



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E FINANCEIRO (DEF)
TESE DE LÁUREA

**A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA TRIBUTAÇÃO DO IVA NA UNIÃO
EUROPEIA E SEUS EFEITOS NA DESIGUALDADE REGIONAL**

LUCAS DE MELO E MACHADO

11265132

2024

SUMÁRIO

1. Introdução.....	2
2. Princípios fundamentais do Modelo IVA (15 páginas).....	4
3. Distribuição de Competências na UE.....	19
4. Desigualdade regional na União Europeia.....	26
5. Conclusão.....	31

1. Introdução

O modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um dos mais utilizados por todo o mundo. Com origem na França, em meados do século XX, esse modelo estabelece impostos indiretos não cumulativos com base ampla, incidentes sobre consumo e serviços, na perspectiva de uma tributação mais “neutra”, que não favorece setores econômicos específicos. Sua aplicação é recomendada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nessa perspectiva, a globalização do IVA criou uma ampla gama de variações e modelos de aplicação que contemplem as particularidades de cada estado-nação e, muitas vezes, de cada ente federativo ou região autônoma.

Mesmo um tributo supostamente “neutro”, aplicado de forma idêntica a regiões com distintos níveis de desenvolvimento e distintas formas predominantes de atividade econômica, gerará inevitavelmente situações de maior ou menor favorecimento a uma ou outra região.

Nesse sentido, e no marco dos objetivos constitucionais brasileiros de promover o desenvolvimento regional (art. 3º, II), é possível avaliar decisões de maior ou menor grau de efetividade para o desenvolvimento regional.

Os ordenamentos jurídicos de países com múltiplos entes subnacionais, especialmente aqueles que elegem um sistema federativo, tradicionalmente estabelecem a repartição interna de competências de instituição e arrecadação de tributos, permitindo margens para o

financiamento das atividades de cada ente subnacional. Porém, essa lógica por diversas vezes conflita com a perspectiva unificadora e “neutra” do IVA.

Esses conflitos são extremamente relevantes em matéria econômica e permitem, a partir de uma análise da totalidade, identificar decisões com maior ou menor efetividade em promover objetivos determinados, como o aumento da produtividade, do comércio, ou do desenvolvimento econômico de cada uma destas regiões.

Na União Europeia, mesmo com um grande esforço da comunidade em desenvolver uma ampla unidade na arrecadação deste tributo, com a perspectiva de um livre comércio “neutro” entre os países-membro, existem inúmeras variações e modelos diversos de arrecadação e tributação, no cenário de uma união econômica que contempla certa homogeneidade histórica, política e econômica nas suas relações e, ao mesmo tempo, apresenta uma diversidade importante de variações, o que permite estabelecer margens de análise confiáveis para avaliar a efetividade de opções econômicas e tributárias.

O tema torna-se mais urgente e sensível no atual cenário, em que se discute uma reforma tributária nas bases do IVA para o ordenamento brasileiro, com a unificação de diversos impostos sobre consumo. Face às diversas particularidades setoriais e regionais brasileiras, é essencial desenvolver uma perspectiva analítica dos efeitos econômicos de cada opção tributária que poderá ser feita pelo legislador, permitindo uma melhor compreensão dos possíveis efeitos de um IVA na economia brasileira.

1.1. Objetivos e Hipóteses

O objetivo deste trabalho é comparar as diversas opções tributárias adotadas nos países da União Europeia sob a perspectiva do desenvolvimento econômico regional e do combate às desigualdades no bloco da União Europeia.

A hipótese central deste trabalho é que opções tributárias diferentes, como a alteração de alíquotas e isenção de determinados produtos, bem como a diferente repartição interna de competências tributárias, podem alterar perceptivelmente o desenvolvimento regional de cada país.

Por fim, este estudo também busca estudar a regressividade da tributação sobre consumo, particularmente através do modelo do IVA, e apresentar os impactos da

regressividade no desenvolvimento regional na UE e seus impactos nos fluxos de transferência de valor na UE a partir da distribuição de competências, da tributação no destino e de um breve estudo das tendências de desigualdade na renda dos principais países da UE.

1.2. Metodologia

Em um primeiro momento, debruçar-se na determinação base das características fundamentais do IVA como sistema tributário, analisando-o a partir de seus princípios fundamentais.

O segundo momento pressupõe uma análise mais aprofundada do sistema europeu de divisão de competências, nos diferentes desenhos jurídicos, constitucionais ou não, de repartição da competência da tributação do IVA a nível de bloco, demonstrando o caráter geral de sua forma econômica e suas principais exceções.

Estabelecidas as diferenças, o foco recairá na análise das diferentes opções tributárias adotadas entre os países do mesmo bloco, identificando tendências, diferenças e similaridades entre essas opções a partir de modelos simples, com foco em: cobrança de adicionais (excise taxes), isenção de determinados produtos, modelo de julgamentos administrativos e judiciais tributários, nível de “constitucionalização” do direito tributário e adoção de diferentes alíquotas. Também é relevante a comparação entre o VRR (VAT Revenue Ratio) de cada país, para determinar a extensão da tributação em comparação à base tributária total.

Com isso, voltaremos o olhar para a integração destes distintos agentes no mesmo mercado comum e suas interrelações, apontando a dinâmica dos fluxos de valor agregado e analisando possíveis correlações destas dinâmicas com o sistema IVA e suas características no padrão europeu.

Nesse quesito, é relevante observar as variações dos indicadores de desigualdade e da base de incidência (despesas de consumo pessoal) em cada país, comparando-os com fatores como renda média. Em conjunto, também é essencial observar a distribuição interna de receitas da arrecadação do IVA e o fluxo dos valores entre os diferentes países da União Europeia.

2. Princípios fundamentais do Modelo IVA (15 páginas)

Para um estudo aprofundado do caráter do IVA e de sua aplicação em distintas jurisdições, é fundamental determinar de forma qualificada as características fundamentais e objetivos que guiam a instituição do tributo.

O modelo do IVA, aplicado internacionalmente em formas distintas, mantém, em geral, algumas características fundamentais que utilizaremos como base para o estudo e descrição dos tributos analisados e de sua inserção nos sistemas tributários nacionais.

