



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

NATHÁLIA FURLAN DE LUCENA CABRAL

**UMA REVISÃO SOBRE O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A
POSSIBILIDADE DE SIMPLIFICÁ-LO À LUZ DO MODELO DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE CONSUMO DA MAIOR ECONOMIA DO MUNDO, OS ESTADOS UNIDOS
DA AMÉRICA**

BRASÍLIA

2020

NATHÁLIA FURLAN DE LUCENA CABRAL

**UMA REVISÃO SOBRE O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A
POSSIBILIDADE DE SIMPLIFICÁ-LO À LUZ DO MODELO DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE CONSUMO DA MAIOR ECONOMIA DO MUNDO, OS ESTADOS UNIDOS
DA AMÉRICA**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Dr. Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto

BRASÍLIA

2020

NATHÁLIA FURLAN DE LUCENA CABRAL

**UMA REVISÃO SOBRE O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A
POSSIBILIDADE DE SIMPLIFICÁ-LO À LUZ DO MODELO DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE CONSUMO DA MAIOR ECONOMIA DO MUNDO, OS ESTADOS UNIDOS
DA AMÉRICA**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Dr. Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto

BRASÍLIA, ____ DE _____ DE 2020

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a) Dr. Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto

Professor(a) Avaliador(a)

UMA REVISÃO SOBRE O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A POSSIBILIDADE DE SIMPLIFICÁ-LO À LUZ DO MODELO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO DA MAIOR ECONOMIA DO MUNDO, OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Nathália Furlan de Lucena Cabral¹

Resumo: O presente trabalho apresentou, de forma detalhada, o sistema tributário brasileiro, partindo da definição de conceitos como tributos, espécies tributárias e, principalmente, impostos e, em seguida, expôs o que é o Sistema Tributário Nacional (STN) e quais são suas mais marcantes características, sobretudo, sua complexidade. Comparou os sistemas tributários brasileiro e norte-americano ressaltando as semelhanças e as diferenças a fim de buscar elementos no sistema dos Estados Unidos da América (EUA) capazes de reduzir a complexidade das regras tributárias brasileiras, mais especificamente, no tocante à possibilidade de simplificação deste a partir do modelo da tributação sobre o consumo daquele. De caráter bibliográfico, este estudo comparado propôs sugestões com base nas regras estadunidenses para alguns dos principais impasses encontrados no complexo sistema tributário brasileiro objetivando uma melhor harmonização legislativa a partir da possibilidade de simplificação da tributação que incide sobre o consumo de bens e de serviços.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sistema Tributário Brasileiro. Poder de Tributar. Tributos. Impostos. Consumo. ICMS. IPI. ISS. Estados Unidos da América. Direito Comparado.

Sumário: Introdução. 1 - Tributos no Brasil: conceito e espécies. 1.1 - Definindo imposto e contribuições: as espécies que incidem sobre o consumo de forma mais evidente. 2 - Sistema Tributário Brasileiro: sua definição, suas características e os motivos disso o tornarem altamente complexo. 3 - Uma comparação entre o Sistema Tributário Nacional e o Sistema Jurídico Tributário Norte-Americano: semelhanças e diferenças. 4 - A complexa tributação sobre o consumo no Brasil e a descomplicada abordagem dos Estados Unidos: ICMS, ISS,

¹ Bacharelanda em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS, do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Cursando o último período do curso. E-mail: nathalia.furlan@sempreceub.com.

IPI, *Sales Tax* e como poderia o país sul-americano dar o primeiro passo na longa jornada de simplificação e harmonização de seu sistema tributário. Considerações Finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é antiquado e complexo. O Código Tributário Nacional (CTN) é de 1966, a sociedade e a realidade brasileiras (e do mundo como um todo) eram outras, contudo, mesmo assim, até hoje o brasileiro não faz ideia nem de quanto nem de quais tributos paga diariamente, principalmente ao consumir bens e serviços. O legislador já tentou algumas vezes reformar tal sistema, seja ao longo da história² seja propondo emendas à atual Carta Magna, obtendo êxito em alguns casos³, porém nada concreto até a atualidade no sentido de descomplicá-lo, tendo por vezes elevado seu patamar de complexidade⁴. A carga tributária é pesada ao se considerar o baixo retorno e a isso pode se somar o emaranhado de normas que regulam os tributos.

Em outras palavras, a complexidade da tributação no Brasil é um problema que não é novidade nem para profissionais da área nem para o cidadão médio, quem mais sente tal característica ao ter de se sujeitar à obrigação compulsória de pagar tributos sem nem saber o que está fazendo ou quanto está pagando. Por isso, fez-se necessário o estudo do sistema tributário brasileiro, principalmente, no que tange à sua definição, às suas características, às razões de sua complexidade, visando a sua compreensão, de forma mais geral, para que, de forma mais específica, fosse possível analisar propostas que objetivam descomplicá-lo por meio da comparação a um sistema cuja tributação sobre consumo não seja tão onerosa ao consumidor e contribuinte, como o sistema tributário dos Estados Unidos da América (EUA), a maior economia do mundo e país com incontestável poder de influência.

Por fim e ainda visando simplificar a tributação brasileira sobre o consumo, compilou-se as principais qualidades e atrativos do modelo norte-americano e que podem ser

² O presente trabalho não trouxe a evolução histórica do sistema tributário brasileiro, dado que, apesar de sua relevância geral, entendeu-se que não fora primordial para o desenvolvimento do tema nem para o alcance dos objetivos aqui propostos.

³ Peixoto (2010, p. 7;14-15) demonstra que o constituinte de 1891, o primeiro da República, com vistas a evitar a bitributação, delimitou as competências tributárias da União e dos estados. Além disso; explica que a Constituição de 1946 é pioneira ao assegurar limites ao poder de tributar e inaugura um sistema tributário moderno.

⁴ Peixoto (2010, p. 22) expõe que a reforma tributária de 1965 elevou a complexidade do sistema tributário brasileiro.

aproveitados nacionalmente.

A partir da definição de conceitos-chave como tributo e impostos e do estudo das mais importantes características dos sistemas tributários brasileiro e norte-americano, analisou-os comparativamente os modelos de tributação, mormente no que concerne ao consumo de bens e serviços adotados nacionalmente e nos Estados Unidos da América (EUA), com o objetivo de comprovar a possibilidade de extrair neste parâmetros e características que possam ajudar a reduzir a complexidade e tornar mais efetiva a tributação naquele. Acredita-se na relevância da compilação de informações e a produção de conhecimento que tem o potencial de contribuir para uma sistematização tributária mais justa, descomplicada, enxuta, eficiente e isonômica, principalmente para o contribuinte, e que possa ser considerada como um exemplo a ser seguido pelo país dentro de suas peculiaridades. Ainda tem relevância por ser de interesse do cidadão-médio a comparação de sistemas tributários que visa a redução de tributos ou o seu melhor recolhimento e utilização.

Vale observar que no Brasil, há predominância da tradição da *Civil Law*, isto é, da lei positivada e codificada que se preocupa mais com a legalidade e menos com a equidade; que dá maior segurança jurídica ao processo, mas possui sistemas mais burocráticos. Nos EUA, nação cujo sistema de direitos tem tradição na *Common Law*, o processo é mais ágil, já que prima pela resolução do conflito, mesmo que a solução não seja a melhor. Mesmo assim, deve o Brasil buscar inserir instrumentos tributários instituídos na comunidade internacional, a fim de que simplifique o sistema de tributos para o contribuinte? Embora os ordenamentos jurídicos dos países aqui comparados sejam distintos, acredita-se que é possível encontrar elementos que possam ser adotados no Brasil. Mesmo porque, já afirmara Norberto Bobbio que

O caso em que pode parecer que o estudo das relações entre ordenamentos não tenha muita matéria de exame é o da relação entre ordenamentos que têm validade espacial diferente, como é o caso de dois Estados cujas normas valem dentro de limites espaciais (o chamado território) bem definidos. Poder-se-ia pensar que aqui deveria ser aplicada a figura da exclusão recíproca: e, na realidade, os Estados consideram-se independentes uns dos outros, dotados de um poder originário e autônomo que lhe assegura a não ingerência no seu reservado domínio por parte de outros Estados. Mas há uma série de casos em que também o Estado recorre a normas de um outro Estado para resolver algumas controvérsias (BOBBIO, 1999, p.178).

Portanto, a hipótese adotada é a de que é possível encontrar no modelo norte-americano de tributação elementos capazes de reduzir a atual complexidade do sistema

brasileiro no que diz respeito ao consumo de bens e serviços e essa premissa inicialmente adotada de que o modelo norte-americano é capaz de fornecer exemplos a serem replicados no Brasil ou que, ao menos, sirvam à título de inspiração, por fim, fora comprovada.

De caráter, majoritariamente qualitativo⁵, o presente artigo científico, de caráter bibliográfico, se baseia, primordialmente, na pesquisa doutrinária e legislativa para definir os conceitos mais importantes e, ainda, dado seu caráter descritivo e revisional, utiliza-se de revisão bibliográfica e contribuições teóricas presentes em obras clássicas e contemporâneas para demonstrar o cenário atual em termos de tributação sobre o consumo no Brasil e nos EUA. Além disso, a fim de encontrar uma solução para a problemática da complexa tributação brasileira sobre o consumo, optou-se pelo caminho do Direito Comparado⁶.

