fixadas pela União, Distrito Federal ou Estados e Município. O projeto ainda prevê, em seu artigo 152- A, §2º,

---

ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro, mas no território da Comunidade.

<sup>221</sup> Nesse sentido, recentemente são realizadas reuniões entre juristas para a confecção da LC, como a reunião online a seguir: Santi, E., Coelho, I., Faria, R. d., & Rocha, M. (07 de 10 de 2020). Webinar FGV "A Lei Complementar do IBS/PEC 45". Online. Obtido de <https://www.youtube.com/watch?v=11WJaSBnaO0>

<sup>222</sup> Artigo 151º da DIVA:“ 1- Os Estados–Membros isentam as seguintes operações: a) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares; b) As entregas de bens e as prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos como tal pelas autoridades públicas do Estado-Membro de acolhimento, e bem assim aos membros desses organismos, nos limites e nas condições fixadas nas convenções internacionais que instituem os referidos organismos ou nos acordos de sede; c) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas nos Estados-Membros partes no Tratado do Atlântico Norte e destinadas às forças armadas dos outros Estados partes no referido Tratado, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetadas ao esforço comum de defesa; d) As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas com destino a outro Estado-Membro e destinadas às forças armadas de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte, que não seja o próprio Estado–Membro destinatário, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças armadas se encontrem afetadas ao esforço comum de defesa; e) As entregas de bens e as prestações de serviços destinados às forças armadas do Reino Unido estacionadas na Ilha de Chipre, nos termos do Tratado de 16 de Agosto de 1960 que cria a República de Chipre, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas.”

<sup>223</sup> Art. 152- A, § 1º, inciso V da PEC 45/2019: “não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos.”

<sup>224</sup> Art. 152-A, § 2º da PEC 45/2019: “A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte: I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente.”

<sup>225</sup> Art. 152-A. VI, da PEC 45/2019: “Terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.”

inciso II da PEC 45/2019, que os entes federativos devem sempre respeitar os padrões e limites estipulados por leis específicas, ou na sua ausência, nos termos do artigo 119º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>226</sup>.

Entretanto, na União Europeia permite a determinação das taxas normais e reduzidas em seus Estados-Membros, dentro dos limites ordenados pela Diretiva IVA, através de padrões estipulados conforme os artigos 93º a 105º da Diretiva do IVA.

Parte da doutrina acredita que um imposto totalmente neutro tende a ser uma utopia, tendo em vista que sempre haverá a necessidade de diferenciações através de isenção e diferenciação nas taxas aplicadas, a fim de assegurar a garantia de princípios, garantias, bem como para reduzir desigualdades, para Xavier de Bastos:

A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços<sup>227</sup>.

Entretanto, este entendimento não é pacífico, noutra parte da doutrina entende que é possível, sim, um imposto totalmente neutro, conforme hoje realizado na Dinamarca, a qual possui taxa de 25% para todas as operações de bens e consumo.

Rita de la Feria acredita que um dos pontos mais debatidos em relação ao imposto sobre consumo é o problema da suposta regressividade do imposto<sup>228</sup>, pois no momento em que a renda é recebida, há uma regressividade, a levar em consideração que toda aquela renda não vai ser utilizada para consumo, parte dela, geralmente é guardada.

---

<sup>226</sup> Artigo 152-A, §2º, inciso II da PEC 45/2019: “Na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

<sup>227</sup> Xavier de Basto, *ibidem*, pág. 29 e 30 citado por Palma, C. C. (2019). Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina, p. 26.

<sup>228</sup> Há contradição quanto a regressividade do imposto, na medida em que economistas informam que o IVA não é um imposto regressivo, e, sim um imposto proporcional ao rendimento. Sustenta-se essa afirmativa com a justificativa de que a maioria das pessoas comprometem seu rendimento com o consumo. Entretanto, para Rita de la Feria a renda não é toda utilizada, pois a maioria guarda parte do seu salário, que pode ficar guardado até para seus descendentes. Tendo esse tempo relevância e transformando - o em imposto regressivo. Webinar “Série Reforma Tributária – O que podemos aprender com a experiência internacional do IVA/IBS”, sequência de debates internacionais promovidos pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. O primeiro evento da série contará com exposição de Rita de la Feria, professora de direito tributário da Universidade de Leeds (Reino Unido).



Uma das soluções utilizada para vencer a regressividade na Europa, é a utilização de alíquotas reduzidas<sup>229</sup>, bem como a instituição de isenções a fim de preservar a equidade fiscal e garantir a acessibilidade de bens essenciais para todas as classes sociais, inclusive as mais necessitadas. Todavia, há críticas fundadas em estudos empíricos quanto a eficácia desta medida, uma vez que constatou-se a não oscilação de preços em mercados sob o efeitos de alíquotas reduzidas, indicando que, o preço dos produto, na maioria das vezes, não descem , ou depois de fazê-lo, regressam aos patamares anteriores, de modo que, outros fatores mercadológicos assumem maior relevo nesta equação. Isso quer dizer que, o contribuinte que se pretende proteger com a redução na alíquota, ao final, não se beneficia com tal medida. Desta forma, parte da doutrina entende que para um ordenamento justo, o ideal é a não concessão de isenções, acompanhada de uma alíquota única, podendo haver a devolução do imposto para os mais necessitados<sup>230</sup>.

Diferente da Diretiva IVA e do CIVA que preveem taxas reduzidas e benefícios fiscais do IVA, a PEC 45/2019 não vislumbra qualquer benefício fiscal para o novo sistema tributário. E encontra-se em discussão o tratamento relativos às imunidades tributárias, já que estas são guardiãs de princípios e garantias constitucionais fundamentais, já tendo recebido status de cláusula pétrea pelo Supremo Tribunal Federal, conforme já orientado. Por outro lado, há previsão para a devolução às pessoas de baixa renda, como forma de promoção da equidade fiscal.

### **5.3 *Modus Operandi* IBS Comparado ao IVA**

No dia 10/06/2020 ocorreu o seminário através da internet, webinar<sup>231</sup> “IBS, PEC 45, reforma tributária e o futuro da fiscalização”<sup>232</sup> realizado pela Sinafresp<sup>233</sup>, contando com a

---

<sup>229</sup> Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP e de Rita de la Feria. (21 de 07 de 2020). Webinar Economia Política de Alíquotas e Isenções de IVA. Série Reforma Tributária – O que podemos aprender com a experiência internacional do IVA/IBS”. Obtido de <https://ccif.com.br/fgv-realiza-serie-de-eventos-internacionais-sobre-o-iva-ibs/>

<sup>230</sup> Feria, R. d., & Walpole, M. (07 de 2020). The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/RdelaFeria\\_MWalpole-VATPoliticalEconomy-Jul2020\\_CLEAN.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/RdelaFeria_MWalpole-VATPoliticalEconomy-Jul2020_CLEAN.pdf).

<sup>231</sup> Webinar é uma conferência online ou videoconferência com intuito educacional, no qual a comunicação é de apenas uma via, ou seja, somente o palestrante se expressa e as outras assistem (semelhante a vídeo-aulas), onde a interação dos participantes é limitada ao chat, de modo que eles podem conversar entre si ou enviar perguntas ao palestrante.

<sup>232</sup> Machado, N., Silveira, R. F., & Maranca, A. (s.d.). Webinar "IBS, PEC 45, Reforma Tributária e o Futuro da Fiscalização". Obtido de [https://www.youtube.com/watch?v=r\\_P7AvW8Ggc](https://www.youtube.com/watch?v=r_P7AvW8Ggc)

participação de especialistas renomados como o diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), Nelson Machado, o agente fiscal de rendas do Estado de São Paulo, Rodrigo Frota da Silveira e o presidente do Sinafresp, Alfredo Maranca. Neste encontro foi explorado e disponibilizado o projeto com vista a entender como se expecta o funcionamento do novo imposto, a considerar que este só estará pronto para ser utilizado após aprovação da PEC 45/2019 e a Lei Complementar. A seguir, alguns aspectos importantes abordados.