Certamente, a internacionalização do modelo IVA e o avanço da globalização trouxeram consigo um prejuízo na uniformidade do sistema nas transações entre países¹. Apesar disso, e especialmente após tentativas da OCDE para estabelecer balizas comuns, é possível encontrar princípios fundamentais e objetivos que, na imensa maioria das experiências, guiam a legislação e regulamentação do IVA nas suas particularidades.

Dessas particularidades e princípios, destacamos os seguintes: **base ampla, neutralidade, tributação no destino, plurifasia, não cumulatividade e alíquotas padronizadas**.

Há na literatura outras formas de classificar e identificar os princípios do IVA. Destacamos especialmente os princípios identificados e ratificados internacionalmente através da “*Ottawa Taxation Framework Conditions*”: **neutralidade, eficiência, segurança e simplicidade, efetividade e justeza, e flexibilidade**.

Optamos, neste estudo, por não utilizar os princípios de Ottawa como base tendo em vista que os objetivos de visualização a partir das opções de desenvolvimento econômico exigem uma determinação mais precisa do tributo e de suas características mais “práticas” nas diferentes jurisdições, ao passo em que as condições de Ottawa apresentam, por certo, bases mais subjetivas, principiológicas, para descrever o tributo, como “eficiência”, “simplicidade” ou “justeza”, pouco adentrando sua operacionalização.

Por esse mesmo motivo, optamos pelos princípios listados e destacados anteriormente, que permitem mais facilmente visualizar os padrões gerais do tributo ao passo em que também permitem avaliar, a partir do grau e formas de sua aplicação, efeitos concretos nos indicadores macroeconômicos localizados.

¹ “Nevertheless, since the late 1990s tax authorities and the business community have recognised that VAT rules require greater coherence to avoid burdens on global trade.” (OECD, 2017, p. 10)

Como veremos a seguir, conceitos como amplitude da base tributária, não cumulatividade e unicidade de alíquotas podem ser medidos por indicadores concretos e avaliados individualmente a partir das opções dos legisladores locais, priorizando esse aspecto na identificação das diversas formas de IVA, padrões gerais e particularidades em um aspecto mais geral, na perspectiva macroeconômica, enquanto os princípios mais subjetivos, se permitem com mais facilidade a avaliação jurídica de casos concretos (como conflitos normativos), são menos interessantes para uma análise operacional e econômica da aplicação do IVA.

2.1. Base ampla

O objetivo do modelo IVA é o de incidir com precisão sobre a maior parte da base econômica das **despesas de consumo pessoal** (OCDE, 2017, p. 14). Todo o seu desenho foi organizado para que incida de forma eficiente sobre a mais ampla base tributária das despesas de consumo pessoal, **sem** incidir sobre investimentos ou consumo de empresas – direcionados à atividade econômica – de modo a não gerar qualquer efeito de tributação em cascata incidente sobre o consumidor final.

Claro, em cada jurisdição há uma diversidade de despesas cuja tributação pelo IVA é indesejável, por diversas razões, ou tecnicamente difícil de implementar (setores informais ou de difícil regulamentação/fiscalização). Isso significa que não há jurisdição na qual o IVA incide sobre todas as despesas de consumo pessoal. Porém, isso não impede de classificar a amplitude da base tributada como um princípio fundamental do IVA, observado em distintas regiões.

Na realidade, a maioria das jurisdições estudadas define a base ampla como **regra** para a incidência do IVA, ao passo em que exceções pontuais são definidas em legislação ou regulamentação específica. Esta forma de incidência se distingue, por exemplo, dos tributos sobre consumo geralmente presentes no Brasil, como o IPI ou o ISS, que incidem sobre bases de consumo específicas e identificadas já no conceito do tributo (operações com bens industriais ou prestação de serviços, por exemplo).

Em boa medida, a base ampla refere-se a um interesse direto dos governos que instituem o IVA na eficiência arrecadatória que este acarreta. Apenas no primeiro trimestre de 2024, as despesas de consumo final das famílias no Brasil alcançaram a cifra de 1,7 trilhões

de reais (IBGE, 2024). Esta forma de tributação incide de forma mais precisa sobre recursos que, embora circulando na economia, não são atingidos em geral pelos impostos indiretos, seja porque não se transformam em patrimônio, seja porque parte considerável dos consumidores estariam, individualmente, abaixo dos níveis de renda mínimos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) ou cuja incidência seria limitada a apenas uma parcela pequena das rendas.

O conceito de base ampla também está diretamente relacionado ao princípio da neutralidade na aplicação do IVA, tendo em vista que, ao eleger a totalidade das despesas de consumo pessoal, e não itens específicos de consumo, uma base mais ampla tende a afastar efeitos extrafiscais indesejados, desequilibrando as tendências econômicas do mercado ao privilegiar determinados setores com formas de tributação distintas. Este princípio será explorado mais detalhadamente no próximo subcapítulo. Porém, é importante destacar que a amplitude da base é frequentemente correlacionada diretamente com um maior ou menor grau de neutralidade na implementação do IVA.

Outra correlação geralmente feita é entre a amplitude da base e a alíquota padrão aplicada, dado que a existência de exceções, isenções e alíquotas reduzidas na base tributada, em geral, acarretam em um aumento da alíquota padrão. Dessa forma, há correlação entre a amplitude da base do IVA e sua alíquota padrão, apesar de não ser uma correlação direta, dado que trata-se de uma opção não apenas técnica, mas também legislativa (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Para medir a amplitude da base de incidência do IVA arrecadado em comparação com a base tributária total teoricamente possível – i.e., volume total de despesas de consumo pessoal, com base no Sistema de Contas Nacionais –, utiliza-se o medidor conhecido como *VAT Revenue Ratio* (VRR), que compara a arrecadação total do IVA obtida em determinado período com a arrecadação possível considerando que toda a base de incidência fosse tributada na alíquota padrão. Este indicador é fundamental para a análise comparativa entre países dos sistemas de tributação e dos efeitos gerais de um grau maior ou menor de exceções setoriais (isenções e alíquotas reduzidas) e o efeito da sonegação.