Na primeira parte, a pesquisa apresentou alguns conceitos como o que é tributo, tanto a definição dada pelo Poder Legislativo como a definição mais didática trazida pela doutrina, quais suas espécies previstas da legislação brasileira. Posteriormente, definiu-se o que são impostos e contribuições sociais por serem as espécies que incidem sobre o consumo no Brasil.

Na segunda parte, expôs o sistema tributário brasileiro com vistas à esclarecer o que este é, afinal, não seria possível demonstrar sua complexidade sem defini-lo. Por esse motivo, discorreu-se acerca do fato de ser regido pela Constituição da República Federativa do Brasil, seu conceito, sua ampla diversidade normativa. Além disso, tratou do poder de tributar e seus limites, dos princípios constitucionais relacionados à tributação, competências, repartição de receitas, entre outros e, desde logo, introduziu as principais causas de complexidade, incluindo a tributação sobre o consumo.

Na terceira parte, ocupou-se de mostrar as principais características do sistema jurídico-tributário dos EUA desde já comparando ao sistema brasileiro. Na quarta parte, apontou as principais complexidades da tributação sobre o comércio de bens e de serviços

⁵ A pesquisa não fora feita baseada em coleta de dados numéricos nem empírico. Além disso, recorreu-se à literatura como fonte principal de informações.

⁶ O atual sistema internacional, que vem sendo delineado desde antes de se falar em globalização, mais precisamente desde o final do século XIX e início do século XX, exige a não isolamento dos homens em suas próprias nações; por isso, David (2002) reforça a interdependência e a necessidade do conhecimento do Direito praticado em outros Estados. Hodiernamente, a forma como se dão as relações internacionais requer que se dê a devida importância ao conhecimento do direito estrangeiro tanto para uma melhor construção do direito internacional como para se obter negociações mais eficazes. Assim sendo, faz-se necessário que juristas e estudantes da ciência do Direito estudem, compreendam e exercitem os Sistemas do Direito Contemporâneo por meio do estudo comparado.

vigente no Brasil demonstrando como é nos EUA, logo, como poderia ser aqui instituído. Além do mais, apresentou sugestões e propostas para um primeiro passo em direção à simplificação do complexo sistema tributário brasileiro. Ao final, fez-se um apanhado do que fora apresentado e analisado.

1 TRIBUTOS NO BRASIL: CONCEITO E ESPÉCIES

De início, antes de desenvolver a temática principal desta pesquisa, acredita-se que é essencial definir tributo e suas espécies, principalmente, os impostos, visto que é muito comum ouvir nos noticiários, ler nos jornais ou acompanhar nas mídias sociais pessoas utilizando o termo “imposto” para se referir à tributo e isso é refletido no público geral ou cidadão-médio que, normalmente, faz o mesmo. Já que um dos objetivos desta pesquisa é simplificar⁷ parte do assunto tributos no Brasil, entende-se que é mister esclarecer as diferenças e explicar as definições. Por isso, inicialmente, tratar-se-á do conceito de tributos e suas espécies e, posteriormente, do conceito de impostos com o objetivo de deixar claro que este é tão somente uma das espécies daquele.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966). À luz de Sabbag (2020, p. 44), “o tributo é prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento”. De acordo com Harada (2020, p. 346), “os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”. De forma mais didática, Ichihara (2015, p. 61), diz que:

Para ser tributo, deve cumulativamente apresentar as seguintes características:

- a. a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória;
- b. não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito;
- c. deve ser instituído ou decorrente de lei; e
- d. deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal.

Com efeito, quando alguém estiver na contingência de ter que levar dinheiro aos cofres públicos, cuja obrigação tenha as características citadas, sem

⁷ Mesmo que seja desmistificar somente uma pequenina parte do STN.

dúvida alguma estará diante de um tributo, ou melhor, de uma imposição tributária.

A doutrina explica o conceito legal de tributo da seguinte maneira: tributo como prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir denotando uma obrigação de dar dinheiro ao Estado para se evitar que a obrigação seja de dar bens ou de prestar serviços. (COELHO, 2019; MAZZA, 2018; SABBAG, 2019; SABBAG 2020; HARADA, 2020; ICHIHARA, 2015).

Tributo como prestação compulsória, não contratual, não voluntária e não facultativa, em outras palavras, obrigatória, mandatória ou cogente. Dado que o Direito Tributário é um ramo do Direito Público⁸, vigora a supremacia do interesse público sobre o particular e não há que se falar em autonomia de vontade no pagamento de tributos, portanto, não há margem de voluntariedade.

Tributo não é sanção de ato ilícito e esse é o elemento fundamental que permite distinguir o tributo da multa tributária. Esta é uma penalidade que pode vir a ser cobrada em caso de descumprimento de uma obrigação tributária e tem caráter de sanção. Cabe ressaltar que, conforme disposto no artigo 157, do CTN, a imposição de penalidade não obsta o pagamento integral do crédito tributário, logo, o tributo e a multa são ambas prestações que geram a obrigação de dar dinheiro ao Estado e são independentes no sentido do pagamento da multa não suprimir ou tornar desnecessário o pagamento do tributo em si.

Tributo é obrigação instituída em lei, ou seja, somente lei ou medida provisória podem criar um tributo e não há exceção para essa regra.

Por fim, tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, não se permite discricionariedade. Pelo fato do tributo ser coisa pública, por pertencer ao público, não cabe ao agente da administração tributária deliberar se é oportuna ou conveniente a cobrança dos mesmos.

Definido tributo, cabe, então, notar que este é um gênero que, de acordo com o CTN em seu artigo 5º tem três espécies: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966), no entanto, não são apenas essas as espécies tributárias vigentes, pois a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), de 1988, inseriu outras duas

⁸ Por ser um ramo do Direito Público, o Estado figura num dos polos da relação, nesse caso, no ativo, com supremacia em relação ao polo passivo, que é o contribuinte.

espécies, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais ou parafiscais⁹ fazendo vigorar a classificação quinquipartida, por isso, os tributos são impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. De acordo com Mazza:

Logo após fazer expressa referência à possibilidade de as entidades políticas instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), o constituinte tratou da competência para criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais (arts. 148 e 149, respectivamente). De fato, o modo como o tema vem tratado na Constituição de 1988 sugere uma opção do constituinte pela divisão quinquipartida das espécies tributárias. (MAZZA, 2018, p. 144).

Independentemente do nome adotado, importa verificar a hipótese de incidência, que, por exemplo, se não for uma atividade estatal, diz-se que o tributo é um imposto. Por outro lado, se a hipótese de incidência for uma atividade estatal específica, diz-se que é uma taxa (poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível) ou uma contribuição de melhoria (realização de obra pública que acarrete valorização do imóvel). Se tratar-se de investimento público urgente e de relevância nacional, calamidade pública ou guerra, tem-se a espécie dos empréstimos compulsórios e se, iluminação pública, por exemplo, ou alguma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), está-se diante de uma contribuição.

Dessa forma, esclarece-se que tributo é algo maior e que imposto, por exemplo, é tão somente uma de suas 5 espécies e é a que será mais tratada no presente artigo científico.

1.1 Definindo imposto e contribuições: as espécies que incidem sobre o consumo de forma mais evidente

Impostos¹⁰ são tributos cujos fatos geradores¹¹ não se vinculam a uma atividade

⁹ De acordo com Peixoto (2010, p. 37), as contribuições especiais se dividem em subespécies como: contribuições sociais (gerais, de seguridade social, previdenciárias); contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas; contribuições interventivas no domínio econômico e contribuições *sui generis*.

¹⁰ Os impostos existentes no ordenamento jurídico brasileiro são: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto de Renda (IR); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR); Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); Imposto Extraordinário de Guerra; Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA); Imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU); Imposto sobre 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 (ITBI); Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos como ICMS (ISS).

¹¹ Fato gerador é o fato juridicamente relevante ou uma situação de relevância econômica que é base para a incidência de algum tributo.

específica do Estado, ou seja, não há qualquer contraprestação do Estado para que o contribuinte pague o imposto. O CTN define imposto em seu artigo 16 dispondo que “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966).

De acordo com Alexandre Mazza:

Ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, que remuneram atuações do Estado, os impostos não têm caráter retributivo, e sim contributivo, sendo utilizados para obter recursos voltados ao custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas estatais gerais. (MAZZA, 2017, p. 145).

À luz de Harada (2020, p. 348), impostos

São exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular. (HARADA, 2020, p. 348)

O conceito legal deixa claro que, no caso do imposto, “a materialidade¹² de seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal. Inexistindo qualquer atuação estatal como condição para exigência do tributo, sem dúvida alguma estamos diante de um tributo da espécie ‘imposto’”. (ICHIHARA, 2015, p. 63).