A constituição do débito e do crédito será equiparada ao IVA, o débito constituído na ocorrência do fato gerador, calculado e lançado (liquidado) pelo próprio contribuinte (fornecedor), através da emissão do documento fiscal<sup>234</sup> em local informatizado/sistema disponibilizado pela Agência Tributária Nacional – ATN<sup>235</sup>.

Entretanto, o IBS será diferente do IVA no que se refere ao seu regime, dado que o IVA possui o modelo clássico de regime de competência, ou seja, o débito ocorre no momento que ocorre o fato gerador e a manifestação desse débito é a emissão do documento fiscal com o crédito sendo gerado automaticamente para o adquirente; O IBS visa constituir o crédito para o adquirente apenas quando o contribuinte realizar o pagamento do tributo, utilizando o modelo de caixa, ou seja, o débito ocorre no momento do fato gerador, mas o adquirente só tem direito ao crédito quando o fornecedor pagar o tributo correspondente à operação. Essa diferença visa reduzir a inadimplência do tributo que pode se dar através do descasamento entre o débito e crédito de faturas em operações que o imposto não foi recolhido, além de se evitar a utilização de “notas frias”, ou seja, a emissão de nota fiscal de operação que não ocorreu, com o objetivo de utilização em crédito<sup>236</sup>.

Desta forma para o reconhecimento e utilização do crédito tributário serão necessários três requisitos fundamentais: (i) emissão dos documentos fiscais pelo fornecedor; (ii) confirmação da operação pelo adquirente; (iii) a classificação da operação como geradora de crédito pelo adquirente, pois existem situações que não concedem direito ao crédito, como

---

<sup>233</sup> “Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (Sinafresp) é uma entidade civil, autônoma e sem fins lucrativos.” Conforme disponível no site da instituição: <https://sinafresp.org.br/pagina/institucional/quem-somos>

<sup>234</sup> Nota Fiscal: No Brasil chamado de Nota Fiscal e em Portugal chamado de Fatura.

<sup>235</sup> Agência que será instituída com a competência para fiscalização e arrecadação do IBS.

<sup>236</sup> Notas fiscais sem operações efetivamente realizadas. Fraude tributária. Notas que não representa uma saída de mercadoria, pois gera um crédito para destinatário que é difícil de ser descoberto pela Fazenda pois a legislação é deficiente.

bens não relacionados a atividade exercida. Por fim, caberá ao fisco verificar se a empresa agiu de acordo com a lei ou não.

Ainda na proposta existe a possibilidade de o adquirente adimplir o IBS referente ao documento fiscal não recolhido pelo fornecedor e, depois, se valer deste pagamento para legalmente efetuar a cobrança do mesmo. Isto porque, a depender do caso concreto, é mais benéfico para o adquirente recolher e aproveitar aquele crédito.

Prevê a liquidação do débito com base na regra principal, onde há o reconhecimento do saldo devedor pelo próprio contribuinte por meio do sistema de subtração igual ao utilizado no IVA. Como exemplo, uma empresa que no final do período possui uma quantidade de débitos referentes aos documentos fiscais que emitiu e a quantidade de crédito que a mesma recebeu das suas aquisições - com impostos recolhidos pela outra entidade, fornecedor. Com a subtração das notas que emitiu com as notas que recebeu decorrentes de serviços conexos com sua atividade terá o resultado de seu saldo devedor ou credor, a depender das operações realizadas pela empresa. Apura-se o saldo devedor e, após se recolhe o débito ou compensa o crédito.

A proposta traz uma novidade ao permitir a liquidação através do recolhimento do imposto pelo adquirente no caso do não pagamento pelo fornecedor sobre determinada operação. Isto ocorre porque o adquirente tem a função de verificar pelo sistema informatizado da ATN se determinada nota tem registro e pagamento para ter direito ao crédito, caso contrário, poderá ele mesmo fazer o recolhimento por opção.

Outra possibilidade que está sendo vislumbrada é a de recolhimento parcial, espécie de parcelamento do imposto. Como exemplo, o contribuinte fiscal em atraso durante um ou dois meses com notas fiscais em aberto poderia solicitar um parcelamento e, de modo que o recurso arrecadado seria destinador, prioritariamente, para satisfazer o crédito do adquirente. Respeito ao crédito do contribuinte.

A criação e desenvolvimento da Agência Tributária Nacional – ATN será de grande relevância para o bom funcionamento do novo sistema. Isto porque, além de fiscalizar, deverá realizar a cobrança dos tributos devidos pelas empresas emissoras de documentos fiscais, valendo-se de meios fortemente informatizados, a fim de se alcançar maior eficiência. Com acesso as informações de todas os documentos fiscais emitidos – entradas e saídas das empresas - será possível verificar quando o documento venceu e o débito não foi recolhido,

para assim confeccionar as guias de recolhimento. Diferentemente do que acontece atualmente, em que a Fazenda demora dias para descobrir uma falta de pagamento do contribuinte, a ATN terá mecanismos informáticos que possibilitarão uma cobrança ágil.

Além disso, há um esforço para a implantação de uma lista negativa, divulgada pela ATN em rede mundial, dos contribuintes que estão em dívida com suas obrigações tributárias, que possui débitos de IBS declarados e não pagos, inscritos ou não em dívida ativa. Busca-se garantir a proteção dos adquirentes que precisam ter a informação a respeito da regularidade de seus fornecedores com relação aos tributos, de modo que possam gerar crédito passíveis de compensação. Não se pretende criar uma lista de pessoas inidóneas<sup>237</sup>, pois não haverá um julgamento moral, mas, simplesmente uma lista objetiva com fins informativos.

#### **5.4 Transição**

O tempo previsto para a transição de um sistema para outro é de 10 anos, sendo 2 anos de teste, onde o imposto incidirá com a alíquota de 1% da base de incidência do IBS, e após, no prazo de oito anos os tributos atuais serão substituídos gradativamente pelo novo imposto. Tempo de transição elevado quando comparado aquele exigido pela União Europeia através da Diretiva IVA, que dispôs prazo de um ano para a realização da implementação de suas regras nos ordenamentos jurídicos nacionais. No mesmo sentido encaminhou a DIVA, a qual foi promulgada em 1977 com determinação para adaptação das legislações nacionais até 1978, após, adiado para 1979<sup>238</sup>. Igualmente, a Diretiva mais atual do IVA, 2018/1910, a qual entrou em vigor em 2019, determinando transposição nos ordenamentos jurídicos internos com efeitos a partir de primeiro de janeiro de 2020.

#### **5.5 Considerações Finais**

Por fim, de acordo com os economistas, para que um tributo atinja seu ponto "ótimo", ou seja, para que alcance sua máximo eficiência, devem estar presentes os seguintes requisitos : i) ter alargada base de contribuintes; ii) regras simples e objetivas; iii) incidência sobre produtos e

---

<sup>237</sup> Quem não goza de boa fama, que não é adequado.

<sup>238</sup> Correia, A. M. (1980). Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA). Lisboa: Apotec, p. 20.

serviços com demanda inelástica; iv) ser justo (não violar a isonomia); e v) ter baixo custo administrativo<sup>239</sup>.