Retornaremos com alguma frequência a esse medidor durante o estudo por entender que representa com razoável fidelidade a amplitude da base de incidência real do IVA,

permitindo utilizá-lo para desenvolver correlações entre a amplitude da base e os impactos econômicos da tributação nos diversos países analisados.

Na última publicação disponível da OCDE (OECD, 2022, pp. 109-110), referente a dados de 2020, o VRR dos países da União Europeia variou entre 0,34 (Turquia²) e 0,77 (Luxemburgo), o que representa uma variação de mais de 40% e pode auxiliar na análise das desigualdades na base de incidência do IVA dos distintos países.

Destacamos que alguns cuidados precisam ser tomados ao utilizar o VRR como indicador. Em primeiro lugar, o VRR só pode ser calculado com relação a tributos cuja base de incidência esteja majoritariamente limitada ao volume de despesas de consumo pessoal, ou devem ser feitas adaptações pertinentes para comparar esse número internacionalmente.

Um exemplo das distorções que podem surgir dessa aplicação é o VRR calculado para a Nova Zelândia, de 1,02 (ibidem), o que ocorre porque o tributo neozelandês possui abrangência bastante geral e incide sobre compras governamentais, valores expressivos que não entram na conta de despesas de consumo pessoal. Por isso, a arrecadação do tributo parece ser maior do que o possível caso incidisse sobre todas as despesas de consumo pessoal em alíquota padrão, mas na realidade o valor arrecadado inclui uma base de incidência distinta, o que dificulta comparações (ibid., p. 59).

Por outro lado, cumpre destacar que com o desenvolvimento desigual dos fluxos de valor é possível, mesmo com uma base de incidência limitada às despesas de consumo pessoal em geral, que um país tenha um VRR maior do que 1, caso em que se expressa que este país está tributando as despesas de consumo pessoal de outros países. Este é o exemplo de Luxemburgo que, até 2014, chegou a ter uma VRR de 1,15, em decorrência de distorções na tributação dos e-commerces instalados em Luxemburgo e dos serviços financeiros pelos quais o pequeno país é conhecido (ibid., p. 58).

Alterações na legislação europeia do IVA, especialmente em relação aos e-commerces, reduziram o VRR de Luxemburgo em mais de 0,4 ponto em 2015, e o manteve estável nesta posição a partir de então. Neste caso, a distorção não foi fruto do método de cálculo, mas sim da forma de tributação, o que indica a necessidade de atenção frequente ao contexto analisado para melhor utilizar o VRR como indicador dos fenômenos econômicos estudados.

² O VRR da Turquia foi calculado em 2019, por não haver dados das contas nacionais de 2020.

Não custa destacar que, mesmo estável, o VRR de Luxemburgo ainda é o mais alto da UE, o que, em parte, está ligado às distorções que se mantêm no sistema, especialmente a tributação **na origem** dos serviços do sistema financeiro.

2.2. Neutralidade

Outro princípio fundamental do modelo IVA é a **neutralidade**, que adquire dois sentidos distintos mas correlacionados na literatura geral: i) neutralidade no sentido internacional; ou ii) neutralidade no sentido doméstico.

No sentido de neutralidade internacional, aparece com frequência em correlação direta com o princípio da tributação no destino: *“A aplicação do princípio do destino no IVA alcança a neutralidade no comércio internacional.”* (OECD, 2018, p. 16, tradução nossa). A base fundamental deste princípio é considerar que o IVA não deve ser um fator relevante para a escolha de instalar ou não negócios em determinado país (idem, p. 23), o que inclui a não diferenciação entre empresas nacionais e estrangeiras na aplicação do IVA (ibid., p. 28).

Este princípio, claro, encontra três obstáculos fundamentais para sua concretização. Por um lado, há diferenças significativas entre as jurisdições com relação à base tributável e os métodos de não cumulatividade (especialmente em relação a aquisições não creditáveis), o que gera com frequência o pagamento em cascata do tributo, em razão da aquisição de insumos tributados mas não creditáveis, bem como a criação de gargalos de crédito no comércio internacional em decorrência de isenções aplicáveis apenas a posições intermediárias da cadeia econômica.

Em segundo lugar, o desenvolvimento do comércio internacional, especialmente nas modalidades digitais, dificulta a identificação do país de destino, especialmente nos casos de bens imateriais e serviços, bem como dificulta a implementação de medidas fiscais e obrigações acessórias sobre fornecedores que, frequentemente, se encontram em jurisdições distintas (ADAM, PHILLIPS, SMITH, et al., 2011, p. 9), o que exige um amplo trabalho de cooperação internacional para desenvolver mecanismos mais eficientes e evitar distorções (MWENCH, 2019, pp. 75-76).

Esse problema se expressou de forma bastante acentuada no exemplo de Luxemburgo, já citado:

“O VRR de Luxemburgo aumentou constantemente entre 2000 (0.66) e 2014 (1.15). Este aumento esteve correlacionado com as profundas mudanças no mercado da UE, em particular a liberalização dos serviços financeiros e o estouro do e-commerce. É razoável presumir que estes fatores de mercado e o tratamento específico do IVA destes mercados teve um forte efeito de incremento no VRR de Luxemburgo. Pode-se dizer que a posição de Luxemburgo como centro financeiro internacional resultou em receita adicional do IVA para este país. O fornecimento de serviços financeiros é via de regra isento do IVA em Luxemburgo, sem o direito de deduzir o imposto nas aquisições, de acordo com as regras do IVA da UE, incluindo quando fornecidos para consumidores em outros Estados-membro da UE. Isso significa que o IVA não-dedutível incorrido por provedores de serviços financeiros em Luxemburgo aumenta a arrecadação do IVA em Luxemburgo enquanto uma grande parcela do consumo final se encontra em outros Estados-membro da UE, como consequência do aumento do consumo internacional de serviços financeiros. Luxemburgo também tornou-se um centro internacional para o e-commerce, destacadamente como consequência do tratamento do IVA desta atividade sob a legislação da UE até 1º de janeiro de 2015. Segundo a legislação da UE, vendas de e-commerce para os consumidores finais em outros Estados-membro da UE eram tributados no Estado-membro em que o fornecedor estava estabelecido. A baixa alíquota padrão do IVA em Luxemburgo, a menor da UE (15% em 2014), atuou como incentivo para o estabelecimento de fornecedores e-commerce em Luxemburgo; e isso gerou uma receita adicional e crescente para o país, ao passo que o comércio digital continuou a crescer. Isso mudou em 1º de janeiro de 2015. A partir dessa data, vendas de e-commerce para consumidores finais dentro da UE não são mais sujeitos ao IVA no Estado-membro em que o fornecedor está estabelecido (que frequentemente era Luxemburgo). Agora estas vendas são sujeitas ao IVA no Estado-membro de residência dos consumidores e na alíquota aplicável neste Estado-membro. A perda de receitas do IVA para Luxemburgo decorrente desta mudança das regras de local de tributação na UE para o e-commerce se reflete nas estimativas de VRR para Luxemburgo, que apresentaram uma queda de 0,41 pontos, de 1,15 em 2014 para 0,74 em 2015.” (OECD, 2022, p. 58, tradução e grifos nossos)

