

Tributação do Consumo: as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023

Consumption Taxation: Origins, the Brazilian Experience, its Collapse, and the Rationale behind Constitutional Amendment 132/2023

Eric Castro e Silva

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito pela Universidade de Cambridge, Reino Unido. Professor de Direito Financeiro e Tributário na UFPE. Advogado em Recife. *E-mail:* ericcastroesilva@gmail.com.

Diljesse de Moura Vasconcelos

Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito do Recife – UFPE. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Conselheiro Titular da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. *E-mail:* dmourav@gmail.com.

Recebido em: 13-1-2025 – Aprovado em: 28-3-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.7.2025.2682>

Resumo

O artigo examina a evolução da tributação sobre o consumo no Brasil, desde suas origens históricas até o colapso do sistema prévio à Emenda Constitucional n. 132/2023, que reformulou integralmente essa base tributária. Inicialmente, delimita o conceito de consumo como manifestação de renda e analisa as características dos tributos indiretos, como a transferência do ônus tributário ao consumidor final e sua regressividade. Em seguida, traça um panorama histórico global, destacando o desenvolvimento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) na França e sua disseminação internacional, além das experiências canadense e europeia. O estudo em seguida analisa as opções equivocadas do modelo brasileiro, como a fragmentação da base tributária entre mercadorias e serviços, a adoção do princípio da origem e a ausência de neutralidade econômica, que resultaram em um sistema complexo, litigioso, ineficiente e opaco. A EC n. 132/2023 é analisada como uma tentativa de superar essas falhas, oferecendo uma nova oportunidade para estruturar um sistema tributário mais justo e simples. O artigo conclui ressaltando a importância de aprender com o passado para evitar a repetição dos erros históricos e consolidar um modelo eficiente de tributação sobre o consumo no país.

Palavras-chave: tributação sobre o consumo, Imposto sobre o Valor Agregado, EC n. 132/2023, Sistema Tributário Brasileiro, neutralidade econômica.

Abstract

The article examines the evolution of consumption taxation in Brazil, from its historical origins to the collapse of the system preceding Constitutional Amendment 132/2023, which entirely restructured this tax base. Initially, it delineates the concept of consumption as a manifestation of income and analyzes the characteristics of indirect taxes, such as the shifting of the tax burden to the final consumer and their regressive nature. It then provides a global historical overview, highlighting the development of the Value-Added Tax (VAT) in France and its international adoption, alongside the Canadian and European experiences. The study further analyzes the flawed choices of the Brazilian model, including the fragmentation of the tax base between goods and services, the adoption of the origin principle, and the lack of economic neutrality, which resulted in a complex, litigious, inefficient, and opaque system. Constitutional Amendment 132/2023 is evaluated as an attempt to overcome these flaws, offering a new opportunity to build a fairer and simpler tax system. The article concludes by emphasizing the importance of learning from the past to avoid repeating historical mistakes and to establish an efficient consumption taxation model in the country.

Keywords: consumption taxation, Value-Added Tax, Constitutional Amendment 132/2023, Brazilian Tax System, economic neutrality.

1. Introdução

Desde os primórdios da humanidade o consumo é uma das bases tributárias mais relevantes. A necessidade de adquirir bens e serviços para satisfazer demandas essenciais do ser humano sempre esteve no centro das interações econômicas, constituindo uma das formas mais visíveis e acessíveis de incidência tributária. Na moderna teoria econômica, o consumo é compreendido como uma manifestação de renda: a riqueza nova gerada ao longo do ciclo econômico sendo utilizada para adquirir produtos e serviços em um momento específico.

Historicamente, os sistemas tributários buscaram captar a tributação do consumo no ponto de maior facilidade arrecadatória, geralmente na circulação de mercadorias, seja nas etapas iniciais de produção ou na compra pelo consumidor final. Entretanto, com o advento da Revolução Industrial, que trouxe extensos e complexos processos produtivos caracterizados por longos ciclos econômicos – envolvendo produção especializada, atacado e varejo –, tornou-se evidente que os modelos tradicionais de tributação sobre o consumo geravam distorções econômicas severas. A cumulatividade inerente a esses sistemas começou a comprometer os próprios fundamentos do capitalismo, ao incentivar a verticalização das cadeias produtivas, fomentar a concentração econômica e os oligopólios, e acentuar as desigualdades sociais.

Para mitigar esses impactos negativos, a França inovou, na década de 1950, ao introduzir o modelo de tributação sobre o consumo baseado no valor agregado (IVA). Esse sistema mostrou-se altamente eficiente ao equilibrar arrecadação com

neutralidade econômica, evitando distorções e fomentando um ambiente econômico equitativo. O modelo francês rapidamente se expandiu pela Europa, impulsionado pelo projeto de integração econômica e política do pós-guerra que culminaria na União Europeia, e, posteriormente, foi adotado por praticamente todos os países do mundo, com exceção dos Estados Unidos.

O Brasil, de forma paradoxal, foi um dos primeiros países a implementar a técnica do IVA, ainda na década de 1950, constitucionalizando-a na década de 1960 para o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre a circulação de mercadorias e, posteriormente, alguns serviços, o ICMS.

Contudo, apesar desse pioneirismo, decisões equivocadas ao longo dos 60 anos subsequentes foram corroendo a tributação sobre o consumo brasileira, levando-a a um colapso irremediável. A Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132/2023) vem, assim, refundar a tributação sobre o consumo no Brasil, oferecendo uma segunda oportunidade para não se repetir aqueles erros históricos e finalmente se implementar aqui um sistema mais eficiente e equitativo.

A finalidade desse artigo é então, em última análise, identificar quais foram os erros e as razões que levaram a necessidade do Brasil em ter que reestabelecer as bases da sua tributação sobre o consumo em pleno século XXI para que, principalmente, o novo sistema não repita os mesmos vícios do anterior.

Para tanto o artigo se inicia delimitando e conceituando a base tributária consumo e como ela se enquadra no ciclo econômico da renda, daí retirando as características que lhe conferem o nome de “tributação indireta” e classificam aqueles que compõem o seu aspecto pessoal em “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, figuras centrais para entender o mecanismo econômico que permite a transferência do ônus financeiro do tributo para o consumidor final, o que é essencial para garantir a neutralidade econômica, mas também a torna regressiva.

Em seguida faz-se toda uma análise histórica da tributação sobre o consumo, em particular no Brasil, para demonstrar como a cobrança cumulativa de tributos comprometeu o próprio regime capitalista, no que resultou na criação na França do imposto sobre o consumo incidente apenas sobre o valor que se agrega em cada elo do ciclo produtivo, assegurando assim a neutralidade, modelo que se espalhou rapidamente pelo mundo. Nesse contexto, o artigo avalia em particular a experiência bem sucedida da Europa e do Canadá e termina por apontar os erros praticados no Brasil que culminaram na necessidade da criação do novo sistema pela EC n. 132/2023.

2. Conceito e características da tributação sobre consumo

No cenário mundial, a arrecadação fiscal se sustenta sobre três pilares: a renda, o patrimônio e o consumo. Influenciado pelo Modelo Econômico Circular de Renda, cujas ideias iniciais remontam ao economista francês François Ques-

nay¹ e que foram mais recentemente refinadas por Musgrave², Schoueri³ demonstra que todas as referidas bases tributárias são expressões da renda do indivíduo em diferentes momentos e formas de manifestação na seara econômica⁴.

Assim, a renda pode ser captada pela tributação nos momentos de (i) sua produção, mas ainda anterior à sua distribuição, perfazendo a base para a tributação da renda da pessoa jurídica; (ii) sua distribuição, mas ainda não consumida, poupada ou reinvestida, que dá azo à tributação da renda de pessoas físicas; (iii) sua poupança ou reinvestimento, que corresponde à base para a tributação sobre o patrimônio; e, finalmente (iv) seu consumo, que recai sobre os vínculos obrigacionais, produtos industrializados, importação, exportação e circulação de mercadorias, base da tributação sobre o consumo⁵.

Observa-se, portanto, que o consumo se refere ao momento de dispêndio da renda auferida pelo indivíduo, com o propósito de adquirir bens e tomar serviços prestados por outrem⁶.

A tributação sobre o consumo é aquela incidente nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços. Em termos práticos, a tributação sobre o consumo recai sobre a produção, a industrialização e a circulação de mercadorias e prestação de serviços dentro ou fora do território nacional⁷.