Conforme visto, o IVA preenche todos os requisitos, na medida em que, primeiramente, tem um grande potencial para gerar receitas, porquanto possibilita abranger uma grande quantidade de contribuintes, posto ser um imposto sobre o "consumo genérico", que compreende todas as transações, bens e serviços. Para além, soma-se a este fator um alto adimplemento dos contribuintes, provocado pela autofiscalização. O IVA Também possui regras claras e objetivas quanto sua legislação, haja vista que tem como base a diretiva europeia que busca aperfeiçoamento da harmonização entre suas normas. Por incidir sobre a maioria dos produtos e serviços, tem demanda inelástica, pois ainda que o contribuinte se valha de outros produtos e serviços, será da mesma forma tributado. É justo, pois conforme explanado anteriormente, tem como principais características a neutralidade e a não discriminação. Por fim, possui um baixo custo administrativo, lastreado também na sua autofiscalização pelos próprios contribuintes<sup>240</sup>.

Desta forma, o novo imposto com a forma do IVA tem grande potencialidade de atingir este ponto "ótimo", e, possivelmente, até melhores do que o tradicional IVA europeu, que lhe inspira. Isto porque o IBS pretende aumentar a base de contribuinte por meio da não permissão de concessão de benefícios fiscais, para além de ser prometer ainda mais simplicidade com a não utilizada de taxas reduzidas, o que simplifica e objetiva todo o sistema. Ainda, tal como o IVA, incidirá sobre produtos de serviços com demanda inelástica, e garantirá a justiça e equidade fiscal, por meio da devolução do imposto para os de classes mais baixa. Afinal, diminui consideravelmente a máquina pública brasileira, por substituir 5 tributos de espécies diferentes e com competência diversificada para legislar, fiscalizar e cobrar<sup>241</sup>.

---

<sup>239</sup> Cateb, A. B., & Timm, L. B. (2019). *Direito e Economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito* (3ª ed.). São Paulo: Foco, pág. 270.

<sup>240</sup> Borges, B. (06 de 2020). Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota\\_Tecnica\\_Reforma\\_PEC45\\_2019\\_VF.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf)

<sup>241</sup> Reforma tributária tem potencial para elevar investimentos em até 25% em 15 anos, diz estudo. (04 de 10 de 2020). *GI*. Obtido de <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/10/04/reforma-tributaria-tem-potencial-para-elevar-investimentos-em-ate-25percent-em-15-anos-diz-estudo.ghtml>



## CONCLUSÕES

Diante de todo exposto, pode se entender as peculiaridades que transformam o sistema tributário brasileiro em um dos mais complexos e ineficientes do mundo, o que justifica o estudo destinado ao seu aperfeiçoamento. Nesse sentido, o presente trabalho se debruçou sobre a Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, que tramita no Congresso Nacional Brasileiro, a fim de averiguar a capacidade desta ultrapassar as principais problemáticas atualmente instaladas e gerar crescimento econômico e desenvolvimento do Brasil. Tal proposta objetiva drástica mudança na tributação sobre consumo, por meio da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços, reproduzindo características do Imposto sobre Valor Acrescentado, modelo bem sucedido, utilizado por diversos países do mundo.

Foi desenvolvido o contexto histórico da tributação no país e suas diversas tentativa de introduzir um sistema harmonioso desde muito tempo. Intento este que, como é óbvio, se mostrou frustrado, pois, como na sequência ficou demonstrado, no que se refere à tributação sobre o consumo, seguiu em sentido bem distinto da maioria dos sistemas mundiais, principalmente, em razão da pulverização da competência tributária, segregação da base do consumo e, por fim, por sua cobrança na origem.

Estas características geram, de partida, uma extrema complexidade do sistema e sua baixíssima transparência, problemas que o torna de difícil compreensão, avesso ao surgimento de empresas e investimentos, e promotor da informalidade e do inadimplemento fiscal. Pequenos empresários não conseguem calcular a carga tributária que incidirá sobre sua atividade, empresas não sabem quais tributos recairão sobre seus produtos e serviços, investidores desconhecem os riscos e desistem de investir, enfim, o sistema complexo e sem transparência torna-se um fardo para todo o desenvolvimento econômico. Mais do que isto, provoca uma administração pública mais pesada.

Nesta toada, foram elucidadas as principais características sobre os tributos de consumo vigentes, seguida da exposição para uma das maiores problemáticas que o aflige, a conhecida “guerra fiscal”, política de incentivo e concorrência adotada pelos Estados objetivando atrair para suas respectivas jurisdições, indústrias importantes, que têm principais responsáveis, também, a divisão da competência e a cobrança de impostos na origem

Como dito, talvez a esperança do legislador e constituinte fosse que o arranjo estimulasse os Estados a melhorarem suas infraestruturas para se tornarem mais atraentes às Empresa,

contudo, o resultado foi a disputa, por intermédio de concessão de benefícios fiscais da atenção das empresas. Com isto as regras do mercado que fazem produtores serem atraídos para perto de seus consumidores ou de suas fontes de matéria prima foram distorcidas, de maneira que, no Brasil, empresas às vezes se encontram bem longe destes atores, porque são seduzidas por melhores condições tributárias. Para além de todo mal, cria-se uma enorme demanda, com alto custo, de profissionais especializados em planejamento tributário.

Não se pode olvidar que este fenômeno foi antecipado pelo constituinte, mas, não eficientemente prevenido. A sistemática exigida pela Constituição para a concessão de benefícios logo passou a ser ignorada por diversos governos de muitos Estados, pois estes perceberam que estas leis, embora inconstitucionais, geravam efeitos até que fossem declaradas como tal, servindo-lhes para atrair empresas às suas portas. Era de se esperar que os tribunais dessem a volta a este problema por meio do efeito retroativo, mas logo se viu que em muitos casos os danos de se cobrar retroativamente tributos não pagos, ainda que por força de regras mal feitas, recairia sobre os mais necessitados, na forma, por exemplo, de desemprego. Assim sendo, por muito tempo prosperou a prática conhecida como “modulação dos efeitos da sentença”, que buscava colmatar as falhas do processo legislativo e os efeitos negativos de seu reparo, um processo que sempre custou à segurança jurídica. Todo este cenário acabou por ser utilizada de modo a privilegiar grupos de interesses melhores estruturados, ou seja, abriu-se espaço para a captura política, destarte, criou-se um círculo vicioso.

É impossível mensurar tamanha insegurança jurídica, pois, ao ser concedido um benefício fiscal, não se sabe se aquela norma está dotada de constitucionalidade, ou seja, se de acordo com todos os tramites ordenados pela CRFB e LC 24 e se há um convênio com todo o processo legal para sua existência. Ao acreditar em uma norma oriunda de um órgão administrativo e estatal, mas que tem em sua forma uma inconstitucionalidade, a empresa pode sofrer graves consequências. Se declarada inconstitucional pelo poder judiciário, terá a empresa de adimplir todo o imposto que deveria ter sido pago, com juros e multa, como se aquele benefício fiscal nunca tivesse existido, e o tributo não tivesse sido pago. Isso acontece porque ao se declarar uma norma inconstitucional, em regra, tem efeito *ex tunc* - retroativo desde a origem do vício - e *erga omnes*, ou seja, é nulo tudo o que aquela lei informava para todos, não somente para aqueles que fizeram parte do processo.



Desta forma, o cenário atual encontra-se insustentável. Vários Estados se encontram afundado em dívidas e inadimplemento, a se socorrerem em medidas auxiliadoras da União, ou sobrecarregando a carga do imposto sobre o contribuinte que adimple com suas obrigações. Assim, eleva-se a iniquidade fiscal.

Em ato contínuo foram abordados os mais importantes projetos de reforma tributária que estão em trâmite no Brasil e posta as razões da escolha da PEC 45/2019, o projeto principal, mais avançado cientificamente e com maior compatibilidade com o IVA europeu.