As contribuições, em linhas gerais, financiam atividades de interesse público beneficiando um certo grupo e, direta ou indiretamente, o próprio contribuinte. São tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, relacionadas à intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento das políticas governamentais. Servem, ainda, de instrumento da atuação estatal parafiscal, isto é, paralelamente ao Estado o que, nesse cenário, significa que, por exemplo, apesar de ser de responsabilidade da União, as contribuições podem ser tanto devidas à como cobradas por uma autarquia. No concernente ao consumo, as contribuições que aqui interessam são aquelas tratadas no artigo 195, da CRFB, que são as contribuições de seguridade social.

Após breve explicação conceitual, finaliza-se esta seção listando que os principais tributos que incidem sobre o consumo final de bens e de serviços são, primordialmente, o IPI,

¹² Vale frisar que, para o autor, a materialidade do fato gerador nada mais é que a ocorrência das hipóteses previstas nas leis que geram a obrigação de pagar tributos.

ICMS, ISS¹³, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)¹⁴.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: SUA DEFINIÇÃO, SUAS CARACTERÍSTICAS E OS MOTIVOS DISSO O TORNAREM ALTAMENTE COMPLEXO

Definidos os principais conceitos, é imprescindível abordar desde logo o que é o sistema tributário brasileiro. No entanto, faz-se antes necessário tratar o significado do vocábulo “sistema”, já que é uma palavra que tem diversos significados, até mesmo dentro do próprio ordenamento jurídico. Aqui será adotado

O viés jurídico-positivista de foco semântico do vocábulo “sistema”, no qual o sistema é o conjunto organizado de normas-regras e normas-princípios que regulam procedimentos legislativos, condutas estatais e humanas e fundamentam de modo organizado a interpretação doutrinária, autêntica e judicial da aplicação do direito. (PEIXOTO, 2010, p. 1).

O CTN, em seu artigo 2º,¹⁵ prevê que o sistema tributário nacional será regido pela Constituição e outras normas do ordenamento nos limites das competências de cada ente federado. Numa análise mais técnica, o sistema jurídico-tributário brasileiro tem ampla diversidade normativa¹⁶ sendo que, em seu ápice, tem-se a CRFB¹⁷ que, além de disciplinar, organizar, definir competência, impor limites, prever e definir tributos, sobretudo, a Lei Maior brasileira trata das regras e dos princípios jurídicos da tributação. A partir dela, de cima para baixo, num sistema piramidal, o CTN é a norma geral e em seu patamar também é possível se encontrar leis complementares. Abaixo disso, tem-se leis ordinárias regulando normas específicas; decretos que, em seu papel de atos normativos executórios, explicitam a forma

¹³ Por mais que se tenha delimitado a tributação sobre o consumo visando testar a premissa inicialmente adotada de que o modelo norte-americano é capaz de fornecer exemplos a serem replicados no Brasil. Mesmo assim, uma vez que a hipótese adotada é a de que há no modelo norte-americano de tributação elementos capazes de reduzir a atual complexidade do sistema brasileiro, por conseguinte, não se tratará ostensivamente de cada imposto que incide sobre o consumo, mas sim da possibilidade de sua substituição pelo modelo vigente nos EUA.

¹⁴ A fim de facilitar a comparação do sistema tributário brasileiro com o norte-americano, o PIS e a COFINS não serão objeto deste estudo.

¹⁵ Art. 2º, do CTN: “O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”. (BRASIL, 1966).

¹⁶ Desde já, chama-se a atenção para o fato de que a CRFB e, muito antes, o próprio CTN já sinalizava um conjunto normativo complexo.

¹⁷ Sacha Calmon Coelho (2019, p. 33) afirma que o Brasil “inundou” a Constituição com regras e princípios tributários e que, sem dúvidas, é o país cuja Carta Magna é a mais “extensa e minuciosa em tributação”.

como o tributo deve ser exigido; portarias que funcionam como atos normativos complementares e, por fim, instruções normativas.

Constitucionalmente, sob a denominação de Sistema Tributário Nacional (STN), o atual sistema está fundamentado no Título VI, Capítulo I, dos artigos 145 a 162 da Constituição da República¹⁸. Quanto ao escopo, uma das funções do sistema tributário é arrecadar tributos para financiar o Estado proporcionando uma receita adequada para custear os serviços públicos que são prestados ou ao menos colocados à disposição da população. Todavia e não menos importante, há também as funções de fiscalização, a de alocação de recursos, até mesmo a de gerar justiça distributiva ajustando renda e riqueza e assegurando estabilização econômica. Inclusive, enfatiza-se que o STN tem de estar em consonância com o contexto socioeconômico em que se encontra vigente, isto é, tem de haver relação com a realidade social e com o sistema econômico almejando desenvolvimento humano e justiça social.

Pelo fato da nossa Carta Magna relacionar os impostos e contribuições que os entes políticos podem instituir, segundo a competência estabelecida, classifica-se nosso sistema tributário como rígido. Ele também é uno, por estar inserido dentro de um único sistema jurídico e complexo, pela infinidade de princípios, regras e normas que necessitam ser interpretadas e aplicadas aos casos concretos. (ATALIBA, 1968).

À luz de Peixoto (2010, p. 2), o sistema tributário nacional, em resumo, é o conjunto de princípios e normas, sobretudo constitucionais, que disciplinam, organizam, limitam e viabilizam o poder de tributar que, por sua vez, é o segmento da soberania que permite a instituição da obrigação compulsória de pagar tributos ao Estado. Em suas próprias palavras, para o autor, o sistema tributário brasileiro

É a conformação juridicamente organizada das prerrogativas e lindes do poder de tributar, e se caracteriza por sua lógica sistêmica, sua organização pré-estabelecida, sua estruturação política e normativa pré-concebida, que legam uma estrutura racionalmente desenvolvida, com finalidades e objetivos políticos, econômicos, sociais e jurídicos perfeitamente identificáveis e compatíveis entre si. (PEIXOTO, 2010, p. 2-3)

Doutrinariamente, tem-se que tal sistema pode ser definido como

¹⁸ A atual Constituição brasileira é classificada como analítica, isto é, que “examina e regulamenta todos os assuntos que entenda relevantes à formação, destinação e funcionamento do Estado” inclusive tributação. (MORAES, 2013, p. 10).

o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. (HARADA, 2020, p. 345).

O poder de tributar, por seu turno, é justamente a faculdade constitucionalmente conferida aos entes federativos para instituir a obrigação de pagar tributos é o “poder conferido ao Estado de cobrar de seus cidadãos os meios para a sua manutenção” (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 218). É o “segmento da soberania que se revela na interposição de gravames aos particulares, uma vontade superior, obrigação *ex lege*, que conduz ao estabelecimento de relações jurídico-tributárias” (PEIXOTO, 2010, p. 2). Já que decorre da própria Carta Magna, tem a competência tributária como uma de suas consequências, isto é, parte do poder de tributar é a competência de instituir e cobrar tributos conferida aos entes federados (ROSA JR., 2001, p. 269). Em outras palavras, é justamente o poder tributário que, uma vez determinado, possibilita o surgimento das competências tributárias e garante que estas serão atribuídas de forma específica. O Direito Tributário, logo, o sistema tributário se ocupa em regular e restringir, em primeiro lugar, o poder estatal de exigir tributos e, em segundo lugar, os direitos e deveres dos contribuintes garantindo isonomia. (COELHO, 2019, p. 23).

Para Coelho (2002, p. 4-5), as pessoas políticas com capacidade para exercer o poder de tributar, portanto, titulares de competências positivas são a União, os estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios.

Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação. (COELHO, 2002, p. 4-5).

A CRFB não só atribui o poder de tributar como também explicita alguns princípios gerais, fundamentais e limitadores desse poder¹⁹, como por exemplo, o princípio da legalidade

¹⁹ Os princípios constitucionais da seara tributária são, em verdade, legítimos direitos fundamentais dos contribuintes. A doutrina majoritária e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir do julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, entendem que, como o art. 60, § 4º, da CRFB, que define as cláusulas pétreas não proíbe emendas constitucionais que ampliam as garantias individuais, portanto, os princípios tributários constitucionais são considerados garantias do mesmo nível das cláusulas pétreas e, por consequência, imodificáveis. As cláusulas pétreas, além de demais disposições, vedam Propostas de Emenda à Constituição (PEC) tendentes a abolir direitos e garantias individuais (limitações constitucionais ao poder de tributar). (STF, 1993).

ou da reserva legal²⁰, que estabelece que os entes da Federação somente poderão exigir e/ou aumentar tributos quando estabelecido legalmente; o princípio da capacidade contributiva²¹ que, além de resguardar o contribuinte, ou, em verdade, seu patrimônio, visa garantir justiça fiscal ao cobrar tributos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte sempre quando possível; o princípio da isonomia²², que todos são iguais perante o fisco e impede discriminações tributárias; os princípios da não-surpresa determinando a irretroatividade²³, anterioridade²⁴ e noventena²⁵, que, respectivamente, dizem respeito a vedação da cobrança de tributos em relação a fatos geradores que ocorrem antes do início da vigência da lei que os institui ou majora, ao impedimento da imediata aplicação de mudanças que aumentem a carga tributária, e proibição da instituição ou do aumento de um tributo antes de 90 dias da publicação da lei. Desde já, percebe-se, então, que o STN é protetivo em relação ao sujeito passivo da obrigação de pagar tributos, que é o constituinte e essa é uma de suas características marcantes.²⁶

No tocante à atribuição da competência²⁷, resta deixar claro que, primeiramente, não se deve confundir a competência para legislar concorrentemente sobre Direito Tributário, prevista no artigo 24, I²⁸, da CRFB, que determina, em linhas gerais, que a União deve estabelecer normas gerais sem excluir a competência suplementar dos estados e do Distrito Federal, com a competência tributária disposta a partir do artigo 145 do mesmo dispositivo

²⁰ A CRFB dispõe em seu art. 150, I, que é vedado aos entes federativos “I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” o que já era previsto no art. 9º, I, do CTN e fora recepcionado em 1988.