Mesmo com uma tributação de bens/serviços imateriais ou das transações digitais no destino, feito geralmente através da fórmula de isentar as exportações e permitir a apuração de créditos para os importadores, ainda há gargalos tributário decorrentes das alterações na cadeia econômica e, especialmente, dificuldades técnicas para a fiscalização do comércio transfronteiriço, o que mantém distorções perceptíveis na neutralidade do IVA. (ADAM, PHILLIPS, SMITH, et al., 2011, p. 7).

O terceiro problema para a neutralidade é o fato de que o surgimento e crescimento do mercado internacional pressupõe o desenvolvimento desigual, mas integrado, de cada Estado

soberano, o que promove, por si, fluxos de valor agregado e relações desiguais de troca e consumo que não são corrigidas pelo sistema de tributação no destino. Esta afirmação pressupõe que, via de regra, alguns Estados tendencialmente apropriam e tributam bases de incidência que, em tese, estariam sob a jurisdição de outros Estados.

Estas distorções impactam negativamente a neutralidade internacional do tributo e estabelecem dificuldades na cooperação internacional para a aplicação e integração de padrões unitários para o tributo, o que, de forma circular, intensifica as distorções.

Em menor grau, é possível analisar e compreender distorções similares quando da existência de entes federativos com relativa autonomia para a definição de bases de incidência e alíquotas distintas dentro de um mesmo Estado.

O segundo aspecto do princípio da neutralidade é sua aplicação no âmbito doméstico. Via de regra, este está mais ligado aos princípios da plurifasia, não-cumulatividade e especialmente da base ampla. Em geral, a neutralidade em âmbito doméstico está ligada à neutralidade em relação às opções econômicas entre distintos setores – i.e., o IVA não deve, como regra, ser fator determinante para a adoção de opções econômicas.

É necessário destacar a ligação fundamental da não cumulatividade com este princípio. Qualquer distorção na não-cumulatividade do tributo efetivamente faz com que a incidência em cascata desestime determinadas cadeias econômicas, o que gera um impacto extrafiscal indesejado e beneficia determinados setores (com cadeias reduzidas) em detrimento de outros.

Este aspecto da neutralidade em âmbito doméstico requer uma atenção especial aos índices de fraude e sonegação, que podem corromper a eficiência de cadeias econômicas e gerar prejuízos a uma série de agentes distintos e não envolvidos nas atividades ilegais, em decorrência do caráter compartilhado das responsabilidades e benefícios do sistema de créditos das aquisições e pagamento dos tributos.

Outro aspecto fundamental da neutralidade em âmbito doméstico é a neutralidade na tributação entre setores econômicos distintos, o que está fundamentalmente relacionado com a amplitude da base do IVA e sua aplicação indiscriminada a diversas operações. Em princípio, a neutralidade do IVA exigiria uma tributação idêntica entre os mais distintos setores

econômicos, para que a tributação não seja fator determinante para a alocação de recursos em um ou outro setor econômico, tornando-se fator “neutro”³ (OECD, 2017, p. 21).

Porém, é visível que esse princípio não é aplicado integralmente, tanto por razões técnicas (setores mais difíceis de tributar, como o setor financeiro) como por razões políticas/legislativas (opção por reduzir tributos em setores de consumo popular). Há uma grande discussão sobre a efetividade das políticas de redução de alíquota e isenção na literatura, mas, via de regra, seus impactos negativos na neutralidade tributária são imediatamente perceptíveis, mesmo que haja efeitos positivos em outros aspectos.

Nesse sentido, tendo em vista que em nenhum sistema o IVA é “puro”, i.e. não há sistema em que o IVA seja aplicado integralmente sobre toda a base tributária sem exceções como isenções ou redução de alíquota e, mesmo que houvesse, ainda há um impacto significativo de fraudes e sonegação – calculado em até 34,9% na Romênia (OECD, 2022, p. 61) – que gera prejuízos graves à neutralidade em relação a setores com maiores índices de fraude/sonegação.

Dessa forma, podemos assumir o princípio da neutralidade não em termos absolutos, mas em termos relativos de maior ou menor grau de neutralidade geral. Para isso, também é possível utilizar o VRR, com as precauções mencionadas acima. É possível indicar que quanto mais próxima da base de despesas de consumo pessoal está a base de incidência efetiva do IVA, mais “neutro” pode ser considerado o sistema.

É importante destacar que o princípio da neutralidade não possui correlação direta com conceitos como “justiça tributária” ou “equidade” e, em geral, os contradiz. Enquanto a clássica formulação aristotélica de justiça/equidade presume o tratamento dos “iguais, igualmente, na medida da desigualdade de cada um” (D’OLIVEIRA apud MAÇALAI, STRUCKER, 2018, p. 3), o princípio da neutralidade do IVA presume tratar de forma **igual** a todos os setores/agentes, independente de suas desigualdades.

³ “Guideline 2.3

VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions.” (OECD, 2017, p. 21)

2.3. Tributação no destino

Já tocamos brevemente neste princípio no tópico acima, mas é importante aprofundar suas bases e méritos econômicos. A tributação no destino está intrinsecamente ligada à base econômica que o IVA busca atingir: o consumo **final** realizado pelos indivíduos e famílias e, portanto, não as transações entre empresas, que se encontram nas posições iniciais e intermediárias das cadeias econômicas.