Com o estudo realizado sobre o funcionamento do IVA na Europa e em Portugal, com destaque para as suas principais características, trouxe o âmago do trabalho, primeiramente foi realizada uma sedimentação técnica do estudo, com apresentação do ponto de referência para a investigação científica, que se baseou na teoria da Regra- Matriz criada pelo ilustre jurista brasileiro Paulo Barros de Carvalho. A Regra-Matriz delimita estruturas principais do imposto através da norma jurídica tributária, que é composta pela hipótese, a qual estabelece a previsão de um fato, onde e quando deverá ocorrer a incidência tributária e pela consequência, que estipula o *quantum* da obrigação tributária e quem tem a responsabilidade. Este encerrou a parte descritiva de ambos os sistemas.

Com a comparação da futura regra-matriz do IBS com a do IVA Europeu em Portugal, foi possível alcançar as seguintes conclusões:

A reforma proposta se volta e se inspira no sistema europeu equivalente, ou seja, no IVA, objetivando substituir cinco tributos (IPI, PIS, COFINS; a nível estadual: ICMS; e, a nível municipal: ISS) pelo IBS e um imposto especial. Ao substituir cinco tributos de competência de entes distintos por um único imposto geral de consumo e um especial, tal como elucidado, a mudança reduzirá drasticamente a complexidade do sistema e o alto custo de sua manutenção. Como consequência desta reunião, ter-se-á a unificação da base de consumo, o que contribuirá de forma exponencial para a criação de um sistema mais simples, acessível, harmônico e transparente para todos os contribuintes, o qual permite que o cidadão conheça, efetivamente, o valor que contribui de tributo ao estado e esteja ciente do ônus tributário para realizar escolhas de forma consciente. Logo, será um sistema mais seguro, tornando o Brasil atraente para fins de investimentos nacionais e estrangeiros, fazendo seu sistema passível de mensuração, quer para pequenos empresários, quer para grandes conglomerados.

Mas não só isto, outras características do IVA, de extrema importância, serão replicadas no IBS. Como a neutralidade, a qual permite a não distorção da forma de organização das empresas, as tecnologias que utilizam e suas escolhas de mercado, uma vez que através do método subtrativo indireto aplicado nas operações, em regra, deduz-se o imposto que foi acrescido e recolhido na etapa anterior, o tornando neutro na cadeia produtiva de bens e serviços. Para deduzir o imposto, o mesmo deve ter sua fatura emitida, ou seja, para que se logre a dedução é necessário o recolhimento do imposto anterior, desta forma, os próprios contribuintes realizam uma autofiscalização. Portanto, para além de tudo, o tributo tem menor possibilidade de ser fraudado, reduz inadimplemento fiscais a informalidade da economia.

Por ser um imposto real, de obrigação única - que independe de características pessoais do contribuinte - e plurifásico - o qual incide em todas as etapas da produção, do grossista aos retalhistas, e em todas as etapas da prestação de serviço - tem alargada base de tributação. Quer isso dizer que tem capacidade de alcançar maior número de contribuintes, gerando maior receita para o Estado e melhor divisão da carga tributária.

De extrema importância é, também, o deslocamento da cobrança do tributo, da origem, para o destino, que em comunhão com a vedação da concessão de benefícios fiscais e a unificação das alíquotas (variável entre os entes, mas, dentro destes, única para todos os bens de consumo), tende a superar - ou na pior das hipóteses, abrandar significativamente- a "guerra fiscal". Acima de tudo, as distorções dos mercados criadas pelo sistema tributário atual serão questões do passado, uma vez que empresas não precisarão ir ao encontro de quadros fiscais mais favoráveis - leia-se, benefícios fiscais -, mas sim das melhores condições relacionadas aos mercados, sobretudo a proximidade de seus consumidores ou de suas matérias primas.

Evidentemente que não está a se falar na solução de todos os problemas do sistema tributário brasileiro, sequer se está a dizer que todos os problemas relacionados à tributação sobre o consumo estarão sanados. Há de se enfrentar ainda muitas questões, como a discussão sobre a extinção das imunidades tributárias, as quais, como visto, devem permanecer dado sua função de guardiães de garantias e princípios constitucionais, por isso, tratadas como cláusulas pétreas pelo Supremo Tribunal Federal. Mas é indubitável o avanço.

Em suma, o IBS da PEC 45, tem o condão de trazer à baila todas as principais características apontadas pelos especialistas jurídicos e econômicos, necessárias a um imposto

ótimo, ou seja, possuirá: i) alargada base de contribuintes; ii) regras simples e objetivas; iii) incidência sobre produtos e serviços com demanda inelástica; iv) justiça; e v) baixo custo administrativo. Tudo conforme demonstrado.

IBS pretende aumentar a base de contribuinte por meio da não permissão de concessão de benefícios fiscais, e assim, tratar cidadãos e empresas com equidade, dosando a carga tributária sem privilégios e devolvendo o valor necessário para aqueles com classe social mais baixa. Além disso, se promete ainda mais simplicidade do que o tradicional IVA europeu, pois além de ter uma base de incidência com normas de fácil compreensão, se pretende promover o mínimo de exceções e regimes especiais, como a não utilização de taxas reduzidas, o que simplifica e objetiva todo o sistema. Com semelhança ao IVA, incidirá sobre produtos de serviços com demanda inelástica, e garantirá a justiça e equidade fiscal, por meio da devolução do imposto para os de classes mais baixa. Afinal, diminui consideravelmente a máquina pública brasileira, por substituir cinco tributos de espécies diferentes e com competência diversificada para legislar, fiscalizar e cobrar.

Com tudo isto, conclui-se que a instituição do IBS da PEC 45 cria um clima favorável a economia, pois estimula um novo ambiente de negócios e consequentemente, investimentos empresariais, produção e empregos. Sendo assim, é uma grande valia para o sistema tributário do país, logo, para toda a sociedade brasileira.



## BIBLIOGRAFIA

- ADIn 3.421: Releitura da "Guerra Fiscal" do ICMS. (30 de 01 de 2014). *Migalhas*. Obtido de <https://migalhas.uol.com.br/depeso/194464/adin-3421-releitura-da-guerra-fiscal-do-icms>
- Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Método.
- Amaro, L. (2008). *Direito Tributário Brasileiro* (14 ed.). São Paulo: Saraiva.
- Bastos, J. G. (s.d.). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*.
- Borges, B. (06 de 2020). Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota\\_Tecnica\\_Reforma\\_PEC45\\_2019\\_VF.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf)
- Braga, R. F. (2019). *Estudos Aplicados de Direito Empresarial*. São Paulo: Almedina Brasil.
- Brasil, C. R. (s.d.). Obtido de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)
- Carneiro, C. (2012). *Curso de Direito Tributário e Financeiro* (4ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito Tributário* (29ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Cateb, A. B., & Timm, L. B. (2019). *Direito e Economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito* (3ª ed.). São Paulo: Foco.
- Código Imposto sobre Valor Acrescentado*. (s.d.). Obtido de [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx)
- Código Tributário Nacional*. (s.d.). Obtido de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm)
- Coelho, S. C. (2020). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (17ª ed.). Rio de Janeiro: Forense.
- Constituição da República Federativa do Brasil*. (s.d.). Obtido de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Correia, A. M. (1980). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)*. Lisboa: Apotec.
- Costa, J. E. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Deputados, C. d. (s.d.). *Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. Obtido de <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema->

tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019

- Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.* (s.d.). Obtido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>
- Feria, R. d., & Walpole, M. (07 de 2020). The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/RdelaFeria\\_MWalpole-VATPoliticalEconomy-Jul2020\\_CLEAN.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/RdelaFeria_MWalpole-VATPoliticalEconomy-Jul2020_CLEAN.pdf)
- FGV. (07 de 02 de 2019). Observatório do TIT: A guerra fiscal e a Lei Complementar 160/2017. *JOTA*. Obtido de [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/observatorio-tit-lei-complementar-07022019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/observatorio-tit-lei-complementar-07022019)
- Filho, O. O., Vasques, S., & Guimarães, V. B. (2007). *IVA para o Brasil Contributos para a Reformada Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum.
- Fiscal, C. -C. (06 de 2019). A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Obtido de [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS\\_base\\_1906.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS_base_1906.pdf)
- Fiscal, C. -C. (s.d.). Tributação no Brasil: O que está errado e como consertar. Obtido de [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod\\_folder/content/0/Diretores\\_CCiF\\_Reforma\\_Tributaria\\_201802-1.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod_folder/content/0/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf?forcedownload=1)
- G1. (05 de 10 de 2020). *Comissão mista se reúne na segunda 5/10 para considerações finais da primeira fase da Reforma Tributária*. Obtido de [https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews/video/comissao-mista-se-reune-na-segunda-5-para-consideracoes-finais-da-primeira-fase-da-reforma-tributaria-8911577.ghtml?utm\\_source=Newsletter+do+CCiF&utm\\_campaign=f5df47ba78EMAIL\\_CAMPAIGN\\_2020\\_10\\_05\\_09\\_29](https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews/video/comissao-mista-se-reune-na-segunda-5-para-consideracoes-finais-da-primeira-fase-da-reforma-tributaria-8911577.ghtml?utm_source=Newsletter+do+CCiF&utm_campaign=f5df47ba78EMAIL_CAMPAIGN_2020_10_05_09_29)
- Guerra fiscal: STF invalida regra do Paraná que autorizava Executivo a conceder benefícios fiscais. (08 de 11 de 2019). *STF*. Obtido de <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=429439>
- IBGE*. (s.d.). Obtido de <https://cidades.ibge.gov.br/>
- Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Machado, N., Silveira, R. F., & Maranca, A. (s.d.). Webinar "IBS, PEC 45, Reforma Tributária e o Futuro da Fiscalização". Obtido de [https://www.youtube.com/watch?v=r\\_P7AvW8Ggc](https://www.youtube.com/watch?v=r_P7AvW8Ggc)
- Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.

Martins, I. G. (01 de 06 de 2000). O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma. Obtido de [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf)

Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina.

Neto, J. A. (2018). A Reforma da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano. Obtido de <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37463>

Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP e de Rita de la Feria. (21 de 07 de 2020). Webinar Economia Política de Alíquotas e Isenções de IVA. *Série Reforma Tributária – O que podemos aprender com a experiência internacional do IVA/IBS*. Online. Obtido de <https://ccif.com.br/fgv-realiza-serie-de-eventos-internacionais-sobre-o-iva-ibs/>

O interminável vaivém tributário. (16 de 09 de 2020). *Conjur - Consultor Jurídico*. Obtido de <https://www.conjur.com.br/2020-set-16/opiniao-interminavel-vaivem-tributario>

Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

PEC 110/2019. (s.d.). Obtido de <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>

PEC 45/2019. (s.d.). Obtido de <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>

Pereira, P. R. (2004). *A Tributação das Sociedades na União Europeia Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Almedina.

Reforma tributária tem potencial para elevar investimentos em até 25% em 15 anos, diz estudo. (04 de 10 de 2020). *G1*. Obtido de <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/10/04/reforma-tributaria-tem-potencial-para-elevar-investimentos-em-ate-25percent-em-15-anos-diz-estudo.ghtml>

Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva.

Santi, E., Coelho, I., Feria, R. d., & Rocha, M. (07 de 10 de 2020). Webinar FGV "A Lei Complementar do IBS/PEC 45". Online. Obtido de <https://www.youtube.com/watch?v=11WJaSBnaO0>

Supremo volta a negar modulação de efeitos em caso sobre guerra fiscal. (06 de 08 de 2020). *Conjur- Consultor Jurídico*. Obtido de <https://www.conjur.com.br/2020-ago-06/supremo-volta-negar-modulacao-guerra-fiscal>

Vasques, S. (2001). *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra : Almedina.





## ANEXO 1

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 45, DE 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1o A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art.105.

.....

III-

.....

d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

.....” (NR)

“Art.109.

.....

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição

de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

.....” (NR)

“Art.146.

.....

III-

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152- A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§1º ..... (renumerado)

V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.” (NR)

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.”

“Art.154.

.....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”

(NR)

“Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social;

II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;

III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239;

IV – Fundo de Participação dos Estados;

V – Fundo de Participação dos Municípios;

VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”;

VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino; IX – ações e serviços públicos de saúde;

X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.”

“Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – transferência aos municípios de cada Estado;

IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal;

V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.”

“Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;

IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.”

“Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.”

“Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão:

I – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições:

I – as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

IV – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

“Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159-A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.”

“Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos na proporção da respectiva população;

II – um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.”

“Art. 161. Cabe à lei complementar:

.....

IV – dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A,

159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.

.....” (NR)

“Art. 167. ....:

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

.....” (NR)

“Art.198.

.....

§ 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art.159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

.....” (NR)

“Art.212.

.....

§ 7º A destinação prevista no caput:

I – não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A;

II – inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art. 159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.” (NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art.60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos

da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....” (NR)

“Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

§ 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para:

I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que se refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal;

II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal.

§ 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias.

§ 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.”

“Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência:

I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.”

“Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I.

§ 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput.

§ 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato.”

“Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;

II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;

III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;

IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;

V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;

VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;

VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.”

“Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição;

II– no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere os art. 155, II da Constituição;

III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

IV– no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição.

§ 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;



II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo.

§ 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição.

§ 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição.

§ 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas:

I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União;

II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o artigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.”

“Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º;

II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com base nas alíquotas de referência.

§ 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano.

§ 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.” alterados:

Art. 3o A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos

“Art. 146. ....

III - .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152- A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 14.

.....” (NR)

“Art.150.

.....

§ 1o A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts.

148, I; 153, I, II e III; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....  
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

.....” (NR)

“Art. 153. ....

IV – (Revogado)

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

§ 3º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 155. ....

..... II – (Revogado)

.....  
§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 156. ....

III – (Revogado)

.....  
§ 3º (Revogado)” (NR)

“Art. 158. ....

.....  
IV – (Revogado)

Parágrafo único. (Revogado)” (NR)

“Art. 159. ....

I - do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II – (Revogado)

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 161. ....

I – (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 195. ....

I

..... -

...

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 12. (Revogado)

§ 13. (Revogado)

§ 14. A lei poderá definir setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, “a”, do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.” (NR)

“Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiará, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto sobre bens e serviços ou que contribuem para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 4º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

“Art.60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e III do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159- B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....” (NR)

“Art. 91. (Revogado)”

Art. 5º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º e 2º, na data de sua publicação;

II – em relação aos arts. 3º e 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano de referência, assim entendido aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 6º. Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência, os seguintes dispositivos:

I – da Constituição Federal: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e §§ 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e §§ 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, “b”, IV e §§ 12 e 13; e

II – do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 91.”



## ANEXO 2

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N.º 45, DE 2019 (De autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros) Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional: Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 61 .....

§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a:

I- Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos;

II - Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;

III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores;

IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.

§ 4º Nos projetos apresentados na forma do § 3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos:

I- um terço dos Estados e Distrito Federal; ou

II - um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do § 3º deste artigo.

§ 5º Não se aplica o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo aos projetos que tratem das normas gerais previstas no art. 146, III, 'a' a 'd', exceto quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto." (NR)

"Art. 105. ....

III - .....

d) contrariar as leis complementares relativas ao imposto a que se refere o art. 155, IV, bem como a regulamentação de que trata o art. 155, § 7º, I, negar-lhes vigência ou lhes dar interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.  
..... " (NR)

"Art.146. ....

III - .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, III e VIII, e 155, IV, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 13 ;

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda  
..... "(NR)

"Art. 149. ....

§ 2º .....

I - não incidirão sobre:

a) as receitas decorrentes de exportação;

b) as operações sujeitas ao imposto de que trata o art. 153, VIII;

..... "(NR)

"Art. 150 .....