²¹ O art. 145, §1º, da CRFB, institui que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

²² A CRFB veda, em seu art. 150, II, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

²³ Art. 150, III, a, da CRFB veda a cobrança de tributos em “relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

²⁴ Art. 150, III, b, da CRFB proíbe a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

²⁵ Apesar de apresentar diversas exceções que não serão detalhadas no presente trabalho, cabe ressaltar que o art. 150, III, c, da CRFB impede a cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

²⁶ Os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar têm suas exceções que aqui não serão detalhadas, mas é relevante mencionar sua possibilidade, pois desde logo se afirma que essa é uma complexidade do STN que será tratada mais adiante.

²⁷ “Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado. Assim, a distribuição constitucional do poder de gravar – delimitação formal e material do poder tributário – vincula a criação das regras jurídicas tributárias. (...) A competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário. Embora sendo uma emanção do poder tributário, com ele não se confunde. Os conceitos de poder tributário e competência tributária não coincidem.” (BORGES, 1980, p. 18-19).

²⁸ Art. 24, I, da CRFB: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.” (BRASIL, 1988).

que esmiúça a capacidade para instituir os tributos. Em segundo lugar, é importante ressaltar que a competência tributária específica é indelegável, intransferível e irrenunciável, de acordo com os artigos 7º e 8º do CTN, todavia, a capacidade de arrecadar e fiscalizar é delegável.

Quanto à classificação, enfim, a competência pode ser comum, conforme artigos 145, II e III e 149 §1º, da CRFB, que determinam que os quatro entes federativos poderão instituir taxas, contribuições de melhorias e contribuições previdenciárias dos servidores públicos. Pode ser privativa de determinado ente em relação a um específico imposto, como disposto nos artigos 153, 155 e 156 da CRFB em relação à União²⁹, estados e o Distrito Federal e os Municípios respectivamente. Ainda, pode ser de competência especial, isto é, a capacidade da União de instituir empréstimos compulsórios em casos de calamidade pública, guerra externa e investimento público urgente e de relevante interesse para a sociedade e contribuições especiais à luz dos artigos 148 e 149 da CRFB ou de competência estadual, distrital e municipal no tocante às contribuições sociais desses entes, conforme o §1º do já mencionado artigo 149. Ademais, a Constituição da República também prevê competências cumulativa, residual e extraordinária.

O Brasil tem mais de 5.500 Municípios (IBGE, 2016) competentes. Soma-se a isso os 26 estados mais o DF e a União cada um detentor de complexidades além da questão tributária e com regulamentos específicos. A competência tributária é dividida entre os três níveis da federação e a cada um deles compete, muitas vezes, constituir e administrar tributos sobre a mesma base econômica se considerar que as três principais bases econômicas da tributação são renda, patrimônio e consumo. Sobre a renda, a competência é privativa da União, já, no que se refere à propriedade, à União compete instituir o ITR ao passo que aos estados e ao DF competem o ITCMD e o IPVA e à nível municipal se tem o IPTU e o ITBI. Em relação ao consumo acontece o mesmo: a base econômica também é repartida entre os quatro entes federados em seus três níveis. Aos Municípios compete o ISS; aos estados e ao DF, o ICMS; e, à União, além das contribuições como PIS e COFINS, compete o IPI. Essa divisão de competências que mescla quem é responsável com sobre qual base econômica se exerce sua autoridade é uma das principais causas da complexidade do Sistema Tributário Nacional. Por si só, essa tripartição da tributação sobre o consumo já geraria uma complexidade no sistema brasileiro.

²⁹ O artigo 153, da CRFB estipula que o II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF somente podem ser instituídos pela União, ao passo que o artigo 155 determina que é de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal o estabelecimento de ITCMD, ICMS e IPVA enquanto os Municípios, conforme artigo 156 da Lei Maior, têm competência privativa para definir IPTU, ITBI e ISS.

Ligada à atribuição de competência, está a repartição de receitas tributárias dispostas nos artigos 157 e seguintes da CRFB. O ente competente poderá fiscalizar e arrecadar; a arrecadação dos maiores é repartida entre os menores para permitir que Municípios, o DF e os estados possam ter uma complementação de suas receitas tributárias; ademais, uma parte do que o estado arrecada será repartida com seus Municípios, bem como a União reparte com os outros níveis menores.

Um outro ponto do STN que merece destaque³⁰ é a existência de institutos que podem excepcionar a obrigatoriedade do pagamento de tributos. O primeiro deles é a não incidência, que diz respeito a três situações: a primeira em que não ocorre nenhum fato gerador de tributo ou quando ocorre fato juridicamente irrelevante; a segunda quando o ente competente deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária e, a terceira, que é a não incidência tributária em razão das imunidades tributárias que são as exonerações exclusivamente constitucionais do pagamento do tributo. O segundo deles é a isenção que é a dispensa infraconstitucional do pagamento de tributo. O terceiro e último é o instituto da alíquota zero, isto é, o fato gerador ocorre, no entanto, o tributo não é devido, pois o ente competente definiu que alíquota é zero. (COELHO, 2019, p. 105-107).

Crucial, ainda, é tratar da carga tributária brasileira. Pode-se conceituar carga tributária como sendo a relação entre arrecadação tributária e o Produto Interno Bruto (PIB) de um país ou a quantia paga por pessoas físicas e jurídicas por praticarem fatos geradores tributáveis com vistas a financiar o Estado. Assim sendo, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Economia (TESOURO NACIONAL, 2019), as cargas tributárias brasileira, em 2017, 2018 e 2019 corresponderam, respectivamente, a 32,32%, 33,15% e 33,17% do PIB. Sendo em torno de 34% (OECD, 2020) a média das cargas tributárias dos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)³¹, a organização internacional, que o Brasil não faz parte e é conhecida como “clube dos ricos, por reunir as economias mais avançadas do mundo e alguns países em desenvolvimento, cujo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é, geralmente, alto. Entende-se, deste modo, que a carga tributária Brasileira é alta, porque, mesmo que um pouco

³⁰ Este destaque é merecido, porque, quando pertinente, será tratado como uma das muitas causas da complexidade do STN.

³¹ A OCDE é uma organização internacional que trabalha para construir políticas melhores para vidas melhores. O objetivo é moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar. Cria um ambiente onde governos podem comparar experiências políticas e econômicas, buscar respostas para problemas comuns, identificar boas práticas e coordenar as políticas internacionais e domésticas para estabelecer padrões baseados em evidências buscando soluções para desafios sociais, econômicos e ambientais. (OECD, 2020).

abaixo da média da OCDE, figura entre as 15 mais altas do mundo ao passo que está em 75º no ranking do IDH³². Na América Latina e Caribe, o Brasil tem a 2ª maior carga tributária, perdendo apenas para Cuba. (OECD, 2020).

Dessa forma, conclui-se que “um sistema tributário não é um amontoado aleatório de regras, ao contrário, um sistema tributário representa um planejamento jurídico pré-estabelecido um plano jurídico estabelecido e racionalmente concebido, com estruturação configurada e coerente.” (PEIXOTO, 2010).

No caso brasileiro, em verdade, temos um sistema altamente complexo³³: abarrotado de regras e princípios, com uma legislação minuciosa, extensa e densa fundada na Constituição, reforçada por um Código exclusivo para questões tributárias, o CTN, com a adição de leis complementares e ordinárias, decretos e portarias. Soma-se a isso uma multiplicidade de entes com poder de tributar, instituir, fiscalizar e cobrar tributos, uma lista demasiado extensa de limites constitucionais ao poder de tributar na forma de princípios, várias classificações de competências, imunidades, não incidência, isenção e possibilidade de alíquota zero, e, mais do que isso, uma alta carga tributária e atores diferentes tributando sobre a mesma base econômica, como pontualmente é o caso do consumo.