Isso também significa em geral que os recursos do imposto serão destinados ao Estado no qual o **consumo** ocorre, e não o local onde ocorre a produção, o que deixa o imposto arrecadado mais próximo do consumidor que efetivamente arca com seu ônus.

Este princípio não é uma regra universalmente aplicada – na realidade, no setor de serviços, há diversas dificuldades em sua implementação e muitos países ainda adotam a tributação a partir do domicílio do fornecedor (OECD, 2022, p. 47). Porém, optamos por considerá-lo um princípio tanto em razão da evidente prevalência dessa forma de tributação nas operações, inclusive considerando os serviços – dado que, mesmo com os mercados digitais, via de regra, os serviços ainda são prestados pelo fornecedor em local próximo ao da origem –, como também em razão da existência clara de diretrizes da UE e da OCDE que incentivam os Estados-membro a adotarem essa forma de tributação, o que vem sendo bem sucedido: todos os países europeus da OCDE adotam, como regra, o princípio da tributação no destino (idem, p. 50).

Dessa forma, é certo que a tendência geral de desenvolvimento do modelo IVA vem sendo de reforçar com mais intensidade o princípio da tributação no destino, inclusive a partir da evolução tecnológica que permitiu desenvolver novas formas de fiscalização e determinação da competência antes impossíveis.

Por fim, a tributação/arrecadação no destino também pressupõe certo orçamentário, dado que o ente arrecadador deve ser aquele no qual está o consumidor final responsável pelo pagamento do tributo, dado que este consumidor final irá receber também os benefícios do orçamento do ente arrecadador (previdência social, programas de combate às desigualdades, segurança).

Por outro lado, há uma significativa distorção quando um país arrecada valores que foram pagos por um consumidor final em outra jurisdição (em decorrência de aplicação excepcional do princípio da origem), dado que esse consumidor final provavelmente seguirá custando o mesmo aos cofres públicos do ente que não pôde arrecadar o tributo. Nesses casos, o país que efetivamente arrecadou o tributo terá tributado a base de despesas de consumo pessoal de outro país, gerando uma relação de apropriação desigual dos recursos do IVA.

2.4. Plurifasia e não-cumulatividade

Para melhor atingir a totalidade da base de incidência designada através de uma estrutura efetiva de fiscalização, o IVA funciona a partir de um sistema plurifásico, tributando o valor agregado em cada operação na cadeia econômica (daí a denominação do modelo).

Isto significa que, diferente de outras formas de tributação sobre o consumo final, o IVA também gera obrigações sobre transações entre empresas (B2B), e não apenas nas transações que ocorrem entre empresas e o consumidor final, o que permite um sistema de arrecadação mais eficiente contra fraude e sonegação, dado que busca exigir que todos os agentes econômicos cooperem para evitar a duplicação de ônus na cadeia econômica.

Por outro lado, a extensão desse sistema obriga os empreendimentos a arcarem com altos custos administrativos e obrigações acessórias (OECD, 2017, p. 21). Há exemplos de sistemas que abrem exceções a estabelecimentos de menor porte, para evitar fraudes e sonegação, retirando-os do sistema plurifásico de arrecadação (mantendo os outros estabelecimentos da cadeia).

É certo que a plurifasia, para tributar exclusivamente o consumo final, só pode existir no sistema combinada com a não-cumulatividade. Do contrário, o IVA se trataria de um imposto não-neutro sobre operações comerciais, tributando uma base muito mais ampla e gerando sérias distorções econômicas em razão do efeito cascata. A plurifasia do IVA está voltada a **transferir**, de maneira neutra, todo o ônus tributário para o consumidor final através de um sistema encadeado de débitos e créditos em cada fase da cadeia, e não a efetivamente tributar cada operação individualmente.

A **não-cumulatividade** na sistemática do tributo significa que, em cada fase, abate-se do tributo devido aquilo que foi recolhido nas fases anteriores. Dessa forma, é possível que a

cobrança do tributo, sobre o valor total da operação, incida na prática apenas sobre o valor agregado em cada fase da cadeia.

Esta modalidade, porém, encontra algumas exceções e distorções que frequentemente acarretam custos administrativos, perda de arrecadação ou incidência em cascata da tributação, afetando negativamente o impacto do tributo.

Primeiramente, cabe reiterar os efeitos das isenções e redução de alíquota quando incidentes exclusivamente sobre elos intermediários da cadeia econômica. Tais eventos geram situações excepcionais que, caso não estejam legalmente previstas através de exceções no sistema, podem gerar a cobrança de tributos não creditáveis e, portanto, cumulativos. Mesmo quando previstos na legislação, essas exceções frequentemente aumentam as obrigações acessórias e o custo administrativo necessário para adimplir com o tributo, o que também pode perturbar a neutralidade.

Outra distorção comum são os impactos das fraudes e sonegações que, via de regra, atingem mais do que apenas o elo responsável por elas na cadeia. Como o sistema de crédito funciona a partir do creditamento do imposto anteriormente cobrado nas aquisições, quando esse tributo não é pago no momento da aquisição a fase seguinte também pode perder seu direito de crédito em alguns sistemas, o que, novamente, gera tributação em cascata, mesmo quando essa fase seguinte não possui qualquer relação com o ato ilícito.

Alguns países apresentam alternativas para buscar evitar a sonegação, como por exemplo o método de “split payment”, proposto também no Brasil, mas adotado de fato de forma limitada em alguns setores na Itália (DELOITTE, 2017, p. 4). Esse método destina a parcela do preço total que representa o tributo a uma conta específica para esse fim de cada estabelecimento, da qual é retirado após a compensação de créditos.

Porém, esse método pode gerar sérias distorções quanto ao fluxo de caixa dos estabelecimentos, tendo em vista que, via de regra, os créditos demoram mais a ser ressarcidos do que os tributos pagos que, no sistema de “split payment”, não chegam a ingressar no patrimônio do estabelecimento, reduzindo os ingressos sem que os custos com tributos na aquisição deixem de existir.