Por ser um país de nível econômico intermediário, caracterizado por uma profunda desigualdade e concentração de renda, a base tributária consumo é extremamente relevante para a arrecadação tributária do Brasil. Dados do Instituto Fiscal Independente do Senado Federal indicam que a tributação sobre bens e serviços corresponde a mais de 40% da arrecadação no Brasil, enquanto nos países membros da OCDE há uma distribuição equitativa da arrecadação tributária sobre a renda, o patrimônio e o consumo⁸.

¹ QUESNAY, François. *Tableau économique*. In: MEULENAERE, H. de; PERROUX, F. (org.). *François Quesnay et la physiocratie*. Paris: Presses Universitaires de France, 1958.

² Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

⁴ Nesse sentido é a clássica doutrina de Alfredo Augusto Becker. Vide: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 328-330.

⁵ Cf. FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: IBDT/Nupem, 2024, p. 20.

⁶ Cf. STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economia do setor público*. São Paulo: Atlas, 2014.

⁷ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos* v. 34, n. 66. Florianópolis, 2013, p. 213-234. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 14 jan. 2025.

⁸ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). *Relatório de acompanhamento fiscal: panorama da tributação no Brasil*. Senado Federal, Brasília, 2021. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 3 dez. 2024

A tributação sobre o consumo é considerada “indireta” porque o ônus do tributo não recai diretamente sobre a renda ou o patrimônio de quem consome, mas sim sobre o valor dos bens e serviços adquiridos, daí por que os tributos sobre o consumo também não conseguem diretamente aferir a capacidade contributiva dos consumidores.

Diferente dos tributos diretos, que são cobrados diretamente dos contribuintes com base em sua renda ou patrimônio, os tributos indiretos incidem sobre o preço de mercadorias e serviços, sendo geralmente repassados ao consumidor final pelo produtor ou fornecedor, no que se denomina de “repercussão econômica”, que é a capacidade de transferir o ônus financeiro do tributo ao longo da cadeia produtiva⁹.

A repercussão econômica – ou translação do tributo – cria uma separação entre quem recolhe o tributo para os cofres públicos, que no Brasil comumente se denomina de “contribuinte de direito” e aquele que suporta, no preço da mercadoria ou serviço, o ônus econômico do tributo, conhecido como “contribuinte de fato”¹⁰.

A repercussão econômica ínsita aos tributos sobre o consumo também os torna regressivos, incidindo de forma mais onerosa sobre os consumidores de menor renda. Isso ocorre porque esses consumidores gastam uma parcela maior de sua renda em consumo em comparação com consumidores de maior poder aquisitivo, o que significa que, independentemente da renda do consumidor, todos pagam o mesmo valor absoluto de imposto ao adquirir um produto ou serviço¹¹, o que pode aumentar a desigualdade econômica¹².

É também em razão da repercussão econômica que os tributos sobre o consumo cobrados sobre o valor agregado conseguem atingir um maior grau de

⁹ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos* v. 34, n. 66. Florianópolis, 2013, p. 213-234. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 14 jan. 2025.

¹⁰ Nesse sentido a lição de José Souto Maior Borges: “Pelo fenômeno econômico da repercussão ou translação do tributo, o contribuinte de direito (*de jure*), ou contribuinte percutido, translada ou faz repercutir o ônus tributário sobre outra pessoa ou pessoas – o contribuinte ou contribuintes de fato (*de facto*). [...] Decorre, face ao acima exposto, que o sujeito passivo da obrigação tributária nem sempre é, definitivamente, gravado pelo tributo. Economicamente, carga tributária pode ser suportada por pessoa distinta do contribuinte de direito. A incidência econômica do tributo é sobre a pessoa que suporta em definitivo o ônus monetário. [...] Diz-se que a incidência econômica é direta quando recai sobre o contribuinte percutido, e indireta quando assenta sobre o contribuinte repercutido. In: BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 186.

¹¹ STIGLITZ, J. E. *The price of inequality*. 1. ed. New Yor: W.W. Norton & Company, 2012. Capítulo 2.

¹² STIGLITZ, J. E.; ROSENGARD, J. K. *Economics of the public sector*. 4. ed. New York: W.W. Norton & Company, 2015, p. 505-605.

neutralidade em relação aos demais, particularmente os de incidência cumulativa¹³.

Por neutralidade, entenda-se uma tributação que não interfere nas decisões de alocação de capital dos agentes econômicos, permitindo que as escolhas de investimento e produção sejam orientadas pelos fundamentos econômicos, e não por incentivos ou distorções causadas pela estrutura tributária¹⁴.

Na tributação sobre o consumo, o grau de neutralidade é inversamente proporcional à incidência cumulativa do tributo ao longo de um ciclo econômico. Quanto mais cumulativo o tributo, menor a sua neutralidade, pois a cumulatividade implica que o imposto incide repetidamente ao longo das etapas de produção e distribuição, no que também se chama tributação em “cascata”, aumentando o custo dos bens e serviços e distorcendo os preços¹⁵.

Esse efeito cumulativo tende a influenciar as decisões de alocação dos agentes econômicos, pois empresas podem ser incentivadas a modificar cadeias de produção, verticalizando-as, por exemplo, ou optar por insumos com uma menor incidência de tributos para evitar o aumento de custos¹⁶.

Ao repassar integralmente o ônus econômico do tributo para o contribuinte de fato, por meio da repercussão econômica, o contribuinte de direito não tem por que se preocupar com qualquer questão de ordem tributária para decidir a alocação do seu capital, o que materializa o princípio da neutralidade¹⁷.

Na tributação sobre o consumo, então, a neutralidade é materializada quando se tributa apenas a parcela da riqueza nova surgida em cada elo do ciclo econômico, isto é, sobre o valor que se agrega ao preço da mercadoria ou serviço comparativamente ao preço do elo anterior, daí a defendida superioridade dos tributos do tipo IVA sobre os de incidência cumulativa.

3. Breve histórico da tributação sobre o consumo no mundo

As origens do tributo confundem-se com as origens da própria história do homem em seu viver social. Com a formação dos grupos sociais, em face da sedentarização, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros para atender determinadas necessidade coletivas¹⁸, e como a tributação sempre incide

¹³ LASOK, K. P. E. *EU Value Added Tax Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020, p. 240.

¹⁴ KOLOZS, Borbala. *Neutrality in VAT*. Amsterdam: IBFD, 2016.

¹⁵ Cf. BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: não cumulatividade e princípios*. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁶ Cf. BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: não cumulatividade e princípios*. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 123.

¹⁷ Cf. CASTRO E SILVA, Eric Moraes de. *Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

¹⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 15.

sobre um signo de riqueza, essa se evidencia para o grupo quando da aquisição por um indivíduo de bens e serviços.

No Egito Antigo, por volta de 3.300 a.C., já existia um imposto sobre mercadorias em trânsito entre a produção e o consumo. Durante o Império Romano, o imperador Augusto, no ano 9 d.C., instituiu o *centesima rerum venalium* (v.g., “taxa sobre coisas a venda”), tributo com alíquota de 1% sobre mercadorias vendidas em leilões públicos para custear despesas militares. Mais tarde, o imperador Constantino criou o *chrysagyrum* ou *iustralis collatio*, uma taxa em ouro cobrada de comerciantes a cada quatro anos, exceto de clérigos, oleiros, carpinteiros e outros trabalhadores manuais, destacando o papel dos tributos no suporte ao comércio e à administração pública¹⁹.

Com a chegada da Idade Média, as obrigações fiscais adquiriram um caráter contratual, em que o tributo era uma consequência de acordos entre o senhor feudal e os habitantes da terra²⁰. Esse modelo de tributação, no entanto, não dispensava os servos ao pagamento de tributos como a talha e o dízimo, correspondentes a parte de sua produção, pagos ao senhor feudal e à capela local²¹.

Ainda no período da Idade Média, destaca Lustosa com base na obra de Pinto Ferreira²², ressalta-se a utilização das expressões decorrente do latim “assisa”, que significa literalmente “taxa” ou “imposto”, do qual decorrem os termos “sis” no português, o “excise” no inglês e o “accises” no francês.

A noção de tributação moderna começou a ser delineada com o advento dos Estados nacionais, período em que a separação entre os recursos do monarca e do Estado ainda era tênue²³. A Revolução Francesa (1789-1799) foi um marco na evolução da tributação, ao consolidar a visão do tributo como uma obrigação pública essencial. Durante esse período, estabeleceu-se uma clara distinção entre os bens do governante e os recursos públicos²⁴.

Com o advento da Revolução Industrial no século XIX, a produção em massa transformou os processos produtivos, que se tornaram cada vez mais comple-

¹⁹ Cf. SCACCHETTI, Camila. “*Dai a César o que é de César*”: do dízimo ao ICMS – raízes da tributação sobre o consumo. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 119.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

²¹ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, ref. 20, p. 17.