Rigidez na outorga e delimitação das competências tributárias, ao mesmo tempo em que se insinua com um grau de complexidade inédito, haja vista a

³² Não bastasse a carga tributária brasileira ser alta, o cerne do problema é a baixa taxa de retorno à sociedade. No entanto, essa temática não será abordada nesta pesquisa, visto que, dada a limitação do tema, o objetivo não é tratar de justiça fiscal ou justiça distributiva nem de capacidade contributiva, mas sim a complexidade do STN e alguma possibilidade de simplificá-lo utilizando-se da metodologia de estudo comparado. (RELATÓRIO DE DESENVOLVIMENTO HUMANO, 2014).

³³ Não somente do ponto de vista técnico-analítico, como será tratado nesta pesquisa científica, vê-se muita manchete que aborda essa mesma temática da complexidade do sistema tributário brasileiro, como pode ser visto nas manchetes e notícias a seguir:
 QUEIROZ, Cid; SEABRA, Roberto. **Para debatedores, Sistema tributário é complexa e pesa sobre os mais pobres**. Câmara dos Deputados, 26 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/618068-para-debatedores-sistema-tributario-e-complexo-e-pesa-sobre-os-mais-pobres/>. Acesso em: 22 set. 2020. 19h16.
 SCOCUGLIA, Lívia. **Sistema Tributário no Brasil é altamente complexo e precisa de mudança completa**. Fenacon, 12 de janeiro de 2018. Disponível em: <http://www.fenacn.org.br/noticias/sistema-tributario-no-brasil-e-altamente-complexo-e-precisa-de-mudanca-completa-2880/>. Acesso em: 22 set. 2020.
 FERRARI, Hamilton. **“Modelo tributário brasileiro é complexo e cria distorções”, diz Rachid**. Correio Braziliense, 06 de março de 2018. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/03/06/internas_economia,664121/modelo-tributario-brasileiro-e-complexo-e-cria-distorcoes-diz-rachi.shtml. Acesso em: 22 set. 2020. 10h30.
 DELGADO, Malu. **Que impostos pagamos?** Valor, São Paulo, 19 de setembro de 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/>. Acesso em: 22 set. 2020.
 TERRAÇO ECONÔMICO. **Impostos sobre consumo: a forma mais injusta de tirar recursos de quem menos tem**. InfoMoney, 27 de outubro de 2016. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/terraço-economico/impostos-sobre-consumo-a-forma-mais-injusta-de-tirar-recursos-de-quem-menos-tem/>. Acesso em: 22 set. 2020.

quantidade sem precedentes de tantas espécies e subespécies tributárias, as quais, se propiciam uma tributação específica em certos setores e atividades, também geram um ambiente de aparente excesso fiscal, sem simplicidade e sem maior transparência para o vulgo. (PEIXOTO, 2010, p. 38).

Um exemplo dessa alta complexidade é justamente a forma que se tributa o consumo de bens e de serviços. Por isso, esta pesquisa pretende buscar no modelo da maior economia do mundo inspiração que possa simplificar, mesmo que aos poucos, o sistema nacional e onerar um pouco menos as principais vítimas desse oceano de complexidade: os contribuintes. Já afirmaria José Casalta Nabais (1978, p. 679) que “o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal”.

Diante deste cenário, com o objetivo de buscar alternativas para tentar diminuir a complexidade do modelo tributário brasileiro, esta pesquisa recorreu ao modelo de tributação sobre o comércio/consumo existente atualmente nos Estados Unidos da América.

3 UMA COMPARAÇÃO ENTRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

Tributo e impostos no Brasil, como mencionado anteriormente, apesar de muitas vezes serem usados como sinônimos, se tratam, em verdade, de gênero e espécie. Na língua inglesa, como bem afirmam Gassen e Valadão (2020, p. 29), há a mesma distinção, pois *tax* e *taxation* se referem a tributo e tributação, respectivamente, ao passo que há vocábulos como *impost* (imposto), *fee* (taxa), *duties* (direitos), *tariffs* (tarifas), *excises* (acisas) usados para se referirem às espécies de tributos. Vejamos a seguir como são definidos os impostos nos EUA.

The enforced proportional contribution of persons and property, levied by the authority of the state for the support of the government, and for all public needs. They are the property of the citizen, demanded and received by the government to be disposed of to enable it to carry into effect its mandates, and to discharge its manifold functions. (COOLEY, 1876, p. 1)³⁴

Antes de tratar diretamente do sistema tributário norte-americano, é necessário

³⁴ “A contribuição proporcional obrigatória de pessoas e bens, cobrada pela autoridade do estado para o apoio do governo e para todas as necessidades públicas. São propriedade do cidadão, exigidas e recebidas pelo governo para serem alienadas de modo a permitir-lhe cumprir seus mandatos e cumprir suas múltiplas funções”. (tradução nossa).

registrar brevemente que por ser baseado na *Common Law*, no estabelecimento de precedentes, em princípios e normas que não se concentram, necessariamente, em leis oriundas do Poder Legislativo e por haver vinculação das decisões proferidas pelo Judiciário, desde 1787, houve somente uma alteração tributária em sua Carta Magna e diversos julgados da Suprema Corte vêm moldando e aperfeiçoando seu sistema jurídico-tributário. Outra consideração é em relação a forma de estado, pois, como bem ressalta Jardim (1984, p. 53-82), há uma peculiaridade no federalismo estadunidense que, diferentemente do brasileiro, é dual, por isso, constituído por um governo central ou federal cujos limites estão previstos na Constituição e por um governo de estados-membros que gozam de certa autonomia. Por essa razão, a estrutura de seu sistema tributário reflete justamente a natureza do federalismo dual que há no país. Um exemplo disso é que a renda é majoritariamente tributada à nível federal, enquanto o consumo e a propriedade são à nível estadual e local, nessa ordem (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 33; LEGEMANN; BORDIN, 1995, p. 306-377).

De forma semelhante com o que acontece no Brasil, a Constituição norte-americana é o dispositivo que rege a tributação e confere os poderes fundamentais ao Estado³⁵, isto é, concede o poder de tributar que:

É especificado de forma independente para os governos federal e estadual. Os estados podem implementar uma diversidade de impostos, com liberdade de instituição de base e alíquota, desde que não haja conflito com algumas provisões constitucionais. Os poderes de tributar dos governos locais, municípios e condados, estão vinculados aos estados. (BARBOSA, 1998, p. 20).

Também deve ser observado que a Constituição dos Estados Unidos outorga aos seus entes federados um amplo poder de arrecadar, enquanto impõe limites ao poder de tributar, sendo os mais relevantes a uniformidade, a proteção igualitária e a transparência (DEWEY, 1903, p. 65; FERREIRA, 2004, p. 322-323). Apesar dessas similitudes, ao contrário da abordagem da Constituição brasileira, a maioria das regras do sistema tributário dos Estados Unidos não estão definidas na Lei Maior e, embora esta conceda jurisdição tributária aos entes políticos, não enumera quais tributos podem ser cobrados por cada esfera do governo.

Ainda quanto ao poder de tributar, ambas constituições impõem limites, porém o caso brasileiro além de mais extenso, também é mais estrito e rígido. Nos EUA, por exemplo,

³⁵ “*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defense and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States*”. Article I, Section 8, Clause 1. (EUA, 1787).

a irretroatividade não é absoluta³⁶ e se admite aumento de qualquer imposto no mesmo exercício fiscal³⁷.

No concernente às fontes normativas, a diversidade existente no Brasil é incomparavelmente maior ao que se tem nos EUA, mesmo porque esta é uma nação cujo sistema jurídico vigente, conforme mencionado anteriormente, é o da *Common Law*. Mesmo assim, conforme Lopes (2011, p. 67) têm algumas normas infraconstitucionais estabelecidas, como por exemplo, o *Internal Revenue Code* ou Código do Imposto de Renda, as regulamentações do Tesouro e as orientações e interpretações diretas aos contribuintes que podem fazer consultas baseadas em fatos por meio das chamadas *Private Letter Rulings*³⁸. Uma das mais recentes leis infraconstitucional é a reforma tributária aprovada pelo Congresso em dezembro de 2017, a chamada *Tax Cuts and Jobs Act* ou Lei de Redução de Tributos e Geração de Empregos.³⁹

O que guia o sistema norte-americano é um princípio chamado *Voluntary Compliance*, que significa que o contribuinte voluntariamente e em conformidade com os fatos informará seus rendimentos tributáveis ao governo, seja estadual ou federal, em nome do bem comum. Em outras palavras, à luz de Godoy (2004, p. 25), espera-se do contribuinte o compromisso de informar todos os ganhos auferidos e outros fatos dedutíveis em uma atitude de zelo pelo bem comum.

“Deve ser destacado também que a competência tributária no EUA, considerando os estados e a União é concorrente, exceto no que diz respeito à tributação das operações de importação e exportação⁴⁰ (reservados à União)” (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 33). Lá,

³⁶ No Brasil, o princípio da irretroatividade não admite qualquer exceção, quando se trata da cobrança de tributos. Já, nos EUA, é necessário considerar a natureza do imposto e as circunstâncias em que ele é colocado, antes de se dizer que sua aplicação retroativa é desleal com o contribuinte e ultrapassa a limitação constitucional. (FERREIRA, 2004, p. 325).