Em adendo, estes sistemas também incrementam os custos administrativos para empresas e os custos de fiscalização, o que pode facilmente desbalancear a relação com seus benefícios (idem, p. 9).

2.4.1. Direito de Crédito

O direito de crédito é ponto fundamental para a implementação do caráter plurifásico e não-cumulativo do IVA, e gera grandes discussões jurídicas e econômicas em torno de sua amplitude.

A fórmula geral adotada pela UE para descrever o sistema de plurifasia não-cumulativa do IVA é a seguinte:

“Art. 1º (...) 2. (...) Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.” (CONSELHO EUROPEU, 2006)

Esta diretriz apresenta, portanto, que o intuito do sistema é permitir o direito de **crédito** (“*prévia dedução*”) de todas as aquisições tributadas que **contribuam com o preço** final do bem ou serviço tributado. Apesar de parecer simples, essa formulação pode gerar diversos desentendimentos e abrir a necessidade de exceções, como já relatamos, em casos de isenções, alíquotas reduzidas, regimes especiais etc.

2.5. Alíquota única/Alíquotas padrão

Outro princípio legislativo aplicado ao IVA é a uniformidade das alíquotas, o que está em geral ligado ao princípio da neutralidade, estudado acima.

Idealmente, um sistema de IVA “puro”, nos termos da OCDE, utilizaria apenas **uma** alíquota para toda a base de incidência, o que geraria um tratamento estritamente idêntico a todos os setores tributados (OECD, 2022). Efeitos extrafiscais não deveriam ser buscados através de isenções e alíquotas reduzidas do IVA, mas através de outros tributos (IR ou Seletivos) (ADAM, et al, 2011, p. 19).

Claro, esse princípio não foi implementado de forma “pura” em lugar algum, seja por razões técnicas (setores mais complexos e de difícil fiscalização), seja por motivação política

(aumentos de preços, especialmente decorrentes da tributação, impactam negativamente a popularidade dos governos), e via de regra os Estados utilizam um sistema de alíquota padrão, complementado com um ou mais graus de alíquotas reduzidas e alíquota zero, diferenciando a tributação de alguns setores.

Em uma análise direta, é possível presumir que quanto mais variações da alíquota padrão, e quanto mais setores estiverem contemplados por alíquotas diferenciadas, mais distante da neutralidade estará o tributo. O tratamento distinto de determinados setores tende a estabelecer diferenças e preferências na adoção de determinadas estruturas econômicas por razões exclusivamente fiscais, afastando o tributo de sua intenção original.

Porém, é certo que, em comparação com os sistemas de tributação setorial específica, o modelo do IVA segue mantendo uma generalidade na sua base de incidência que privilegia em regra a neutralidade sobre os modelos alternativos mais utilizados. Dessa maneira, mesmo a utilização de alíquotas reduzidas e alíquota zero seguem determinados padrões estabelecidos para manter certa uniformidade, simplificando o sistema geral e garantindo maior segurança jurídica, inclusive em jurisdições menos rígidas.

Na UE, destaca-se haver limitações claras para o estabelecimento de exceções às alíquotas padrão (OECD, 2022, p. 49), o que obriga os Estados-membro a manterem suas isenções e exceções em um nível um pouco mais reduzido, apesar de ainda haver amplo espaço para opções distintas de alíquota/isenções para cada Estado-membro (OECD, 2022, pp. 91-97).

2.6. Regressividade na tributação IVA

Apesar de certamente não se tratar de um **princípio** na aplicação do IVA, uma característica presente nas experiências deste modelo é, condizente com a maior parte dos impostos indiretos, sua **regressividade**, ou seja, o fato de que tributa mais, proporcionalmente, de rendas menores do que de rendas maiores.

Afinal, justamente por não ser um tributo **pessoal** ou sobre **patrimônio**, mas sobre **operações de consumo**, i.e., despersonalizado, o tributo incide com a mesma alíquota sobre o consumo das pessoas independente de sua renda, o que significa que cobrará alíquotas

idênticas de indivíduos/famílias com rendas absolutamente distintas, pesando mais sobre os consumidores de renda menor do que sobre os consumidores de renda maior.

Apesar da regressividade dos impostos indiretos ser praticamente um consenso até pouco tempo atrás, recentemente alguns artigos apresentaram conclusões adversas para buscar alterar essa percepção. Analisamos como exemplar dessa tendência o artigo publicado pela OCDE, *Reassessing the regressivity of the VAT* (THOMAS, 2020), que apresenta como base de seu estudo a utilização do referencial de *despesas de consumo* dos indivíduos, em oposição à *renda*, afastando a influência dos recursos poupados:

“Como defendido por IFS (2011), medir a carga do IVA em relação às despesas – portanto removendo a influência da poupança – é mais provável de prover uma imagem mais significativa do impacto distributivo do IVA.” (idem, p. 3, tradução nossa)

Esse estudo, porém, afasta a ideia de que o referencial de despesas seja mais interessante para o estudo da regressividade (ou não) do IVA em comparação com o referencial da renda. Pelo contrário, o estudo da desigualdade distributiva do imposto, se não leva em conta o efeito da parcela das rendas destinada à poupança, nos parece ignorar determinados fatores fundamentais da desigualdade, como a parcela das rendas efetivamente utilizadas para o consumo têm relação inversamente proporcional ao nível de renda do indivíduo/família, seja a partir da perspectiva da teoria da renda absoluta, seja na perspectiva da teoria da renda relativa (SHAPIRO, 1985, pp. 208-214).

Na realidade, a parcela de renda destinada ao consumo, via de regra, aumenta com o aumento das rendas, mas não na mesma intensidade. Ao passo em que o nível de renda cresce, a parcela destinada ao consumo fica menor e abre espaço para investimentos de longo prazo, ao passo que as faixas de renda mais baixas são, em geral, obrigadas a dispor de toda ou da maior parte da renda no consumo. Afinal, embora haja uma faixa amplamente móvel de despesas não essenciais que, via de regra, cresce com a renda do indivíduo/família, há por outro lado uma faixa rígida de despesas essenciais que, especialmente nas faixas de renda mais baixas, ocupa boa proporção da renda total do indivíduo/família, reduzindo as possibilidades de poupança.