²² Cf. LUSTOSA, Joaquim. *Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, no contexto do federalismo brasileiro*. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2024.

²³ Cf. BALHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, ref. 20, p. 20.

²⁴ Cf. BALHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, ref. 20.

xos para atender às novas demandas das sociedades industrializadas, o que não foi acompanhado pela tributação incidente sobre mercadorias.

A estrutura cumulativa, e conseqüentemente não neutra da tributação, criou distorções econômicas que impactaram profundamente a organização do capital produtivo e o mercado, o que não passou despercebido pelos economistas da época.

Já em 1776, Adam Smith alertava, em *A riqueza das nações*, sobre os perigos de uma tributação indireta excessiva e não neutra, que aumentava o custo final dos bens e serviços. Para ele, esse tipo de tributação comprometia o poder de compra dos consumidores e limitava o crescimento do mercado, um dos motores fundamentais do progresso industrial²⁵.

Alfred Marshall, em *Principles of economics*, também destacou os efeitos nocivos da tributação cumulativa. Ele argumentou que a falta de neutralidade no sistema tributário obrigava as empresas a adotar estruturas produtivas integradas, eliminando as vantagens da especialização e criando barreiras para novos empreendimentos. O resultado era a formação de oligopólios, que restringiam a competição, um elemento essencial para a inovação e o desenvolvimento econômico²⁶.

A análise econômica apontava para a necessidade urgente de reformulação do sistema tributário sobre o consumo, com o objetivo de torná-lo mais neutro. Essa reforma era fundamental não apenas para reduzir os problemas econômicos identificados, mas também para preservar o próprio sistema capitalista, que começava a ser questionado por sua elevada concentração de renda e aumento da pobreza. O sistema tributário de então, ao contribuir para esses problemas, forneceu argumentos para teorias sociais e movimentos comunistas, que viam na desigualdade crescente um reflexo das falhas estruturais do capitalismo.

3.1. A origem do Imposto sobre o Valor Agregado

Em 31 de dezembro de 1917, a França deu o primeiro passo para a criação de um sistema tributário sobre o consumo que buscasse resolver os problemas de cumulatividade e conseqüente falta de neutralidade identificados por diversos economistas. Nesse ano, foi instituída a *taxa de pagamentos*, um tributo similar ao imposto sobre transmissões vigente na Bélgica até 1970, que incidia sobre “os pagamentos privados comprovados escrituralmente e as vendas a varejo”. No entanto, essa taxa não alcançou o sucesso esperado em termos de arrecadação e neutralidade, revelando-se uma experiência transitória na evolução da tributação sobre o consumo na França²⁷.

²⁵ Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 322, 323 e 343.

²⁶ Cf. MARSHALL, Alfred. *Principios de economia*. Tradução de Rômulo Almeida e Ottolmy Strauch. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

²⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência* n. 56, jun. 2008, p. 248.

Poucos anos depois, em 25 de janeiro de 1920, foi criado na França o *Imposto sobre o Valor dos Negócios* (IVN), que trouxe a novidade da incidência plurifásica sobre mercadorias, alcançando todas as transações comerciais, inclusive a prestação de serviços. Contudo, o IVN também enfrentou problemas significativos, particularmente em relação à complexidade administrativa. Além disso, o IVN competia com uma série de outros impostos únicos, gerando confusão tributária e sobrecarga para os contribuintes²⁸.

Essa situação de ineficiência levou, em 1936, a uma reforma tributária na França. O IVN e muitos impostos únicos foram abolidos, e foi instituído o *Imposto Único Global* sobre a produção, considerado o precursor direto do *Imposto sobre o Valor Agregado* (IVA). Na teoria, esse novo imposto deveria incidir somente na etapa de industrialização dos produtos, limitando o número de contribuintes e, teoricamente, promovendo uma estrutura mais simples e eficiente. No entanto o imposto manteve-se cumulativo, estimulando a verticalização das cadeias produtivas e comprometendo a neutralidade econômica desejada²⁹.

Diante das limitações desses modelos iniciais, o sistema tributário francês continuava a carecer de uma solução que atingisse a neutralidade econômica, principalmente pela eliminação dos efeitos cumulativos. Foi nesse contexto que Maurice Lauré, engenheiro e servidor público da Autoridade Fiscal francesa, elaborou uma proposta e o parlamento aprovou em 1954 o *Impôt sur la Valeur Ajoutée* (IVA)³⁰.

Embora a França tenha sido pioneira na adoção do IVA nos moldes propostos por Lauré, a ideia da dedução “base sobre base” já vinha sendo explorada por outros pensadores. Em 1921, o industrial alemão Von Siemens propôs a substituição do imposto de vendas *Umsatzsteuer* pelo *Veredelt Umsatzsteuer*, que visava implementar a dedução de impostos em cada etapa do processo produtivo. Paralelamente, o economista norte-americano Thomas Adam estudava o conceito de “imposto sobre imposto”, e outros países como Turquia, Grécia e Argentina também já cogitavam mecanismos de dedução; o Japão chegou a formalizar uma proposta em 1949, embora nunca implementada³¹.

O IVA, como o próprio nome indica, incide exclusivamente sobre o valor agregado em cada etapa do ciclo produtivo, tributando apenas a riqueza nova gerada em cada fase. Essa estrutura evita a incidência em cascata, garantindo a

²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência* n. 56, jun. 2008, p. 250.

²⁹ Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência* n. 56, jun. 2008.

³⁰ Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência* n. 56, jun. 2008.

³¹ Cf. EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. International Monetary Fund, 2001, p. 4.

neutralidade econômica defendida pelos economistas. Para alcançar a neutralidade, o valor pago de tributo em uma etapa da produção (débito do contribuinte) torna-se um crédito para o próximo elo da cadeia produtiva, sendo o ônus financeiro do tributo transferido no preço do bem ou serviço para o agente econômico seguinte até, finalmente, ser integralmente suportado pelo consumidor final³².

3.2. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia

Após a Segunda Guerra Mundial, a Europa enfrentou devastação em todos os âmbitos, e os anos 1950 marcaram um período de reconstrução voltado à integração econômica e política, promovendo a substituição de ideais de conflito por princípios de união e cooperação.

Entre as iniciativas para revitalizar o continente, destaca-se a formação da Comunidade Econômica Europeia (CEE) em 1957 pelo Tratado de Roma, assinado por Itália, França, Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, que se tornariam os fundadores da atual União Europeia. Este tratado definiu como objetivos da CEE a expansão econômica e a promoção de relações mais estreitas entre os Estados-membros³³.

Nesse contexto, o Relatório Neumark, publicado em 1963, recomendou a substituição dos impostos cumulativos pelo IVA, inspirado na experiência francesa, como meio de alcançar uma tributação mais justa e uniforme ao longo das etapas de produção e distribuição de bens e serviços, servindo também como instrumento de fortalecimento do mercado comum europeu³⁴.

Em 1967, a Primeira Diretiva da CEE impôs aos Estados-membros a adoção do IVA como um sistema comum de imposto sobre o consumo, que deveria incidir proporcionalmente ao preço dos bens e serviços, eliminando a cumulatividade e promovendo a neutralidade fiscal³⁵.

Com base nesse modelo, a Segunda Diretiva de 1967 consolidou aspectos essenciais do IVA, como o fato gerador, a base de cálculo, e as hipóteses de dedução, introduzindo a progressividade na tributação e proibindo a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo³⁶.

³² Cf. Cf. EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. International Monetary Fund, 2001, p. 16.

³³ RIOS, Marcelo Jabour. A tributação do consumo na União Europeia. *Direito Izabela Hendrix* v. 19, n. 19, outubro de 2017, p. 44.

³⁴ RIOS, Marcelo Jabour. A tributação do consumo na União Europeia. *Direito Izabela Hendrix* v. 19, n. 19, outubro de 2017, p. 47.

³⁵ UNIÃO EUROPEIA. Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. *Jornal Oficial da União Europeia* n. 71, 14 abr. 1967, p. 1.301-1.303. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A31967L0227>.

³⁶ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negó-

A partir da Segunda Diretiva de 1967 o IVA foi consolidado como um imposto abrangente, aplicável a uma base tributária unificada que incluía tanto mercadorias quanto serviços. Além disso, a estrutura do IVA europeu assegurou a plena não cumulatividade, sem distinções entre créditos físicos e financeiros, permitindo que os créditos de IVA acumulados em cada fase de produção fossem integralmente dedutíveis na fase seguinte, reforçando a neutralidade do imposto ao longo de toda a cadeia produtiva³⁷.