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

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser



concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição. .  
..... "(NR)

"Art. 153. ....

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

IX- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I e li do caput deste artigo.

§ 2º .....

III- incidirá também sobre verbas indenizatórias, naquilo que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei;

III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

V - será monofásico, na forma da lei;

VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.

§ 7º O imposto previsto no inciso IX atenderá ao seguinte:

I - incidirá também se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

II - a lei que o instituir definirá:

a) a parcela do produto da arrecadação retida pela União para financiar as atividades de arrecadação, cobrança e fiscalização;

b) a forma pela qual as atividades mencionadas na alínea 'a' deste inciso poderão ser compartilhadas com os Municípios, inclusive quanto à determinação do valor de bens imóveis neles localizados." (NR)

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

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III- imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 6º .....

III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas, nos termos da lei complementar.

IV - terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;

b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;

c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

b) nas locações e cessões de bens e direitos;

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

V - a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;

VI - não incidirá:

a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;

b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;

c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

VII- sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;

c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;

VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;

b) medicamentos;

c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;

d) bens do ativo imobilizado;

e) saneamento básico;

f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

IX - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;

X- poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;

XI - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal." (NR)

"Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:

I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;

II- definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;

III - estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário; Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertencam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse." (NR)

"Art.156. ....

§ 5º Lei complementar estabelecerá, em relação aos impostos previstos nos incisos I e II do caput deste artigo:

I - alíquotas mínimas;

II - limites para concessão de benefícios fiscais;

III - reajustes mínimos da base de cálculo, em caso de omissão do legislador local em atualizar o valor dos bens sujeitos à tributação.

§ 6º Os impostos de que trata o § 5º deste artigo poderão ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio que defina a entrega de parcela do produto da arrecadação destinada a financiar essas atividades e as atribuições que poderão ser compartilhadas com os Municípios." (NR)

## "Seção VI

### Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 156-A. Do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV, trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento pertencem à União, observado o disposto no art. 159, IV."

"Art. 157 .....

III - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII." (NR)

"Art. 158 .....

III - o produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores terrestres licenciados em seus territórios;

.....

V - vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 15 5, IV;

VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V do caput deste artigo, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - oitenta e quatro inteiros e vinte e seis centésimos por cento pertencerá ao Município de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 155, § 7º, VII;

II - quinze inteiros e setenta e quatro centésimos por cento serão repassados de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal." (NR)

"Art. 159 .....

I - do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 15 3, III, e do imposto ou contribuição social que instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelos arts. 154, I, e 195, § 4º:

a) dezessete inteiros e noventa e dois centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) dois inteiros e cinco décimos por cento para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

e) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

.....

IV -dos recursos recebidos de acordo com o art. 156-A:

a) quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento ao fim do de que trata o inciso I, 'a', do caput deste artigo;

b) quatro inteiros e quarenta e dois centésimos por cento ao fim do de que trata o inciso I, 'b', do caput deste artigo;

c) cinquenta e nove centésimos por cento para aplicação nos programas de financiamento de que trata o inciso I, 'c', do caput deste artigo;

d) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'd' , do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

e) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'e', do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

f) um inteiro e noventa e sete centésimos por cento a fundo destinado aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

.....

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso IV, 'f', do caput deste artigo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso IV, 'f', do caput deste artigo, observados os critérios

estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II. ....

"(NR)

"Art. 159-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão:

I - fundo para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura;

II - fundo com os mesmos objetivo e destinação, em relação aos Municípios.

§ 1º Considera-se receita per capita para fins do disposto neste artigo a receita dos impostos próprios arrecadada pelo ente federativo, deduzida das entregas constitucionais transferidas e adicionada das recebidas, e dividida pela população.

§ 2º A lei complementar de que trata o art. 161, II, 'c', poderá prever hipótese de:

I - destinação de parcela do produto da arrecadação de impostos, inclusive a proveniente de transferências, ao fundo;

II - retenção ou redução de valores dos fundos de que trata este artigo relativos a ente federativo que deixe de instituir e efetivamente arrecadar impostos de sua competência, autorizada a exclusão de sua participação no fundo."

"Art. 161. ....

II- estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que tratam:

a) os arts. 157, III, e 158, VI, aos Estados e aos Municípios, respectivamente;

b) o 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seus incisos I e IV, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

c) o art. 159-A, inclusive os critérios de determinação anual do valor a ser destinado aos fundos e de mensuração da receita per capita;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 156-A, 157, 158, 159 e 159-A.

IV - estabelecer as regras de distribuição da receita do imposto de que trata o art. 155, III, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos;



V - autorizar a distribuição de até dez por cento dos recursos do art. 158, parágrafo único, I, com base na população do Município..... " (NR)

## "SEÇÃO VII

### Da Administração Tributária

Art. 162-A. As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, e gozam de autonomia administrativa, financeira e funcional, incumbindo-lhes o financiamento do Estado, por meio do ingresso das receitas.

§ 1º Lei complementar, de iniciativa do Poder Executivo, estabelecerá as normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo, inclusive, sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos ocupantes dos cargos de suas carreiras específicas, mencionadas no inciso XXII do caput do artigo 37 da Constituição Federal.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, por lei, normas específicas para a organização de suas administrações tributárias, observadas as disposições previstas na lei complementar de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º A autoridade administrativa tributária de que trata este artigo é o integrante das carreiras de tributação, fiscalização e arrecadação da União, dos Estados, do Distrito Federal e municípios e seus congêneres, que exerçam atividades típicas e exclusivas de Estado.

§ 4º Às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são asseguradas a iniciativa de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias.

§ 5º Para a realização das suas atividades será assegurado às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, percentual sobre o produto da sua arrecadação, nos termos do art. 167, IV e outras fontes estabelecidas em lei.

§ 6º É assegurada aos membros das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a percepção de parcela remuneratória vinculada ao desempenho institucional.

§ 7º À autoridade administrativa tributária mencionada neste artigo, aplica se, como limite remuneratório, o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal."

"Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

I - a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação:

II - a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;

III - a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;

IV - a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;

V - os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;

VI - a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios." (NR)

"Art. 167 .....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 156-A, 157, 158, 159 e 159-A, a destinação de recursos para o financiamento das atividades previstas no art. 239 e para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado pelos arts. 153, § 7º, II, 'a', 156, § 6º, 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos 28 28 recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, 'a' e 'b', e IV, 'a', 'b' e 'f, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. .... " (NR)

"Art. 195 .....

§ 13. Lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, 'a', do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou faturamento.

§ 14. Lei poderá instituir outras fontes de custeio da previdência social em substituição, total ou parcial, à contribuição de que trata o inciso I, 'a', do caput deste artigo, inclusive mediante estabelecimento de adicional do imposto previsto no art. 155, IV.

§ 15. O valor remanescente dos recursos previstos no art. 156-A, após as entregas e destinações previstas nesta Constituição Federal, será integralmente utilizado no financiamento da seguridade social. " (NR)

"Art. 198 .....

§ 2o .....

II -no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 15 5, dos recursos de que trata o art. 15 7 e das entregas previstas no art. 159, I, 'a', e IV, 'a' e 'f, deduzidas as parcelas que forem transferidas à União e aos respectivos Municípios;

III- no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, 'b', e IV, 'b', e § 3º .....

"Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados e Distrito Federal à União e aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

§ 5º A União destinará à educação básica pública, como fonte adicional de financiamento, três inteiros e trinta e sete centésimos por cento da receita resultante de impostos e transferências a que se referem o caput e o § 1º deste artigo.

§ 6º As cotas estaduais e municipais dos recursos de que trata o § 5º deste artigo serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino." (NR)

"Art. 239. O fundo de custeio do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º deste artigo será financiado por parcela dos recursos de que trata o art. 156-A, nos termos da lei.