Em adendo, com o aumento progressivo da desigualdade nas últimas décadas, há um aumento direto na existência de rendas não destinadas ao consumo, ao passo que, por outro

lado, cada vez mais as menores faixas de renda possuem menos participação nessa faixa e, portanto, possuem uma parcela maior de sua renda destinada exclusivamente ao consumo.

*“O nível de renda agregada disponível é o fator mais importante que influencia o nível das despesas agregadas de consumo. No entanto, com qualquer **nível** dado de renda disponível, o nível das despesas de consumo resultante tende a ser maior, ou menor, dependendo da sua **distribuição** por classe de renda. Em geral, quanto mais uniforme tal distribuição for, maior será a fração destinada ao consumo. Por exemplo, em uma economia em que 25% das famílias com as rendas mais altas recebem 30% da renda total e em que 25% das famílias com as rendas mais baixas recebem 20% da renda total, existe uma maior probabilidade de que esta economia mostre uma fração maior da renda total destinada ao consumo, comparativamente a uma outra situação em que os 25% de renda mais alta recebessem 45% da renda total e os 25% de renda mais baixa recebessem apenas 5% de renda total. Isso se torna evidente pelo fato de a fração de renda disponível alocada ao consumo ser mais alta a níveis mais baixos de renda familiar e mais baixa a níveis mais altos de renda familiar.” (idem, p. 252, destacamos)*

Dessa forma, somos da opinião de que a análise da regressividade do IVA a partir da perspectiva das despesas (*expenses*) não possibilita uma avaliação concreta da relação desigual do IVA, dado que essa perspectiva achata e aproxima as maiores faixas de renda das menores, distorcendo os resultados. Este estudo parte da premissa de que apenas pela análise das rendas totais é possível analisar a regressividade do IVA, que resta comprovada pelos dados apresentados no mesmo estudo citado:

“Resultados da tributação média apresentados em relação à renda disponível e às despesas confirmam os resultados dicotômicos de estudos anteriores de menor escala: o IVA aparente ser regressivo quando medido como porcentagem da renda corrente em todos os 27 países, mas aparenta ser geralmente proporcional ou minimamente progressivo quando medido como porcentagem da despesa corrente.” (THOMAS, 2020, p. 37, traduzimos e destacamos)

Este estudo seguirá, portanto, essa perspectiva metodológica que, apesar de não alterar pontos centrais da conclusão, auxilia a uma compreensão mais científica do papel do IVA frente a desigualdade no âmbito estudado.

2.6.1. Mecanismos para evitar regressividade

Os sistemas que adotam o IVA utilizam, via de regra, de alguns mecanismos para buscar evitar e afastar a regressividade do sistema, em geral por opções legislativas que visam avaliar a carga tributária e conter a insatisfação gerada com aumentos de preços.

Um dos mecanismos utilizados pelos legisladores, já referido anteriormente, é o de isenções e redução de alíquotas para setores específicos, geralmente em setores essenciais do consumo popular, como determinados alimentos, saúde e educação (FERIA, WALPOLE, 2020, p. 1), ou setores que o governo busca incentivar (abrindo exceções ao princípio geral da neutralidade).

Porém, há extensa literatura demonstrando que essas medidas são menos eficientes do que parecem à primeira vista, e aponta-se inclusive para evidências de que cumprem papel contrário ao proposto, aumentando preços relativos do setor (em razão do incentivo à demanda), incrementando os custos de administração, dificultando a fiscalização (idem, p. 5-7). Especialmente em relação a serviços como saúde e educação, que frequentemente encontram alternativas públicas e/ou gratuitas, estas evidências são mais intensas, dado que as isenções /reduções beneficiam com muito mais intensidade famílias com renda mais alta do que aquelas com rendas mais baixas (ibidem, p. 8).

Outra questão fundamental para analisar estas tendências é que, apesar de incrementos na alíquota do tributo serem repassados, através dos preços, para os consumidores, há evidências de que as reduções não são repassadas integralmente ou, por vezes, sequer parcialmente (ibid., p. 5), pelo nível de elasticidade dos preços e pelas desigualdades inerentes do mercado.

Por outro lado, como vimos acima, há diversos novos custos administrativos para os empreendimentos e o governo relacionados com a existência de exceções e alíquotas distintas no sistema, gerando também distorções econômicas significativas no mercado e nas cadeias econômicas.

A UE possui uma diretriz comum para seus Estados-membro limitando a possibilidade de utilização de exceções (isenções e alíquotas reduzidas), para no máximo 4 alíquotas (uma alíquota padrão, até duas alíquotas reduzidas maiores do que 5%, e outra alíquota menor do que 5% – inclusive alíquota zero). Mesmo assim, essas ferramentas são amplamente utilizadas nos países da UE, tanto em busca de reduzir desigualdades como de impulsionar a atividade

econômica de determinados setores, incluindo atualmente as forças armadas (OECD, 2022, p. 37).

Outra ferramenta que os sistemas com IVA podem oferecer para buscar reduzir a regressividade do sistema é o retorno financeiro para os consumidores finais (*cashback*). Apesar de já ter sido implantada em alguns países como Canadá, Japão e Colômbia, a experiência ainda é bastante limitada, seja porque Canadá e Japão são países cujo IVA arrecada proporções bem menores do que a média do PIB (menos de 5%), quanto porque estes países implementaram sistemas de retorno baseado em valores fixos, independente da quantidade consumida individualmente pelo consumidor (WATANABE, IGNACIO, 2023).

Dessa forma, o Brasil vem sendo campo de alguns estudos pioneiros para a implementação de um *cashback* personalizado do IVA, com base no sistema de notas fiscais e nos cadastros informatizados (TONETTO, FOCHEZATO, DA SILVA, 2023). Porém, apesar da existência de alguns sistemas de retorno realizados a partir do ICMS no Brasil, não há dados suficientes para analisar sua efetividade em dirimir a regressividade do IVA, especialmente porque o problema temporal do caixa das famílias também deve ser levado em consideração.