Outro princípio adotado foi o do destino, que está em sintonia com as diretrizes do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), particularmente o princípio do tratamento nacional, um dos pilares do sistema multilateral do comércio do período pós-guerra. A aplicação do princípio do destino no IVA europeu implica que o imposto é cobrado no país onde o bem ou serviço é consumido, e não onde é produzido (princípio da origem). O princípio do destino assegura a competitividade das exportações europeias, uma vez que bens exportados não são tributados no país de origem, e as importações são tributadas como se fossem produzidas internamente³⁸.

A Sexta Diretiva, de 1977, tornou-se a mais significativa na harmonização do IVA, estabelecendo a generalidade e a não cumulatividade como princípios fundamentais, e impondo uma base uniforme de incidência sobre todos os bens e serviços, com uma lista comum de isenções. Esse sistema proporcionou maior precisão na identificação do ônus fiscal em cada etapa da cadeia produtiva, sendo o marco da simplificação e do aprimoramento do IVA europeu³⁹.

Também foi a Sexta Diretiva de 1977 que adotou o princípio do destino para as operações internas no mercado comum europeu, estabelecendo que a arrecadação do IVA fica integralmente com o Estado em que o bem ou serviço é consumido e não com o Estado produtor, o que propiciou um forte fluxo financeiro dos países ricos e produtores do norte, particularmente a Alemanha e a França, para os países periféricos e mais pobres, como Portugal e Grécia.

Posteriormente, A Diretiva n. 91/680/CEE, publicada em 16 de dezembro de 1991, implementou a tributação de operações intracomunitárias, elemento essencial para a consolidação do mercado único europeu. Essa medida foi fundamental para a evolução da harmonização fiscal no bloco, culminando na Diretiva n.

cios. *Jornal Oficial da União Europeia* n. 71, 14 abr. 1967. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A31967L0227>, ref. 35, p. 41-62.

³⁷ Cf. FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2024, p. 151.

³⁸ Cf. SILVA, Eric Moraes de Castro e. *Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 33.

³⁹ FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2024, p. 153.

2006/112/CE, promulgada em 28 de novembro de 2006. Esta última consolidou as alterações anteriores à Sexta Diretiva, estabelecendo uma base normativa uniforme para o sistema comum de IVA na União Europeia⁴⁰.

3.3. O Imposto sobre o Valor Agregado no Canadá

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) também chegou ao continente norte-americano, especialmente no Canadá, que instituiu um sistema de tributação indireta inspirado no modelo europeu, mas adaptado para uma federação com divisão de competência tributária entre o governo central e as províncias, razão pela qual alguns no Brasil defendiam o modelo canadense como paradigma para a reforma tributária nacional⁴¹.

A estrutura político-administrativa canadense aproxima-se em alguns pontos da brasileira, especialmente pela adoção de um sistema federativo que lida com uma composição étnica heterogênea e com desigualdades regionais significativas⁴².

Até 1991, quando o governo central implementou o Imposto sobre o Valor Agregado – conhecido como *Goods and Services Tax* (GST) –, a tributação indireta no Canadá consistia em dois principais impostos: o *Manufacturers Sales Tax*, de competência federal, e o imposto de vendas varejista, de competência provincial. Ambos eram caracterizados pela cumulatividade⁴³.

A integração do IVA federal aos impostos indiretos provinciais demandou negociações políticas extensas. Inicialmente, o governo central tentou impor o *Harmonized Sales Tax* (HST), mas posteriormente concluiu que o ideal seria permitir que cada província decidisse pela adoção ou não de um imposto harmonizado ao sistema federal, respeitando a autonomia provincial. Assim, o Canadá se tornou a única federação a conceder discricionariedade às províncias para manterem seus próprios impostos indiretos ou adotarem um IVA harmonizado⁴⁴.

Entre 1997 e 2010, as províncias de Newfoundland, New Scotia, New Brunswick, Ontário e Columbia Britânica optaram por substituir a tributação local

⁴⁰ Cf. FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2024, p. 182.

⁴¹ NETTO, Delfim. Modelo canadense de reforma tributária inspira Paulo Guedes. *CartaCapital*, 7 ago. 2019. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/opiniao/modelo-canadense-de-reforma-tribut%C3%A1ria-inspira-paulo-guedes>. Acesso em: 5 dez. 2024.

⁴² NETO, José Alexandre Costa. *A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e canadiano*. 2018. Universidade de Lisboa, p. 159.

⁴³ Cf. PUROHIT, Mahesh C. *Structure and administration of VAT in Canada – lessons for India*. International Bureau of Fiscal Documentation, 2001. Disponível em: <https://biblioi.ibdt.org.br>. Acesso em: 5 dez. 2024.

⁴⁴ Cf. SMART, Michael; BIRD, Richard. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Toronto: University of Toronto, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>. Acesso em: 5 dez. 2024.

cumulativa pelo HST, aderindo a um sistema de tributação sobre consumo significativamente integrado ao governo central. Nesse modelo, a alíquota federal é combinada com a alíquota provincial, e o governo central fica responsável pela administração, fiscalização e cobrança do imposto⁴⁵.

A província de Quebec seguiu um caminho distinto, firmando um acordo com o governo central em 1996 que permitiu instituir seu próprio IVA, o *Quebec Sales Tax* (QST), operando de maneira paralela ao GST federal, em um modelo chamado “IVA dual” ou “IVA concomitante”. Ao contrário do HST, Quebec detém autonomia para estabelecer tanto a base de cálculo quanto a alíquota de seu imposto sobre o consumo, e a fiscalização, embora compartilhada, é delegada principalmente ao ente local, que reporta os resultados ao fisco federal⁴⁶.

Comparando ambos os sistemas, observa-se que a adoção do HST reduz a autonomia fiscal das províncias, mas também diminui os custos administrativos da tributação indireta. Em contrapartida, o modelo de Quebec assegura maior autonomia tributária, embora dificulte a simplificação e a harmonização tributária, exigindo uma cultura de cooperação entre os entes.

A experiência canadense com o IVA demonstrou a viabilidade de um sistema de Imposto sobre o Valor Agregado em um nível subnacional federativo, o que levou especialistas do direito tributário local a defenderem um modelo semelhante para o Brasil⁴⁷.

Contudo, o modelo adotado no Brasil pela EC n. 132/2023, apesar de ser denominado por alguns como “IVA Dual” pela convivência de um IVA no âmbito federal (a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) e outro no âmbito municipal e estadual (o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS), difere substancialmente do sistema canadense, uma vez que, no Brasil, os entes federados não têm a discricionariedade de adotar ou não uma tributação local independente do ente central, exceto na fixação das alíquotas.

4. A tributação do consumo no Brasil

Duas características centrais definem a história da tributação no Brasil. A primeira é a acentuada falta de racionalidade econômica: as políticas tributárias foram estabelecidas com um viés exclusivamente arrecadatório, sem consideração

⁴⁵ Cf. SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 177-196.

⁴⁶ Cf. SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

⁴⁷ NETO, José Alexandre Costa. *A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e canadense*. 2018. Universidade de Lisboa, ref. 44, p. 163.

pelo impacto econômico, pela integração territorial e de mercado, ou por qualquer outra externalidade típica da tributação. Apenas a partir do Golpe Militar de 1964 surge uma preocupação com a eficiência econômica dos tributos, especialmente perceptível na tributação sobre o consumo com a introdução dos princípios da não cumulatividade e da seletividade, como será discutido mais adiante.

A segunda característica marcante é o reflexo do movimento pendular entre centralização e descentralização administrativa sobre as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, que acompanham as mudanças frequentes no regime político brasileiro.

As competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios expandem-se ou contraem-se de acordo com o ciclo de centralização ou descentralização no cenário político-administrativo. Esse padrão é observado desde o estado unitário do Império até os diferentes graus de desconcentração federativa adotados nas constituições republicanas.

Nesse contexto pendular, nota-se que nos períodos democráticos, como entre 1891 e 1930, de 1946 a 1964, e com a Constituição de 1988, houve uma tendência maior à descentralização, conferindo mais competências tributárias aos Estados e Municípios. A EC n. 132/2023, contudo, foge pela primeira vez a essa regra histórica, pois houve uma concentração das competências tributárias em desfavor dos Estados e Municípios realizada em um período de plena democracia.

Ao longo da sua história, a economia nacional é definida pela produção agropecuária e mineral destinada ao mercado externo, as conhecidas *commodities*, que se revezam ao longo do tempo no protagonismo como base de tributação, sempre dependendo da demanda internacional.