§ 1º Sem prejuízo das destinações previstas no caput, da parcela dos recursos mencionados no art. 156-A pertencentes à União, pelo menos onze inteiros e setenta e um centésimos por cento 30 30 serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto de que trata o art. 155, IV, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos programas mencionados no § 2º deste artigo, até a data da promulgação desta Constituição . ..... " (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com o seguinte artigo alterado:

"Art. 60. ....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento dos recursos a que se referem o inciso IV do caput do art. 155; o inciso III do art. 157; os incisos II, III, V e VI do caput do art. 158; e as

alíneas 'a' e 'b' do inciso I e alíneas 'a', 'b' e 'f' do inciso IV do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal.  
..... " (NR)

Art. 3º A União instituirá, nos termos da lei, contribuição sobre operações com bens e serviços, que será cobrada de acordo com as regras de incidência estabelecidas para o imposto sobre bens e serviços, de que trata o art. 155, IV, da Constituição Federal.

§ 1º A contribuição de que trata o caput:

I- terá alíquota de até 1% (um por cento); e

II - somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos no primeiro exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, não se lhe aplicando as vedações dos arts. 150, III, "b" e "c"; 154, I; e 195, § 6º, da Constituição Federal.

§ 2º O contribuinte poderá compensar o valor pago com a contribuição social prevista no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, preservando-se a destinação da contribuição compensada.

§ 3º Após o fim da exigência da contribuição de que trata o art. 195, I, "b", da Constituição Federal, eventuais saldos credores acumulados serão restituídos em até sessenta dias.

§ 4º Caso a restituição prevista no § 3º deste artigo não ocorra no prazo nele fixado, o contribuinte poderá compensar o saldo credor acumulado na apuração do imposto sobre bens e serviços, deduzindo-se o valor compensado da participação da União no produto de sua arrecadação.

Art. 4º No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional, os impostos de que tratam os arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal, terão as alíquotas fixadas de forma a que suas arrecadações substituam as dos tributos previstos nos arts. 153, IV e V; 155, 11; 156, 111; 177, § 4º; 195, I, "b", e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

§ 1º A substituição de arrecadações que trata este artigo observará o seguinte:

I - no segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, as alíquotas, ad valorem ou ad rem, dos impostos substitutos serão reduzidas a um quinto do percentual ou valor fixado na legislação para atender o disposto no caput deste artigo;

II - a partir do terceiro exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, as alíquotas, reduzidas na forma do inciso I deste parágrafo, serão acrescidas, a cada exercício, em um quinto do percentual ou valor mencionado no referido inciso, até serem integralmente aplicadas a partir do início do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

III - as alíquotas dos tributos substituídos, aplicadas no exercício anterior ao do início da substituição de arrecadações, serão reduzidas em um quinto a cada exercício a partir do segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

IV - fica vedada a elevação ou restabelecimento de alíquotas dos tributos substituídos por parte dos entes federativos e do Senado Federal, no caso das alíquotas interestaduais do imposto de que trata o art. 155, 11, da Constituição Federal, bem como a adoção de bases de cálculo especiais que elevem sua incidência no período de substituição das arrecadações.

§ 2º Lei complementar disporá sobre a substituição de arrecadações de que trata este artigo, inclusive quanto:

I - aos instrumentos de aferição da manutenção da carga tributária global relativa aos tributos substituídos, admitida sua redução em caso de aumento da carga tributária relativa aos tributos sobre a renda e o patrimônio (arts. 153, III, VI e VII; 155, I e III; 156, I e II; 195, I, "c");

II - à eventual redução ou majoração, geral ou específica, de alíquotas dos impostos substitutos com o objetivo de atender o disposto no caput deste artigo, estabelecendo parâmetros de frustração de receitas que autorizem a não aplicação do art. 150, III, "b", da Constituição Federal;

III - à forma pela qual o Poder Executivo federal e o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional proporão os ajustes que trata o inciso II deste parágrafo, que somente serão implementadas após aprovação por meio de decreto legislativo do Congresso Nacional.

§ 3º As alíquotas fixadas de acordo com o § 2º deste artigo serão aplicadas após o período referido no caput deste artigo até que lei, no caso do imposto previsto no art. 153, VIII, ou lei complementar, no caso do imposto previsto no art. 155, IV, ambos da Constituição Federal, disponha de forma diferente.

Art. 5º No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional, o produto da arrecadação dos impostos referidos nos arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal, será distribuído entre a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município de acordo as seguintes regras:

I - a arrecadação dos impostos mencionados no caput será depositada em conta unificada;

II - sua distribuição será realizada de acordo com a participação percentual de cada ente federativo na arrecadação, líquida de restituições, dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV e V; 155, li; 156, III; 177, § 4º; 195, I, "b", e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional;

III - serão subtraídas da arrecadação do ente federativo as entregas realizadas de acordo com os arts. 158, III e IV; e 159; da Constituição Federal, e art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, todos com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, e adicionadas à arrecadação do ente federativo que as recebeu;

IV - os cálculos serão feitos com base nas arrecadações e entregas ocorridas no período compreendido entre o início do quarto e o final do segundo exercícios anteriores ao da distribuição de recursos.

§ 1º Estabelecida a distribuição a que terão direito, a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município observarão vinculação de receitas equivalente à participação percentual de receitas que no período a que se refere o inciso IV do caput deste artigo estiveram vinculadas ao financiamento da seguridade social (art. 195), da educação básica pública (art. 212, § 5º), do programa do seguro-desemprego e abono salarial (art. 239, caput), dos programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (art. 239, § 1º), e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB (art. 60, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

§ 2º As aplicações mínimas nas ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2º) e na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, caput) serão calculadas conforme o § 1º deste artigo, exceto no caso da União, que observará o disposto no art. 11 O do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º O cálculo de que trata o § 1º deste artigo observará as desvinculações de receitas estabelecidas nos arts. 76 a 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 4º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo necessários para a aplicação do disposto deste artigo.

Art. 6º Entre o sexto e o décimo quarto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I - a distribuição do produto da arrecadação dos impostos mencionados no caput do art. 5º desta Emenda Constitucional será realizada da seguinte forma:

a) no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, noventa por cento da distribuição será realizada com base em coeficiente de distribuição fixado de acordo com as regras previstas no art. 5º desta Emenda Constitucional e dez por cento, com base no texto constitucional com redação dada por esta Emenda Constitucional:

b) no sétimo exercício, apurar-se-á coeficiente de distribuição fixado de acordo com as regras previstas no art. 5º desta Emenda Constitucional, que permanecerá fixo até o décimo quarto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, e os percentuais mencionados no inciso I serão de oitenta por cento e vinte por cento, respectivamente;

c) no oitavo exercício, os percentuais serão de setenta por cento e trinta por cento, respectivamente;

d) no nono exercício, sessenta por cento e quarenta por cento, respectivamente;

e) no décimo exercício, cinquenta por cento e cinquenta por cento, respectivamente;

f) no décimo primeiro exercício, quarenta por cento e sessenta por cento, respectivamente;

g) no décimo segundo exercício, trinta por cento e setenta por cento, respectivamente;

h) no décimo terceiro exercício, vinte por cento e oitenta por cento, respectivamente;



i) no décimo quarto exercício, dez por cento e noventa por cento, respectivamente;

j) a partir do décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, aplicar-se-ão integralmente as regras previstas no texto constitucional com redação dada por esta Emenda Constitucional;

II- parcela da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, será destinada ao financiamento da seguridade social, calculada da seguinte forma:

a) apurar-se-á coeficiente da participação da contribuição social de que trata o art. 195, I, "c", da Constituição Federal, na soma da arrecadação desta com a do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, verificada entre o início do segundo e o final do quarto exercícios subsequentes ao de publicação desta Emenda Constitucional;

b) no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, a parcela vinculada ao financiamento da seguridade social será de noventa por cento do montante equivalente à aplicação do coeficiente de que trata a alínea "a" deste inciso sobre a arrecadação do imposto nela mencionado;

c) no sétimo exercício, o percentual mencionado na alínea "b" deste inciso será de oitenta por cento;

d) no oitavo exercício, setenta por cento;

e) no nono exercício, sessenta por cento;

f) no décimo exercício, cinquenta por cento;

g) no décimo primeiro exercício, quarenta por cento;

h) no décimo segundo exercício, trinta por cento;

i) no décimo terceiro exercício, vinte por cento;

j) no décimo quarto exercício, dez por cento.