³⁷ A Súmula 67, do STF, diz que é inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido aumentado no mesmo exercício financeiro. (STF, 1963).

³⁸ São interpretações e aplicações da lei tributária de fatos concretos apresentados por um contribuinte. As consultas apesar de particulares, ficam publicadas para consulta pelo público geral no sítio eletrônico da receita norte-americana. (IRS, 2020).

³⁹ O texto da mais recente reforma tributária que aconteceu nos EUA se encontra, na íntegra, em: UNITED STATES OF AMERICA. **Subtitle A - Individual Tax Reform; Part 1 – Tax Rate Reform**. One Hundred Fifteenth Congress of the United States of America. (a) AMENDMENT OF 1986 CODE. Except as otherwise expressly provided, whenever in this title an amendment or repeal is expressed in terms of an amendment to, or repeal of, a section or other provision, the reference shall be considered to be made to a section or other provision of the Internal Revenue Code of 1986. Disponível em: <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf>. Acesso em: 24 set. 2020.

⁴⁰ Conforme Gassen e Valadão (2020, p. 235), a Constituição dos EUA veda qualquer tributação sobre exportação.

existem três entes federados quando se trata de tributação: União, estados e o Distrito de Colúmbia (DC), conforme explicam Gassen e Valadão (2020, p. 84). Mesmo assim, pode-se falar em competência comum para instituir e arrecadar tributos em quatro níveis: federal, estadual, distrital e dos governos locais.

Reflexo da natureza do federalismo dual, a estrutura fiscal dos EUA é descentralizada, principalmente no que toca aos gastos, evidenciando a importância das transferências dos entes maiores para os menores. No caso da repartição de receitas, “há, em alguns aspectos, semelhança com o caso brasileiro, pois governo federal transfere receitas aos estados e aos entes locais, enquanto os estados transferem a estes últimos.” (PAES; OLIVEIRA, 2015. p. 66).

O órgão responsável pelo recolhimento de tributos, pela administração do Código da Receita Federal aprovado pelo Congresso, pela identificação de eventuais sonegadores e, conseqüentemente, pela instituição de sanções é o *Internal Revenue Service* (IRS), é uma agência do Departamento do Tesouro. (IRS, 2020).

Acerca dos impostos, em linhas gerais, quatro principais impostos compõem sistema tributário dos EUA: *Federal Income Tax*, *Income Tax*, *Property Tax* e o *Sales Tax*⁴¹. O primeiro é o imposto de competência do governo federal que incide sobre a renda e cuja alíquota é a mesma em todo território. O segundo também incide sobre a renda, contudo, a competência é dos estados que, inclusive, podem optar por não recolher. O terceiro é o imposto sobre imóveis. Por fim, o *Sales Tax*, o imposto que incide sobre o consumo de bens e de serviços e cuja alíquota varia entre estados e até mesmo entre cidades. Diferentemente do Brasil, onde a maior parcela da arrecadação tributária advém do consumo, a arrecadação federal nos EUA é majoritariamente proveniente de renda. A nível estadual o consumo é a principal fonte, no entanto, os três estados com as mais altas alíquotas são Tennessee (9,53%), Louisiana (9,52 %), Arkansas (9,47 %) e os três com as menores são Alaska (1,76 %), Hawaii (4,44 %), Wyoming (5,34 %). Além disso, quatro estados não taxam o consumo Delaware, Montana, New Hampshire e Oregon (CAMMENGA, 2020).

A carga tributária nos EUA, em 2018, foi de 24,3% do PIB, disso, 4,3% correspondeu ao consumo (OECD, 2020), no mesmo período, a receita do governo foi de 16,9% sobre consumo, 47,9% sobre a renda e 11,1% sobre propriedade. Já, a carga tributária

⁴¹ No concernente ao consumo, além do *sales tax*, o *use tax*, *excise tax* e as tarifas sobre comércio internacional e subcategorias de impostos.

do Brasil é composta predominantemente de tributos sobre consumo e com pouca exploração sobre a renda e propriedade, diferentemente do modelo norte-americano. Em 2019, conforme dados do Ministério da Economia (2019), a carga de impostos sobre o consumo correspondeu a 14,25% do PIB, sem incluir as contribuições sociais. Sobre a renda e sobre a propriedade, os impostos corresponderam, na seguinte ordem, a 7,41% e 1,62% do PIB. Conforme dados coletados por Gassen e Valadão (2020, p. 100-101), a receita tributária por base de incidência, em 2017, no Brasil foi de 54,4% sobre o consumo, 18,2% sobre a renda e 4,6% sobre o patrimônio – o restante corresponde a folha de salários e outros. Verifica-se que das bases de incidência dos tributos, deveras, o consumo representa a parcela mais significativa da carga tributária diferentemente do que acontece nos EUA. A consequência disso é um sistema bastante regressivo, ou seja, que tributa mais as pessoas que têm uma renda menor. (TESOURO NACIONAL, 2019).

Enfim, observa-se pelas divergências que o sistema norte-americano é mais simples, enxuto e harmônico que o brasileiro; menos regressivo e mais justo. Regido pela única Constituição que o país tem desde 1787, com uma menor diversidade normativa, menos engessamento, entre outros, e ainda assim confere segurança jurídica aos contribuintes devido ao sistema de precedentes, à vinculação das decisões da Suprema Corte, à doutrina construída pelos tribunais e à legislação técnica infraconstitucional incluindo a possibilidade de consultas individuais. Com amplo poder de tributar com menos e mais flexíveis limitações, regulado por um princípio que conta com a colaboração do contribuinte. Basicamente, com apenas quatro impostos, sendo dois sobre o mesmo fato gerador, porém instituídos e arrecadados por diferentes entes. Com uma carga tributária 10% mais baixa que a brasileira e cuja base de incidência sobre o consumo é baixíssima.

4 A COMPLEXA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A DESCOMPLICADA ABORDAGEM DOS ESTADOS UNIDOS: ICMS, ISS, IPI, SALES TAX E COMO PODERIA O PAÍS SUL-AMERICANO DAR O PRIMEIRO PASSO NA LONGA JORNADA DE SIMPLIFICAÇÃO E HARMONIZAÇÃO DE SEU SISTEMA TRIBUTÁRIO

A tributação sobre o consumo, nas palavras de Gassen e Valadão:

Pode ser conceituada como sendo o conjunto de tributos que incidem no

consumo de bens, serviços e direitos (comercializáveis), podendo compreender, no interesse da administração fiscal, todas as etapas do processo produtivo (multifásicos), ou apenas uma delas (monofásicos), que de forma inquestionável vai onerar o consumidor final. (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 196)

A OCDE (2017, p. 14) acrescenta que tributos sobre consumo podem ser considerados aqueles que incidem no consumo final, sobretudo, de pessoas físicas.

Uma primeira complexidade brasileira, que não é exclusiva do consumo, é a rigidez do STN, em outras palavras, é o fato da própria Constituição estabelecer todos os tributos. Assim sendo, para que haja qualquer reforma ou mudança, é necessário passar pelo processo legislativo de emendas à Constituição previsto nos artigos 59, I, da CRFB, c/c 60, I, II, III, §2º, também da CRFB, que é bastante burocrático, complexo e mais moroso que outros processos legislativos.

No Brasil, uma segunda complexidade é o fato da Constituição definir que o consumo será tributado pelas três esferas de governo: o IPI pela União⁴², ICMS pelos estados e pelo DF⁴³ e o ISS pelos Municípios e também pelo DF⁴⁴. Essa tripartição tributária por si só gera confusão.

Como consequência, tem-se uma terceira dificuldade, já que também são três os principais tributos que incidem sobre a mesma base econômica e, se não bastasse, são três impostos, de certa forma, significativamente distintos, principalmente no que concerne à condição de incidência, ou melhor, à detalhes do fato gerador.

O IPI, como o próprio nome já sugere, incide sobre o consumo (e não sobre a produção) de bens industrializados, ou seja, é cobrado, por exemplo, quando uma pessoa compra um carro ou um celular. É multi ou plurifásico, por incidir em mais de uma fase do processo produtivo, não-cumulativo, possui alíquotas seletivas e inversamente proporcionais à essencialidade do produto, ou seja, “tributar-se-á de forma mais gravosa os bens considerados

⁴² Art. 153, IV, da CRFB: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados.” (BRASIL, 1988).

⁴³ Art. 155, II, da CRFB: “Art. 155. 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.” (BRASIL, 1988).

⁴⁴ Art. 156, III, da CRFB: “Art. 156. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (BRASIL, 1988).

supérfluos e é considerado um tributo indireto⁴⁵, pois o valor do imposto é repercutido ao consumidor final” (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 216).