Iniciamos a tributação no Brasil com a *commodity* que deu o nome ao país. Observando a presença do pau-brasil no litoral, e conhecendo a sua alta lucratividade, devido à demanda europeia pela utilização desta madeira para o tingimento de tecidos, a Coroa Portuguesa tratou de instituir o primeiro tributo do Brasil: o quinto do pau-brasil, com alíquota fixa, pagamento em espécie e recolhimento diretamente ao real erário da Metrópole⁴⁸.

No período colonial e início da era monárquica se destacam, em regiões diferentes, duas *commodities*: o açúcar no Nordeste, particularmente em Pernambuco, e o ouro na região das Minas Gerais. Pernambuco detinha três vantagens comparativas únicas para o desenvolvimento daquela atividade: solo (massapê) e clima ideal para o plantio da cana-de-açúcar e um porto natural de arrecifes, que posteriormente deu nome à capital pernambucana, que facilitava o escoamento do produto para o relativamente perto e ávido centro consumidor europeu.

⁴⁸ SCACCHETTI, Camila. *Do dízimo ao ICMS: raízes da tributação sobre o consumo*. São Paulo: Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, 2019, p. 56.

Não por acaso, são nessas duas regiões de destaque econômico que eclodem revoltas significativas contra o poder central, em grande parte decorrentes da tributação sobre o açúcar e o ouro, com destaque para a inconfidência mineira de 1789 e a Revolução Pernambucana de 1817 e Confederação do Equador de 1824.

Com a chegada da família real portuguesa ao Brasil em 1808, após a invasão de Portugal pelas tropas de Napoleão Bonaparte, verificou-se uma intensificação da carga tributária sobre produtos específicos. A necessidade de financiar os custos de manutenção da corte e a estruturação do Reino no Brasil levou à criação de diversos tributos. Entre os principais impostos instituídos nesse período destaca-se uma alíquota de 5% sobre a venda de escravizados considerados “ladinos”, ou seja, com conhecimento de algum ofício; o imposto do selo, que incidia sobre o uso de papel e só foi extinto em 1965; e um subsídio literário destinado ao custeio de mestres-escolas, que incidia sobre a aguardente e, em algumas regiões como o Maranhão, também sobre carne seca. Além disso, havia tributos como o subsídio real, que abrangia produtos como carne fresca, couros, aguardente de cana e lãs manufaturadas, bem como taxas específicas aplicadas aos engenhos de açúcar e às destilações, variando de acordo com a província⁴⁹.

A partir da elevação do Brasil à Reino Unido de Portugal e Algarves, com a abertura dos portos às nações amigas, seguido de todo o período imperial pós-independência em 1822 e ingressando na República até o início da Primeira Guerra Mundial em 1914, a principal fonte tributária no país foram os impostos aduaneiros, incidentes na importação e exportação de mercadorias. E, não é demais observar, as mudanças legislativas ocorridas no período sobre tais bases tributárias tinham por declarado objetivo a arrecadação e refletiam justamente as alterações na balança de poder: inicialmente na relação Colônia-Metrópole e, posteriormente, entre centro e província⁵⁰.

Apenas com a instituição do Imposto sobre o Consumo, de competência da União, e o Imposto sobre Vendas Mercantis, substituído pela Constituição de 1934 pelo Imposto de Venda e Consignações (IVC), de competência dos Estados, se percebe o início da implementação de uma tributação sobre o consumo baseada não em mercadorias específicas, mas sim em categorias econômicas⁵¹.

Apesar de incidir sobre categorias econômicas, o que por si representava já um avanço na tributação sobre o consumo brasileira, o IVC incidia em todas as

⁴⁹ BALTAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. São Paulo: Revista Brasileira de Direito, 2005, p. 71.

⁵⁰ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 3.

⁵¹ Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996 e SCACCHETTI, Camila. *Do dízimo ao ICMS: raízes da tributação sobre o consumo*. São Paulo: Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, 2019, p. 194.

fases da cadeia produtiva de forma cumulativa⁵², como típico tributo plurifásico cumulativo com alto grau de distorção econômica (falta de neutralidade)⁵³.

Entre as Constituições de 1934 e 1946, acentua-se o declínio da arrecadação dos impostos alfandegários, enquanto o IVC se tornou a principal fonte de receita estadual, correspondendo a cerca de 60% desta em 1946. No âmbito federal, o Imposto de Importação, que até a década de 1930 era a maior fonte de arrecadação tributária, foi perdendo lugar para o Imposto de Consumo, que, em 1946, passou a corresponder a aproximadamente 40% da receita tributária da União⁵⁴. O ocaso dos tributos aduaneiros como fonte de receita pública vai redundar, mais tarde, na sua utilização prioritariamente como instrumento de política econômica, função que perdura até os dias atuais.

Um divisor de águas na política tributária brasileira se instaura com o Golpe Militar de 1964, quando os Generais à frente do país assumem uma política econômica desenvolvimentista de forte intervenção estatal com o objetivo declarado de incrementar a industrialização e diminuir as desigualdades regionais⁵⁵.

O Estado brasileiro passa a ser agente econômico direto, ampliando a atuação das estatais já existentes (*v.g.*, Petrobras, Cia Siderúrgica Nacional, Vale do Rio Doce, Eletrobrás) com a criação de novas em diversos setores, como o industrial (Embraer em 1969), telecomunicações (Telebrás em 1972) e aeroportos (Infraero em 1973), somada com a concessão de incentivos fiscais para a redução das desigualdades regionais, particularmente entre as regiões Norte e Nordeste com o Sul e o Sudeste. Para fins desse trabalho destaca-se a criação da Zona Franca de Manaus em 1967.

Referida política econômica, baseada no forte endividamento externo do país, precisava ser lastreada em um novo sistema tributário, que não apenas trouxesse um aumento da arrecadação compatível com o aumento da despesa governamental, mas também não fosse um fator de desincentivo ao investimento privado, particularmente o industrial.

É nesse contexto que o Brasil edita a Emenda Constitucional n. 18/1965, que em relação à tributação no consumo lançou as bases para o sistema vigente até a EC n. 132/2023. Os tributos passaram a ser sistematizados de acordo com a sua

⁵² COSTA, A. J. Imposto de vendas e consignações – fato gerador – transferência de mercadorias para outro estado. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 74, p. 358-368, 1963. DOI: 10.12660/rda.v74.1963.25726. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/25726>. Acesso em: 13 jan. 2025.

⁵³ Cf. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT Directives 2021*. Amsterdam: IBFD, 2021.

⁵⁴ VARSANO, R. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 4-5.

⁵⁵ Cf. LUSTOSA, Joaquim. *Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965*. Recife: Tese de Doutorado, Universidade Federal de Pernambuco, 2024, p. 89.

natureza econômica e não com base no produto em si. Surge também a preocupação em se buscar uma tributação neutra do ponto de vista do contribuinte⁵⁶.

Isto se demonstra, em primeiro plano, pela própria divisão da EC n. 18/1965 em seções relativas às bases tributárias, que dividiu os impostos entre “Impostos sobre o Comércio Exterior”, “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”, “Impostos sobre a Produção e a Circulação” e os “Impostos Especiais”.

É com a EC n. 18/1965, dentro da Seção dos “Impostos sobre a Produção e a Circulação” que a base econômica consumo é repartida rigidamente entre União, Estados e Municípios, o que vai perdurar até a EC n. 132/2023.

À União foi destinada a competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações (art. 14, II); os Impostos Únicos sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos, bem como de energia elétrica e de minerais (art. 16) e, finalmente, o Impostos sobre Produtos Industrializados, substituto do Imposto sobre o Consumo (art. 11), devendo ser “seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores” (parágrafo único).

A competência dos Estados, por sua vez, foi definida pelo art. 12 do referido diploma legal, e recaiu sobre a instituição e cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), que extinguiu o anterior Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), havendo previsão expressa para o tributo ser não cumulativo, mas, diferentemente da seletividade expressa do IPI, a sua regressividade seria atenuada pela previsão de não incidência sobre a venda a varejo, diretamente a consumidor final, de gêneros de primeira necessidade (art. 12 § 2º).

Finalmente, aos Municípios foi atribuída a competência para a instituição do novo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de caráter cumulativo, desde que não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, de acordo com o art. 15 da EC n. 18/1965.

Assim, para o IPI e o ICMS se constitucionalizou o princípio da não cumulatividade, principal meio para se atingir a neutralidade na tributação sobre o consumo, tornando-se um dos primeiros países a replicar o modelo de tributação indireta inaugurado na França em 1954.