Parágrafo único. Nos cálculos de que trata o inciso 11 do caput deste artigo excluem-se as receitas do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, cujo

produto da arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal.

Art. 7º Lei complementar definirá a forma de aproveitamento dos saldos credores acumulados dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV; 155, li; 177, § 4º; 195, I, "b", e IV; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

Art. 8º A partir do início do décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, IX, da Constituição Federal, será integralmente entregue aos Municípios e Distrito Federal nos termos dos arts. 158, VI, e 161, 11, "a", da Constituição Federal, observada a seguinte transição:

I - no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, noventa por cento do produto da arrecadação do imposto será distribuído entre os Estados e Distrito Federal de acordo com a participação percentual de cada um na arrecadação do imposto de que trata o art. 155, I, da Constituição Federal, ocorrida entre o início do segundo e o final do quarto exercícios subsequentes ao de publicação desta Emenda Constitucional, e dez por cento será distribuído entre os Municípios nos termos da lei complementar de que trata o art. 161, II, "a", da Constituição Federal;

II- no sétimo exercício, os percentuais mencionados no inciso I serão de oitenta por cento e vinte por cento, respectivamente;

III - no oitavo exercício, setenta por cento e trinta por cento, respectivamente;

IV - no nono exercício, sessenta por cento e quarenta por cento, respectivamente;

V - no décimo exercício, cinquenta por cento e cinquenta por cento, respectivamente;

VI - no décimo primeiro exercício, quarenta por cento e sessenta por cento, respectivamente;

VII - no décimo segundo exercício, trinta por cento e setenta por cento, respectivamente;

VIII- no décimo terceiro exercício, vinte por cento e oitenta por cento, respectivamente;

IX - no décimo quarto exercício, dez por cento e noventa por cento, respectivamente.

Art. 9º O percentual de que trata o art. 158, III, da Constituição Federal, será de:

I - cinquenta e cinco por cento, no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

II - sessenta por cento, no sétimo exercício;

III - sessenta e cinco por cento, no oitavo exercício;

IV - setenta por cento, no nono exercício;

V - setenta e cinco por cento, no décimo exercício;

VI - oitenta por cento, no décimo primeiro exercício;

VII - oitenta e cinco por cento, no décimo segundo exercício;

VIII - noventa por cento, no décimo terceiro exercício;

IX - noventa e cinco por cento, no décimo quarto exercício.

Art. 10. Até que produza efeitos a lei complementar a que se refere o art. 161, IV, da Constituição Federal, o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, III, da Constituição Federal, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos será distribuído por critério populacional.

Art. 11. A lei complementar de que trata o art. 159-A da Constituição Federal definirá parcela do fundo de que trata o inciso I do referido artigo, destinada a reduzir eventuais perdas de receitas dos Municípios em decorrência da aprovação desta Emenda Constitucional, dispondo sobre critérios de repartição dos recursos. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se até o décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 12. A lei complementar de que trata o art. 162-A da Constituição Federal será apresentada no prazo máximo de cento e oitenta dias, contados da data da publicação desta Emenda Constitucional, observando-se que:

§ 1º Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 162-A da Constituição Federal, são integrantes da carreira de Auditoria Fiscal Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os atuais servidores da administração tributária dos entes da federação, cujos cargos efetivos, na data da posse, ou até 31 de dezembro de 2018, fossem providos por concurso público, exigissem, como requisito de habilitação, a formação em nível superior e

detivessem as competências exclusivas de fiscalização e constituição do crédito tributário pelo lançamento ou julgamento de seu processo administrativo fiscal.

§ 2º O previsto neste artigo não acarretará qualquer prejuízo ao servidor ativo, aposentado e pensionista, preservando-se todos os efeitos legais, inclusive para fins do disposto no inciso III do § 1º do art. 40 da Constituição Federal, resguardada a aplicação das regras de transição previstas nas Emendas Constitucionais nos 41, de 19 de dezembro de 2003, e 47, de 05 de julho de 2005.

§ 3º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no prazo de até cento e oitenta dias após a publicação da lei complementar de que trata artigo, editarão leis adequando-se ao previsto neste artigo.

Art. 13. No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I - a cobrança de tributos conforme o regime especial de que trata o art. 146, III, "d", observará o seguinte:

a) as alíquotas aplicáveis permanecerão inalteradas, mantidas as respectivas destinações de arrecadação;

b) os créditos relativos aos tributos de que tratam os arts. 155, II, 195, I, "b", e 239, da Constituição Federal, decorrentes da aquisição de bens e serviços de empresas optantes pelo regime especial serão aproveitados pelas não optantes, nos limites e condições fixados na legislação;

c) lei complementar definirá as hipóteses em que se dará o aproveitamento dos créditos mencionados na alínea "b" deste inciso na apuração do imposto de que trata o art. 155, IV, da Constituição Federal, observada a proporção da substituição de arrecadação prevista no art. 5o desta Emenda Constitucional;

II- a vedação estabelecida no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal.

Art. 14. As alterações promovidas por esta Emenda Constitucional observarão as regras estabelecidas pelo Novo Regime Fiscal, de que trata a Emenda Constitucional no 95, de 2016, enquanto vigentes.

Art. 15. Fica garantida à Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, tratamento tributário diferenciado, pelo prazo estabelecido nos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que realizem operações com bens e serviços na Zona Franca de Manaus, inclusive os destinados a consumo interno, industrialização em qualquer grau, beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, gozarão, nos termos da lei complementar de trata o caput do § 7º do art. 155 da Constituição Federal, de crédito presumido do imposto sobre operações com bens e serviços fixado de forma a manter o diferencial de competitividade conferido, na data da promulgação desta Emenda Constitucional, pela legislação dos tributos por ela extintos às operações de que trata este artigo.

Art. 16. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I - a partir do segundo exercício subsequente ao de sua publicação em relação às alterações promovidas nos seguintes dispositivos: arts. 61; 105; 153, VIII e § 6º; 155; 155-A; 161, IV; todos da Constituição Federal;

II - a partir do sexto exercício subsequente ao de sua publicação em relação às alterações promovidas nos seguintes dispositivos:

a) aos arts. 146; 149; 150; 153, IX e §§ 1º e 7º; 156-A; 157; 158, V e parágrafo único; 159; 159-A; 161,11, III e V; 167; 195; 198; 212; 239, todos da Constituição Federal;

b) ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - a partir do décimo quinto exercício subsequente ao de sua publicação em relação ao art. 158, III e VI, da Constituição Federal;

IV - a partir da sua publicação em relação aos demais dispositivos.

Parágrafo único. As normas regulamentadoras das alterações no Sistema Tributário Nacional promovidas por esta Emenda Constitucional poderão ser editadas a partir da data da sua publicação.

Art. 17. Ficam revogados, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I- os arts. 153, IV e V do caput e §§ 3º e 5º; 155, I e 11 do caput e §§ 1º a 5º ; 156, III do caput e § 3º ; 157, 11; 158, IV; 159, 11 e III e § 4º ; 161 , I; 177, § 4º ; 195, I, "b" e "c" e IV e § 12;

II- os arts. 60, § 5º, e 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.