O ICMS que, em linhas gerais, recai sobre consumo de bens e de serviços, chamado por Coêlho (2019, p. 222) de “imposto diabólico e radicalmente ilegal”, é o tributo mais importante considerando a matriz tributária brasileira e o que mais onera a carga tributária, isto é, o mais expressivo em termos arrecadatórios. “Em termos de sua administração fiscal, é um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro” (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 224) dado que além da previsão constitucional, há lei complementar específica⁴⁶ fora as leis ordinárias dos 26 estados e do DF. Não-cumulativo, plurifásico, indireto e cujas alíquotas são seletivas em relação à essencialidade do bem ou do serviço e, em virtude disso, é altamente regressivo, em outras palavras, não considera a capacidade tributária sobrecarregando mais os mais pobres. Outro complicador é que a alíquota do ICMS é estabelecida de acordo com a origem e o destino do bem sopesando se a operação é interestadual ou interna. Ademais, com o advento da internet e, mais recentemente, com a possibilidade de compras *online*, aumentou-se a regulamentação que versa sobre o ICMS gerando um verdadeiro emaranhado de normas que aqui não cabe ser exaustivamente tratado, mas tão somente mencionado para que, em breve, se compare ao cenário estadunidense.

Por fim, o ISS, que é cobrado sobre o consumo de inúmeros serviços, possui função predominantemente fiscal, “incide sobre serviços remunerados prestados a terceiros, que estejam especificados na Lista Anexa da Lei Complementar (LC) 116/2003 e que não sejam objeto de tributação pelo ICMS.” (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 217).

Uma quarta complexidade está no fato da tributação sobre o consumo ser predominantemente indireta, isto é

Essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato imponible e

⁴⁵ Os tributos diretos são aqueles que percutem apenas para o contribuinte de fato, ao passo que os indiretos, como o caso da tributação sobre o consumo, são aqueles devidos ao Estado pelo contribuinte de direito, que cobra dos contribuintes de fato. Cumulativo ou em cascata se refere à tributação que incide em várias ou em todas as fases da circulação do bem sem dedução do que fora incluído e cobrado na fase anterior. O tributo não-cumulativo é aquele que, apesar da incidência em várias fases, incide apenas sobre o valor que se agrega em cada fase.

⁴⁶ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 1996).

que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e juris- prudência por contribuinte de fato. (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 215)

Mais uma complexidade é a alta carga tributária brasileira, já tratada anteriormente, ainda mais ao se considerar o enorme peso do consumo. Gassen e Valadão (2020, p. 236) afirmam que é evidente que a tributação sobre o consumo no Brasil é bem mais pesada que nos EUA mesmo considerando que por lá haja imposto sobre consumo por parte do Estado e do governo local e embora a principal renda dos estados seja justamente a arrecadação de impostos sobre consumo. No geral, nos EUA, a tributação sobre a renda e sobre o patrimônio são mais acentuadas. “Donde se conclui que o sistema tributário brasileiro é mais regressivo que o dos EUA e, portanto, mais concentrador de renda” (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 236).

Um último atributo típico do consumo que não é bem uma complexidade, mas algo que deveria ser aperfeiçoado no Brasil à luz do modelo dos EUA é a transparência na cobrança de tributos incidentes sobre o consumo. Lá, uma característica marcante é que o bem e o serviço são anunciados sem o valor do imposto e isso contribui para a transparência tributária, já que o contribuinte sabe quanto custa o que está consumindo e quanto é pago de tributo. Aqui,

O legislador infraconstitucional tentou inovar com o rigor da transparência ao editar a Lei nº 12.741, de 08.12.2012. A lei determinou a informação ao contribuinte em todos os documentos fiscais ou equivalentes acerca do *valor aproximado* correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influa na formação dos respectivos preços de venda. (COELHO, 2019, p. 197)

Ainda assim, por ser uma espécie indireta, os impostos sobre o consumo refletem em toda a cadeia produtiva e são, então, incorporados, ao preço final. Conseqüentemente, o valor mostrado nos recibos fiscais é somente aproximado e o encargo é cobrado do consumidor e contribuinte de fato.

Nos EUA, como visto, a Constituição não enumera os tributos, logo, o sistema não tem a mesma rigidez que há nacionalmente. De forma análoga, definem o poder de tributar e suas limitações, mas o fazem de uma forma bem mais clara e simplória, o que é uma qualidade. A tributação sobre consumo final de bens e de serviços é de competência estadual e não de múltiplos entes e há, praticamente, um só imposto. Sua arrecadação – a do *sales tax* – é a principal fonte de receita dos estados e governos locais com uma alíquota média de 4%

sobre o valor dos produtos, onerando bem menos do que ocorre no cenário local. Além disso, a incidência é direta e o valor exato cobrado do contribuinte no ato da compra separadamente do valor do bem ou do serviços consumidos. Um ente, um tributo, menos ônus ao contribuinte, maior transparência, portanto, maior flexibilidade e simplicidade. “No que diz respeito ao consumidor, essa racionalização do sistema de arrecadação poderia resultar numa redução das alíquotas e conseqüente redução do preço final dos produtos consumidos.” (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 227).

Enfim, umas das conseqüências de estudar e analisar o sistema tributário brasileiro é a acentuação da necessidade de sua simplificação. É evidente a necessidade de um sistema em que haja menos e mais simples normas, mais harmônico, racional e enxuto da forma que é nos EUA. Algumas complexidades, como o fato dos tributos terem previsão constitucional não têm solução nem a curto nem a médio prazo, talvez nem haja solução a não ser a formação de uma nova constituinte para a promulgação de uma nova Constituição que não enumere os tributos à luz do modelo estadunidense, que tão somente define o poder de tributar e suas limitações, competência e outras disposições mais estruturais.

Ainda constitucionalmente, os princípios limitadores do poder de tributar, apesar de serem considerados verdadeiros direitos fundamentais que protegem os contribuintes, admitem várias exceções adicionando complexidade ao sistema. Nesse momento, cabe, inclusive, lembrar a existência das imunidades e das isenções (infraconstitucionais) que também acrescentam dificuldades ao STN. Por mais que exceções sejam necessárias, a uniformização ofereceria uma maior simplicidade e harmonização, facilitaria a compreensão e diminuiria as brechas. Conforme mencionado, frisa-se que a divisão de competências prevê misturando o ente responsável com a base econômica sobre a qual exerce sua autoridade e essa é uma das principais causas da complexidade do Sistema Tributário Nacional que poderia ser reformado nos termos do modelo estadunidense em que o consumo é tributo à nível estadual e, além disso, há, praticamente, um só tributo nessa seara. Quanto à alta carga reformar o sistema para torná-lo cada vez um pouco menos regressivo e quiçá alcançar um sistema verdadeiramente progressivo seria o ideal, mas isso é matéria para um possível estudo futuro. Para combater o baixo nível de transparência, o modelo dos EUA serviria como uma luva, já que, além de ser um dos princípios norteadores que limitam o poder de tributar, ainda deixa bastante claro quanto vale o bem ou o serviço e quanto se paga de imposto. O aspecto infraconstitucional também é um problema que poderia ser sanado se reduzida a quantidade

de normas, visto que:

O que se observa hoje é que a estrutura fiscal brasileira, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, é um emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais. Essa diversidade normativa contribui para a criação de um ambiente confuso e com baixa coordenação entre os entes federativos responsáveis pela arrecadação, que gera, por sua vez, um custo adicional aos contribuintes, principalmente os chamados contribuintes de fato. (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 227).

Dessa forma, conclui-se que, consideradas as particularidades brasileiras e as diferenças socioculturais, econômicas e históricas, mesmo assim, não há motivo para não se utilizar do Direito Comparado para aperfeiçoar o STN à luz do modelo dos EUA.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De uma análise comparativa é possível extrair lições e boas práticas, mas a adoção, na prática, deve considerar fatores muito maiores, como por exemplo, a cultura. De acordo com Baleeiro (2006):

O sistema tributário deve ser produtivo, elástico, compatível com a renda nacional e com as ideias de justiça da época. Há de reservar competência nacional ao impostos de base mais larga (renda, consumo, alfândega). Convirá evitar a bitributação, de sorte que o mesmo imposto não venha a ser reclamado da mesma pessoa, e pelo mesmo fato, simultaneamente pela União, Estados e Municípios. Deverá resguardar o comércio interestadual contra discriminações.” (BALEIRO, 2006).

O objetivo deste artigo foi apresentar aspectos dos sistemas tributários brasileiro e norte-americano, com enfoque na tributação sobre o consumo para, posteriormente, comparar os modelos e buscar elementos capazes de reduzir a complexidade do sistema tributário brasileiro. O estudo apresentou os sistemas tributários brasileiro e norte-americano e comparou ao mesmo tempo em que destacou as principais divergências ressaltando e tomando como exemplo a tributação sobre o consumo, contudo, não o fez de forma exaustiva, mas sim com vistas à refletir sobre uma possível simplificação do sistema local à luz do sistema dos Estados Unidos da América que, como mostrado, é mais simples, flexível, justo e menos oneroso.

A hipótese assumida de que se encontraria no modelo dos EUA de tributação sobre o consumo de bens e de serviços elementos capazes de reduzir a complexidade brasileira se

mostrou verdadeira e sugestões com base do direito comparado foram propostas. Visto que o objetivo era apenas introduzir ideias, não se detalhou a forma de implementação prática.