No ano seguinte à EC n. 18/1965, com a Lei n. 5.172/1966, se promulga o Código Tributário Nacional ainda em vigor e o grande responsável pela sistematização do direito tributário brasileiro. Curioso mencionar que ao ser sancionada

⁵⁶ Cf. LUSTOSA, Joaquim. *Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965*. Recife: Tese de Doutorado, Universidade Federal de Pernambuco, 2024, p. 96 e FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2024, p. 217.

em 25 de outubro de 1966, a referida lei não era denominada “Código Tributário Nacional”, o que somente foi feito em 14 de março de 1967, com a edição do Ato Complementar n. 36, que incorporou boa parte da EC n. 18/1965 ao texto constitucional de 1967.

A Constituição democrática de 1988 manteve as bases econômicas de tributação inauguradas no regime militar, mas redistribuindo as respectivas competências tributárias em termos mais favoráveis aos Estados em detrimento da União Federal, desta vez em movimento pendular descentralizador.

Ao ICM estadual se agregou a competência tributária sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicações, daí a nova denominação ICMS, bem como sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e mineiras, que pela EC n. 18/1965 eram denominados de “Impostos Especiais” de competência da União (art. 16), o que consolidou esse tributo como o de maior arrecadação no Brasil.

Para o ICMS, a CF/1988 trouxe também a possibilidade de o mesmo “ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III), o que sempre foi entendido como uma faculdade para os Estados, diferentemente do que acontece com o IPI federal, cuja seletividade é obrigatória (art. 153, § 3º, I).

Para compensar a redução na arrecadação decorrente, principalmente, da perda da sua competência tributária para os “Impostos Especiais”, a União Federal passou a exercer fortemente a sua competência para a instituição de contribuições destinadas a custear a Ordem Social. Não obstante tal espécie tributária se diferenciar dos impostos em razão da destinação específica da sua arrecadação, várias emendas constitucionais permitiram que a União utilizasse a receita daquelas contribuições para finalidades outras que não as previstas no Título constitucional da “Ordem Social” (arts. 193 a 232), igualando-as, na prática, à espécie imposto.

Dentre tais contribuições federais destacaram-se a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre o faturamento/receita (CF/1988, art. 195, I, *b*), que incidiam inicialmente em cascata sobre todas as vendas de mercadorias e serviços, com nefastos efeitos sobre a neutralidade, o que levou o legislador infraconstitucional a introduzir a não cumulatividade para as citadas contribuições no início dos anos 2000.

Verifica-se, então, que o sistema de tributação sobre o consumo estabelecido pela Constituição de 1988 se alicerça sobre cinco tributos: o IPI, a Cofins e o PIS, de competência federal; o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Com este sistema de tributação sobre o consumo, os tributos incidentes sobre bens e serviços se tornaram, inequivocamente, a maior fonte de receita fiscal no Brasil. Atualmente, a tributação sobre o consumo corresponde a

cerca de 44,02% da arrecadação fiscal total brasileira, e, em proporção ao PIB, a carga tributária brasileira ultrapassa o patamar de 30%⁵⁷.

5. A falência do sistema tributário do consumo pré-EC n. 132/2023

Nos debates públicos que precederam a edição da EC n. 132/2023 pontuou-se, quase que à unanimidade, que o sistema tributário brasileiro se encontrava irremediavelmente comprometido. Permeado de complexidade; alimentando uma insegurança jurídica única na comparação internacional; pesadamente cumulativo, repleto de obrigações acessórias que geram enorme burocracia; causador de um intenso contencioso; pouco transparente. Seja qual ótica adotada, o diagnóstico era o mesmo: o sistema tributário brasileiro é disfuncional e a tributação do consumo, seu pior (ou mais urgente) aspecto⁵⁸.

Parte da insatisfação da sociedade com o sistema tributário nacional é, em realidade, derivada de contradições internas à própria ordem constitucional erigida com a Constituição de 1988. A necessidade de financiamento das amplas obrigações do Estado Social brasileiro, bem como a repartição dessas atribuições entre os entes da federação mais numerosa do mundo, gerou desde o início permanente tensão entre a competência tributária dos entes públicos e os setores produtivos da sociedade. Em alguma medida, o sistema tributário nacional já nasceu em 1988 demandando reforma.

Para além das causas inerentes ao próprio sistema federativo adotado pelo Constituinte originário, há várias outras nos âmbitos legislativos, judiciais e na própria cultura de conflito entre fiscos e contribuintes que culminaram por irremediavelmente colapsar a tributação sobre o consumo brasileira, que teve que ser integralmente refundada, em pleno século XXI pela EC n. 132/2023.

A nova tributação do consumo brasileira é assim, em última análise, uma nova chance para o país não repetir os erros cometidos nos últimos 60 (sessenta) anos, que tornaram a experiência brasileira um caso raro de insucesso na tributação sobre o valor agregado, mundialmente reconhecida como a forma de tributação que mais rapidamente foi adotada em escala global, justamente em razão do seu potencial de arrecadação e simplicidade administrativa.

Vejam, então, algumas dessas causas que faliram o sistema pré-EC n. 132/2023 para que possamos aprender com erros cometidos e não os repitamos no novo sistema IBS/CBS.

⁵⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Carga tributária bruta do Governo Geral atinge 33,71% do PIB em 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022>. Acesso em: 3 dez. 2024.

⁵⁸ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 19. Cf. REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; MARTINS, Vanderson. *Reflexões e casos referentes à neutralidade na reforma tributária*. São Paulo: FGV, 2024, p. 516.

Um primeiro aspecto que pode ser observado diz respeito justamente à separação rígida da base tributável entre serviços (ISS) e mercadorias (ICMS e IPI), divididas entre diferentes entes tributantes e com superposição de competências para uma mesma operação de circulação promovida pelo agente privado, opção diametralmente oposta à realizada na prática internacional.

Ao reiterar o modelo inicialmente introduzido pela EC n. 18/1965, o Constituinte de 1988 terminou por dotar mais de cinco mil entes com competência tributária plena para instituir, cobrar, fiscalizar e legislar em matéria tributária. Como resultado, normas e conflitos se multiplicam e inviabilizaram a necessária simplicidade que deve guiar qualquer sistema tributário⁵⁹.

Não apenas a carga tributária nominal exponencialmente aumentou em razão da multiplicidade de entes tributantes, mas o custo de administração do sistema, tanto para os Fiscos como para os contribuintes, tornou-se inviável. Nesse aspecto é notória a baixa classificação do Brasil nos *rankings* de competitividade internacional em razão das horas gastas pelo contribuinte para atender as perenes, complexas e sobrepostas obrigações acessórias nacionais, o que foi determinante para a EC n. 132/2023 introduzir no Texto constitucional comando para o legislador complementar dispor sobre “os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando a sua simplificação” (art. 156-A, § 5º, IX).

As complexidades causadas diretamente pela repartição original e rígida da base tributária entre mercadorias e serviços é evidente, tanto que, na EC n. 132/2023, parte significativa da simplificação almejada deriva apenas da unificação do aspecto material do IBS/CBS, que devem ser disciplinados por uma lei complementar única e administrados por apenas duas autoridades fiscais de forma harmoniosa e cooperativa, no caso a Receita Federal do Brasil para a CBS, e o novel Comitê Gestor para o IBS.

A divisão da base tributária também comprometeu a necessária flexibilidade que um sistema tributário deve ter para se adaptar à constante e cada vez mais rápida evolução econômica. O sistema pré-EC n. 132/2023 simplesmente não conseguiu acompanhar a revolução digital, com a consequente “servitização” e o “compartilhamento” que marcam a atual economia.

Diferentemente da década de 60 do século passado, hoje é praticamente impossível distinguir mercadoria de serviço para satisfazer as necessidade do consumo moderno, como demonstram os onipresentes telefones celulares, bens corpóreos (mercadoria) que só têm funcionalidade quando dotados de um software (serviço).

⁵⁹ Cf. SOUZA, João Marcos de. *Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo*. São Paulo: Revista Brasileira de Tributação, 2024, p. 13. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 151.

Curiosamente, tratando da tributação dos softwares, recentemente reconheceu o STF que a tradicional distinção entre software “de prateleira” (mercadoria) e “por encomenda” (serviço) “não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos”, mais uma prova do esgotamento do modelo atual⁶⁰.

A repartição rígida entre mercadorias e serviços gerou ainda um outro resultado nefasto, a conhecida “guerra fiscal”. No afã de captarem mais investimentos privados em seus territórios, os entes subnacionais, especialmente os Estados, passaram a utilizar a tributação, notadamente o ICMS (mas também o ISS), de forma extrafiscal, concedendo incentivos fiscais de distintas formas, a fim de atrair empreendimentos privados a fomentar a economia.

Não obstante legítimo o interesse de desenvolvimento econômico e a atração de recursos para regiões menos favorecidas, a possibilidade de manipulação da incidência tributária aprofundou a complexidade do sistema e, em especial, aumentou o nível de litigiosidade, notadamente pelo flagrante e deliberado descumprimento, pelos Estados, da necessidade de unanimidade para a concessão de incentivos fiscais estaduais como determina a Constituição (art. 150, § 6º).

A “guerra fiscal”, com sua miríade de regimes especiais nos níveis subnacionais de governo é o oposto de uma tributação neutra e eficiente do ponto de vista econômico. A *ratio* dos Estados e Municípios era justamente distorcer os mercados para atrair investimentos, no que levou a uma “corrida para o fundo do poço” com consequências desastrosas para a consolidação do mercado nacional e a integração regional.

A conflagração fiscal federal foi ainda alimentada por outro problema decorrente do desenho adotado pelo Constituinte originário. A opção pelo princípio da origem da mercadoria (ou uma repartição híbrida, em determinados casos), em detrimento do princípio do destino para as operações interestaduais do ICMS.

Enquanto na Europa, por força do princípio do destino, os países consumidores e economicamente periféricos ficam integralmente com a arrecadação do IVA incidente sobre bens e serviços adquiridos de outros países; no Brasil os Estados produtores, além de ficarem com os empregos e o dinamismo econômico, ficam também com a arrecadação do ICMS sobre as mercadorias destinadas ao consumo nos Estados pobres.

A adoção do princípio da origem para o ICMS interestadual foi, então, um fator determinante na manutenção da histórica desigualdade regional que caracteriza o Brasil e cuja redução é um dos objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, III).

⁶⁰ ADI n. 5.659: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 18.12.2019. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 4.2.2020.

Tal escolha equivocada do constituinte originário também foi reparada pela EC n. 132/2023, que introduziu expressamente o princípio do destino para o IBS, mas apenas após um período de transição de mais 50 (cinquenta) anos, vindo o princípio a ser aplicado integralmente apenas no ano de 2077 (ADCT, art. 131).

Assim, não se pode deixar de registrar que, enquanto na Europa o princípio do destino é adotado para as operações internas desde a Sexta Diretiva, de 17 de maio de 1977, no que resultou numa indiscutível ferramenta de integração regional, social e econômica entre os países da Europa, tal regra só será adotada no Brasil exatamente 100 (cem) anos após a bem sucedida experiência europeia.

Para além dos problemas de concepção constitucional do sistema tributário, há, ainda, vícios causados diretamente pelas sucessivas opções equivocadas do Legislativo e do Judiciário em aspectos específicos de cada tributo.

No âmbito do ISS, de incidência cumulativa, discute-se até hoje o conceito de “estabelecimento prestador” para fins de determinação da sujeição ativa e passiva, bem como da própria conceituação do que seja serviço, em especial com as novas tecnologias.

No IPI a caracterização de “industrialização” (em oposição à distribuição ou mera revenda de produto) sempre foi um aspecto problemático, bem como a complexa classificação fiscal baseada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), estruturada em 21 seções, que abrangem um total de 99 capítulos, sendo que cada capítulo é subdividido em posições e subposições, que detalham os produtos de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), no que resulta em milhares de códigos NCM, cada um correspondendo a um produto ou grupo de produtos específicos.

De tão bizantinas, as classificações fiscais se tornaram motivos de chacota e a definição se o calçado “Crocs” é classificado como “sapato” ou “sandália” ingressou no imaginário popular com o exemplo máximo da falência do sistema, o que seria até cômico se não envolvesse bilhões de reais e não paralisasse a máquina pública e a confiança dos investidores⁶¹.

Notadamente em relação à não cumulatividade, essencial para materializar a tributação sobre o valor agregado e assim se atingir a desejada neutralidade econômica, as principais deficiências são específicas no ICMS e nas contribuições para o PIS e a Cofins. Nesse ponto, destaque-se a célebre distinção entre “crédito físico” e “crédito financeiro”. Segundo a primeira visão, adotada pelo Brasil⁶², apenas é passível de creditamento aquele insumo que se incorpora fisicamente à

⁶¹ Cf. CASTRICINI, Bárbara. Crocs é sandália? Leite de Rosas é loção? Veja 13 casos milionários no Carf e na Justiça. *Jota*, 27 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/crocs-sandalia-leite-rosas-locao-casos-milionarios-classificacao-fiscal-carf-justica>. Acesso em: 5 dez. 2024.

⁶² Cf. LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. *Desafios da Nação*: artigos de apoio. Brasília: IPEA, 2018, p. 101.

mercadoria de saída. A segunda permite o creditamento sobre todas as aquisições realizadas pelo contribuinte em sua atividade produtiva que, como visto, foi uma das primeiras medidas adotadas pelo IVA europeu.

O Judiciário findou por cancelar em diversos momentos essa restrição gradativa da não cumulatividade ao longo dos anos. No julgamento do Tema 346 de Repercussão Geral, em 2020, o STF reiterou que não viola a não cumulatividade constitucional a edição de lei complementar que prorroga a possibilidade de utilização dos créditos de bens adquiridos para uso e consumo. No Tema 633, em 2023, reforçou a noção de que a não cumulatividade do ICMS segue o regime de crédito físico e que o crédito financeiro é benefício fiscal excepcional e não parte essencial da tributação sobre o valor agregado.

Há ainda a problemática relativa ao efetivo aproveitamento dos (restritos) créditos decorrentes da não cumulatividade, cuja utilização prática encontra óbice das mais distintas ordens no âmbito da legislação infraconstitucional e da prática fiscal. No âmbito do ICMS, não é incomum a completa ausência de previsão legal a disciplinar os procedimentos de restituição e compensação. Quando as normas existem, a morosidade da apreciação dos pedidos torna ineficaz a possibilidade, gerando ônus fiscais que são repassados no preço das mercadorias aos consumidores finais, aumentando ainda mais a cumulatividade do sistema.

Outra distorção à não cumulatividade se deu com o uso exacerbado do mecanismo da incidência concentrada monofásica e da substituição tributária progressiva, sob a justificativa de “praticabilidade” da fiscalização. Sob tais regimes, que pressupõem a presunção do preço e da operação, sem na prática materializar o mandamento constitucional que determina a preferencial e imediata restituição no caso da não realização do fato gerador presumido na substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º), terminou por converter o ICMS e o PIS/Cofins em tributos cumulativos de incidência monofásica para um enorme grupo de mercadorias.

Em relação ao PIS/Cofins, o seu caráter cumulativo original levou o legislador, após forte pressão principalmente do setor industrial, a introduzir no início do século XX uma não cumulatividade de caráter facultativo, principalmente para em tese beneficiar o exportador que se queixava de “exportar tributos”.

Contudo, a não cumulatividade do PIS/Cofins já nasceu com alto grau de litigiosidade principalmente para definir quais “insumos” dariam direito ao crédito⁶³, discussão de difícil pacificação já que a não cumulatividade, como instrumento da neutralidade, foi pensada para tributos cuja materialidade é bens e

⁶³ Cf. SILVA, Eric Moraes de Castro e. O conceito de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins: uma análise à luz da jurisprudência do STJ. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2022, p. 123-140.

serviços e não receita bruta, como é o caso daquelas contribuições de seguridade social⁶⁴.

Outra opção equivocada do sistema foi o conhecido “cálculo por dentro” ou do “tributo sobre tributo”, que comprometeu a simplicidade e a transparência do sistema. Estamos nos referindo à inclusão do ICMS sobre sua própria base de cálculo, bem como a do IPI sobre a do ICMS e do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, posteriormente declarada inconstitucional no julgamento conhecido como a “tese do século”⁶⁵. Trata-se de distorção que, além de dificultar o cálculo, contribui para um alto nível de opacidade do sistema tributário, uma vez que, com tal metodologia, é bastante difícil, ou mesmo impossível, identificar precisamente qual a carga tributária incidente sobre determinado produto, contribuindo negativamente para a cidadania fiscal, já que os consumidores não se apercebem do efetivo ônus tributário incidente sobre as mercadorias e os serviços que adquirem.

Em relação ao caráter regressivo inerente a toda a tributação sobre o consumo, a opção eleita pelos Constituintes brasileiros até a EC n. 132/2023 sempre foi mitigá-la pelo princípio da seletividade, ou seja, reduzindo as alíquotas sobre bens essenciais e majorando-as para os supérfluos. Como a seletividade sempre foi entendida como facultativa para o ICMS, na prática os Estados não a adotaram⁶⁶. Para o IPI, cuja previsão expressa existe desde a EC n. 18/1965, a sua utilização como tributo extrafiscal retirou a relevância da seletividade como instrumento de redução dos preços finais dos produtos.