Um estudo futuro poderá analisar outros modelos internacionais, como o europeu ou o chinês, a serem aplicados ou adaptados para o Brasil, além de considerar os desafios causados por outras bases como a renda e que, por uma delimitação temática, não foram tratados.

Seja qual for a mudança, tem de ser sistêmica visando simplificar e, claro, preferencialmente, não aumentando ainda mais a carga tributária, mas sim fomentando o desenvolvimento econômico e humano, simplificando, melhorando, aperfeiçoando.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: 2006.

BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza N de Holanda; CAVALCANTI, Carlos Eduardo; SILVA, Carlos Roberto Lavallo da; MOTTA, João Ricardo; ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. **Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998. Disponível em: <https://www.fgv.br/professor/epge/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2016.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora UNB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 10 jun. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 24 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR. I.P.M.F. IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA – I.P.M.F. ARTIGOS 5º, § 2º, 60, § 4º, INCISOS I E IV, 150, INCISOS III, “b”, E VI, “a”, “b”, “c”, E “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **ADI 939-7 DF.** Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 02 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sumula nº 67.** É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro. Diário de Justiça: sessão plenária, Brasília, DF, 13 de dezembro de 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3624>. Acesso em: 19 set. 2020.

CAMMENGA, Janelle. **Taxas estaduais e locais de impostos sobre vendas, 2020.** Tax Foundation, 15 de janeiro de 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/2020-sales-taxes/>. Acesso em: 24 set. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 06 set. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Cooley, Thomas M. **A Treatise on the Law of Taxation Including the Law of Local Assessments.** Chicago: Callaghan and Company, 1876. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/books/71/>. Acesso em: 19 set. 2020.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas de Direito Contemporâneo.** São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DELGADO, Malu. **Que impostos pagamos?** Valor, São Paulo, 19 de setembro de 2019. Disponível em: https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/_. Acesso em: 22 set. 2020.

DEWEY, Davis Rich. **Financial History of the United States**. 2. ed. Cambridge: Longmans, Green, & CO, 1903. Disponível em: <https://ia902205.us.archive.org/11/items/financialhistory033129mbp/financialhistory033129mbp.pdf>. Acesso em: 19 set. 2020.

FERRARI, Hamilton. “**Modelo tributário brasileiro é complexo e cria distorções**”, diz **Rachid**. Correio Braziliense, 06 de março de 2018. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/03/06/internas_economia,664121/modelo-tributario-brasileiro-e-complexo-e-cria-distorcoes-diz-rachi.shtml. Acesso em: 22 set. 2020. 10h30.

FERREIRA, Roberto Greco de Souza. **Form Versus Substance: A Comparison of Brazil's Tax System to the Tax System of the United States of America**. 35 U. Miami Inter-Am. L. Rev. 311 (2004). Disponível em: <http://repository.law.miami.edu/umialr/vol35/iss2/4>. Acesso em: 20 set. 2020.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequência de Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 19 set. 2020.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a Reforma Tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936267/>. Acesso em: 20 set. 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024968/>. Acesso em: 17 mai. 2020.

IBGE. **Cidades e Estados**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas, 2019. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html?view=municipio>. Acesso em: 02 out. 2020.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597001242/>. Acesso em: 17 mai. 2020.

IRS. **Found 161 Matching Items; Displaying 1-10**. Disponível em: https://www.irs.gov/site-index-search?search=Private+Letter+Rulings&field_pup_historical_1=1&field_pup_historical=1. Acesso em: 23 set. 2020.

IRS. **The Agency, its Mission and Statutory Authority**. Home Page, 2020. Disponível em: <https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority>. Acesso em: 24 set. 2020.

JARDIM, Torquato Lorena. Aspectos do federalismo norte-americano. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, vol. 21, n. 82, p. 53-82, abr./jun. 1984. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181523>. Acesso em: 17 mai. 2020.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. A tributação nos países do Nafta (EUA, México e Canadá). **Revista Fundação de Economia e Estatística**, Porto Alegre, v. 23, n. 2, p. 306-377, 1995. Disponível em: <https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/964/1268>. Acesso em: 17 mai. 2020.

LOPES, Carlos Côrtes Vieira. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de Introdução ao Direito Americano: Fundamental of US Law Course. **Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal**, Brasília, ano III, n. 12, set./out. 2011. Disponível em: https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/1o_curso_de_introducao_ao_direito_america_no_agu.pdf. Acesso em: 17 mai. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo; Saraiva, 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1978.

OECD Library (2017). **International VAT/GST Guidelines**. OECD Publishing, Paris, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 18 set. 2020.

OECD. **Global Revenue Statistic Database**. Organisation for Economic Co-operations and Development, França, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>. Acesso em: 23 set. 2020.

OECD. **Together, we create better policies for better lives**. Organisation for Economic Co-operations and Development, França, 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 20 set. 2020.

PAES, José Eduardo Sabo; OLIVEIRA, Marcos Roberto de. Características do Sistema Tributário nos Estados Unidos Da América: alguns tópicos relevantes. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 10, n. 2, p. 52-78, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/6643/4208>. Acesso em: 16 mar. 2020.

PEIXOTO, Maurício Muriack de Fernandes e. **Sistema tributário brasileiro: histórico, perspectivas e análise crítica**. 2010.

QUEIROZ, Cid; SEABRA, Roberto. **Para debatedores, Sistema tributário é complexa e pesa sobre os mais pobres**. Câmara dos Deputados, 26 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/618068-para-debatedores-sistema-tributario-e-complexo-e-pesa-sobre-os-mais-pobres/>. Acesso em: 22 set. 2020. 19h16.

RELATÓRIO DE DESENVOLVIMENTO HUMANO 2015. Ranking IDH Global 2014. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>. Acesso em: 21 set. 2020.

ROSA JR., Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCOCUGLIA, Lívia. **Sistema Tributário no Brasil é altamente complexo e precisa de mudança completa**. Fenacon, 12 de janeiro de 2018. Disponível em: <http://www.fenacon.org.br/noticias/sistema-tributario-no-brasil-e-altamente-complexo-e-precisa-de-mudanca-completa-2880/>. Acesso em: 22 set. 2020.

TERRAÇO ECONÔMICO. **Impostos sobre consumo: a forma mais injusta de tirar recursos de quem menos tem**. InfoMoney, 27 de outubro de 2016. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/terraceo-economico/impostos-sobre-consumo-a-forma-mais-injusta-de-tirar-recursos-de-quem-menos-tem/>. Acesso em: 22 set. 2020

TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta em 2019 por espécie tributária e esfera de governo, Sumário Executivo**. Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 20 set. 2020.

UNITED STATES OF AMERICA. Constitution (1787). **The Constitution of the United States**. National Archives, 1787. Disponível em: <https://www.archives.gov/founding-docs/constitution-transcript>. Acesso em: 21 set. 2020.

UNITED STATES OF AMERICA. **Subtitle A - Individual Tax Reform; Part 1 – Tax Rate Reform**. One Hundred Fifteenth Congress of the United States of America. (a) AMENDMENT OF 1986 CODE. Except as otherwise expressly provided, whenever in this title an amendment or repeal is expressed in terms of an amendment to, or repeal of, a section or other provision, the reference shall be considered to be made to a section or other provision of the Internal Revenue Code of 1986. Disponível em: <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf>. Acesso em: 24 set. 2020.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela benção a mim concedida de poder fazer, com louvor, uma segunda graduação numa área de estudos tão fantástica. Agradeço a Deus por me amar incondicionalmente e ter me dado forças, principalmente, nos dias de cansaço para que eu conseguisse finalizar esta etapa. Obrigada por ter me iluminado, guiado, protegido e por ter colocado Suas mãos sobre as minhas para que eu concluísse este trabalho.

À Minha Nossa Senhora que nunca falha. Que me cobre com Seu manto protetor e passa sempre à frente abrindo estradas e caminhos, portas e portões, casas e muitos corações e ao meu anjo da guarda, que é incrível.

Aos meus pais, Érika e Francisco pelo amor e apoio dado nos últimos 30 anos e, principalmente, por não terem me deixado desistir, porque foram muitas as vezes que a vontade era de simplesmente abandonar o curso.

Ao Gabriel, que no início do curso era meu namorado, depois se tornou meu noivo e há quase 2 anos é meu marido, que me ama do seu jeitinho único de ser, me apoia em tudo e me acha a pessoa mais dedicada e inteligente do mundo. Obrigada por ter ouvido tantas reclamações nos últimos 5 anos e por ter me mostrado que eu era maior que qualquer uma delas.

Às minhas amigas e aos meus amigos por existirem em minha vida e por terem compreendido minha ausência durante esse período, que não é curto, mas que passou bem rápido.

Às pessoas que eu conheci graças ao Direito: Isabelly, Gabrielle, Monalisa, Isabella, Ana Paula e Leonardo.

Aos mestres: Humberto Moura, Eleonora Saraiva, Luiz Emílio Garcia, Carolina Costa Ferreira, João Priático Sapucaia e, claro, ao querido professor Dr. Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto pela orientação e paciência.

“Me arrancam tudo à força, e depois me chamam de contribuinte”
Millôr Fernandes

“Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível”
Adam Smith