Como se nota, embora a tributação sobre o consumo brasileira, que inicia sua conformação moderna com a EC n. 18/1965 e se consolida com a CF/1988, tenha se inspirado na busca de uma neutralidade econômica, adotando uma pioneira tributação sobre o valor agregado, várias opções posteriores de toda a sociedade (fiscos, contribuintes, Legislativo e Judiciário) terminaram por tornar o sistema tributário nacional pouco eficiente do ponto de vista econômico, complexo administrativamente, inflexível frente às inovações econômicas, opaco, dificultando a cidadania fiscal, e, acima de tudo, muito injusto.

Todas essas características negativas que já eram combatidas por Adam Smith ainda no século XVIII terminaram por colapsar integralmente a tributação no consumo brasileira, que teve que ser refundada no século XXI pela EC n.

⁶⁴ Cf. CF. SILVA, Eric Moraes de Castro e. *Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 33.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.3.2017, publicado no *DJE* de 2.10.2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 5 dez. 2024.

⁶⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 11.2.2021.

132/2023, que nos seus vários dispositivos enfrenta diretamente os erros históricos aqui analisados.

6. Conclusão

O aforisma do filósofo espanhol George Santayana, segundo o qual “aqueles que não conseguem lembrar o passado estão condenados a repeti-lo”, serve como um alerta pertinente para o momento pelo qual passa a tributação do consumo nacional. Apesar do pioneirismo inicial do Brasil na adoção de uma tributação baseada no valor agregado, erros históricos, como a fragmentação da base econômica, a adoção do princípio da origem em detrimento do destino, as diversas restrições à não cumulatividade, dentre várias outras práticas condenáveis do ponto de vista econômico, comprometeram a eficiência e a equidade do sistema, levando ao seu colapso.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 oferece uma nova oportunidade para o Brasil reestruturar a tributação sobre o consumo, mas seu sucesso dependerá da capacidade de aprender com os erros do passado. Reconhecer as falhas que levaram ao fracasso do modelo que se está em processo de substituição é essencial para evitar que o novo reproduza os mesmos vícios, o que exige um esforço coletivo de toda a sociedade.

Nesse sentido, a adoção de um modelo tributário neutro, transparente, simples, flexível e alinhado às melhores práticas internacionais pode representar não apenas um avanço técnico, mas também um passo em direção à superação dos desafios estruturais que perpetuam as desigualdades e comprometem a competitividade do país há séculos.

Em última análise, lembrar o passado e extrair dele lições práticas não é apenas uma questão de preservação histórica, mas um imperativo para garantir que os avanços alcançados não sejam perdidos em ciclos repetitivos de erros e retrocessos. Somente assim será possível construir um sistema tributário que esteja à altura das necessidades econômicas e sociais do Brasil no século XXI.

Referências

- BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos* v. 29, n. 56. Florianópolis, 2010, p. 245-258. DOI: 10.5007/2177-7055.2008v29n56p245. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>. Acesso em: 3 dez. 2024.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”. *Série Doutrina Tributária* v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: não cumulatividade e princípios*. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. *Carga tributária bruta do Governo Geral atinge 33,71% do PIB em 2022*. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022>. Acesso em: 3 dez. 2024.
- BREDERODE, Robert F. Van. *Systems of general sales taxation, theory, police and practice*. Londres: Kluwer Law International, 2009.
- CASTRO E SILVA, Eric Moraes de. *Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.
- CASTRO E SILVA, Eric Moraes de. O conceito de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins: uma análise à luz da jurisprudência do STJ. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2022, p. 123-140.
- CASTRO E SILVA, Eric; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma Tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 177-196, p. 184-185. DOI: 10.46801/2595-6280.56.7.2024.2486. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2486>. Acesso em: 2 dez.
- CASTRICINI, Bárbara. Crocs é sandália? Leite de Rosas é loção? Veja 13 casos milionários no Carf e na Justiça. *Jota*, 27 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/crocs-sandalia-leite-rosas-locao-casos-milionarios-classificacao-fiscal-carf-justica>. Acesso em: 5 dez. 2024.
- COSTA, A. J. Imposto de vendas e consignações – fato gerador – transferência de mercadorias para outro estado. *Revista de Direito Administrativo, [S. l.]* v. 74, 1963, p. 358-368. DOI: 10.12660/rda.v74.1963.25726. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/25726>. Acesso em: 13 jan. 2025.
- COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas europeu do IVA e canadiano*. Universidade de Lisboa, 2018.
- EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.
- FELIPE, M. D. A. Análise comparativa entre o ICMS e o IVA europeu. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional* v. 12, 2007, p. 12.
- FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JR., Salvador Cândido. *Tributação do consumo*. São Paulo: IBDT/Nupem, 2024.

- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos* v. 34, n. 66. Florianópolis, 2013, p. 213-234. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 14 jan. 2025.
- KOLOZS, Borbala. *Neutrality in VAT*. Amsterdam: IBFD, 2016.
- LASOK, K. P. E. *EU Value Added Tax Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020.
- LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. In: DE NEGRI, João Alberto *et al.* (org.). *Desafios da nação: artigos de apoio*. Brasília: IPEA, 2018. v. 2.
- LUSTOSA, Joaquim. *Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, no contexto do federalismo brasileiro*. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2024.
- MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* O Imposto sobre o Consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. In: FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido (coord.). *Tributação do consumo*. São Paulo: IBDT/Nupem, 2024.
- MARSHALL, Alfred. *Princípios de economia*. Tradução de Rômulo Almeida e Ottolmy Strauch. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.
- NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre o valor adicionado (IVA), União Europeia. *Unopar científica: ciências jurídicas e empresariais* v. 3, n. 1. Londrina, mar. 2002, p. 19-23.
- NETTO, Delfim. Modelo canadense de reforma tributária inspira Paulo Guedes. *CartaCapital*, 7 ago. 2019. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/opiniaao/modelo-canadense-de-reforma-tribut%C3%A1ria-inspira-paulo-guedes>. Acesso em: 5 dez. 2024.
- PEREIRA, Raquel Carvalho. *A evolução histórica do sistema tributário brasileiro*. 2019. 31 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, 2019.
- PUROHIT, Mahesh C. Structure and administration of VAT in Canada – lessons for India. *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2001. Disponível em: <https://biblio1.ibdt.org.br>. Acesso em: 5 dez. 2024.
- QUESNAY, François. Tableau économique. In: MEULENAERE, H. de; PERROUX, F. (org.). *François Quesnay et la physiocratie*. Paris: Presses Universitaires de France, 1958.

- REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; MARTINS, Vanderson. *Reflexões e casos referentes à neutralidade na reforma tributária*. São Paulo: FGV, 2024.
- RIBEIRO CARDOSO, H. *et al.* O Imposto sobre o Valor Agregado: histórico e possibilidade de implementação no Brasil. *Campo Jurídico* v. 9, n. 1, 30 jun. 2021, p. e664.
- RIOS, Marcelo Jabour. A tributação do consumo na União Europeia. *Direito Iza-bela Hendrix* v. 19, n. 19, out. 2017, p. 41-62.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024*. São Paulo: Max Limonad, 2024.
- SCACCHETTI, Camila. “*Dai a César o que é de César*”: do dízimo ao ICMS – raízes da tributação sobre o consumo. 2019. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. DOI:10.11606/D.8.2020.tde-19052020-192901. Acesso em: 2 dez. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SILVA, Luiz Felipe Scholanti. Breves apontamentos históricos sobre tributação no mundo e no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 140 (27), 2019, p. 155-174.
- SMART, Michael; BIRD, Richard. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Toronto: University of Toronto, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>. Acesso em: 5 dez. 2024.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- SOUZA, João Marcos. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. *A Reforma Tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: Anfip: Fenafisco, 2018.
- STIGLITZ, J. E. *The price of inequality*. 1. ed. New York: W.W. Norton & Company, Inc, 2012.
- STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economia do setor público*. São Paulo: Atlas, 2014.
- TAIT, Alan. *Value added tax. International practice and problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988.
- TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT Directives 2021*. Amsterdam: IBFD, 2021.
- UNIÃO EUROPEIA. Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. *Jornal Oficial da União Europeia* n. 71, 14 abr. 1967, p. 1.301-1.303. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A31967L0227>.
- VARSANO, R. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.