3. Distribuição de Competências na UE

Desde o princípio da União Europeia, o Mercado Comum, ou *Mercado Único*, é um dos princípios fundamentais da construção dos acordos, do panorama legislativo comum e da integração regional do sistema (MEIRELLES, 2000). Nesse sentido, o IVA a legislação do IVA cumpre papel fundamental na concretização desse princípio, desenvolvendo um processo cada vez mais integrado de administração e divisão da competência do tributo (EUROPEAN COMMISSION, 2020).

Desde 1977, com a Sexta Diretiva, a UE preocupa-se em uniformizar os sistemas nacionais do IVA. Atualmente, a legislação mais completa sobre o tema é a “*Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*”, que dispõe parâmetros mínimos para a implementação do IVA.

Essa diretiva estabelece a alíquota padrão mínima do IVA em 15%, mais duas alíquotas reduzidas (de não menos de 5%) e uma alíquota menor (que 5%, inclusive zero), com algumas exceções específicas permitidas e outras restrições aos bens/serviços que podem ser contemplados pelas alíquotas reduzidas (MÜLLBACHER, HYEE, et al., 2013, p. 23).

Essa uniformização caminha no sentido de incrementar a integração do sistema do IVA em toda a UE, o que, em tese, contribui com a construção do *mercado único* (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 4).

Isso porque determinado nível de neutralidade tributária e regras firmes e claras sobre a competência e responsabilidade tributária são fundamentais para o aumento da integração dos mercados e sua respectiva transformação em um *mercado único*.

Esse desenvolvimento, claro, é feito de forma lenta, tendo em vista que os Estados-membro possuem interesses próprios e necessidades orçamentárias de arrecadação que podem e devem ser alteradas no processo de integração econômica, bem como a criação ou encerramento de benefícios do IVA a setores específicos podem comprometer a estabilidade governamental e gerar tensões internas.

Especialmente em relação à divisão de competências, que tocam diretamente na fatia da base tributária a que tem direito cada Estado-membro, brechas na legislação podem abrir espaço para disputas das administrações tributárias e dupla tributação ou, por outro lado, impossibilidade de tributar determinada operação (não-tributação), o que distorce a neutralidade do sistema e gera desigualdades entre os setores econômicos.

Como a UE não possui um sistema unificado de arrecadação e distribuição dos recursos (como o que foi aprovado pela Reforma Tributária – EC 132/2023 – no Brasil), o ente competente para arrecadar o tributo é o ente que manterá esse recurso. Porém, não é possível que cada Estado-membro realize fiscalização em todos os outros Estados-membro da União, o que exige regras mais firmes e capazes de garantir que o ente arrecadador consiga de fato fiscalizar as operações que possui competência, mesmo quando elas se iniciem em outros Estados-membro.

Por isso, optamos neste estudo por focar as regras da UE para a divisão de competências e as resoluções de conflitos de competência recentes, em especial em relação ao

comércio digital que, como já vimos acima (**Seção 2.2**), pode estimular graves distorções em relação ao princípio do destino e, portanto, à neutralidade e à base de incidência dos tributos.

3.1. Regra geral de competência – Tributação no destino

A regra geral do IVA na União Europeia segue o princípio da tributação no destino, que já discutimos acima (**Seção 2.3**), o que se aplica de forma geral para a maioria das operações e transações.

Porém, não havendo um sistema unificado de tributação, e sim diversos sistemas nacionais distintos, unificados por preceitos gerais, a forma de definição do local de tributação das operações é ponto fundamental na legislação europeia do IVA, especialmente na principal diretiva do IVA – *Directiva 2006/112/CE do Conselho*, doravante apenas “**Diretiva**”.

Para estabelecer as regras gerais, a UE divide as operações entre 4 categorias: i) entregas de bens (arts. 15-19 da Diretiva); ii) aquisições intracomunitárias de bens (arts. 20-23); iii) prestações de serviços (arts. 24-29) e; iv) importações de bens (art. 30).

Destarte, é importante esclarecer que a diferença prática entre a categoria “entregas de bens” e a categoria “aquisições intracomunitárias de bens” é a territorialidade: enquanto a primeira categoria classifica apenas operações dentro do mesmo Estado-membro, a segunda é uma operação com origem em um Estado-membro e destino em outro Estado-membro da UE⁴, feita entre dois sujeitos passivos do IVA. Essa diferenciação pode ser confirmada com a leitura do art. 23 da Diretiva:

“Art. 23º

Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para garantir que sejam qualificadas como aquisições intracomunitárias de bens as operações que, se tivessem sido efectuadas no interior do seu território por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, teriam sido qualificadas como entregas de bens.”

Essa ferramenta legislativa permite que se aplique uma série de regramentos para submeter as aquisições entre países a princípios comuns de administração/fiscalização, sem

⁴ “Artigo 20.º

Entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.”

enrijecer a legislação nacional sobre as entregas de bens dentro do território do Estado-membro.

Porém, é importante notar que, caso o adquirente não seja sujeito passivo do IVA, a operação se encontra classificada na categoria “entrega de bens”, o que se justifica por questões administrativas, conforme argumentado abaixo.

3.1.1. Regra geral de competência da entrega de bens.

De forma um tanto contraditória, a regra geral para a tributação da entrega de bens é a de que a entrega é considerada realizada **no local de onde ela partiu** (origem), conforme a redação expressa do art. 32 da Diretiva:

“Artigo 32.º

Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente.” (destacamos)

Isso ocorre pois a fiscalização do tributo ocorre sobre o estabelecimento vendedor, que de fato recolhe o tributo nos preços, e não sobre o consumidor final, o que exigiria que a fiscalização tributária analisasse o consumo de milhões de indivíduos, e não sobre os negócios. Porém, essa forma de administração pode gerar contradições com o princípio do destino, permitindo que um ente tributante tangencie e tribute as bases de incidência de outros Estados-membro.

A única exceção a essa forma de tributação é o caso das vendas à distância para consumidores finais (B2C) com origem em país distinto do destino (Diretiva, art. 33). Na prática, essa exceção visa garantir que o cada vez maior mercado de vendas à distância (especialmente e-commerce) seja tributado pelo princípio do destino.

Na prática, esta exceção assegura que as vendas à distância para consumidores finais (ou agentes que não são sujeito passivo do IVA) estejam equiparadas às operações de “aquisição intracomunitária de bens” ou importações realizadas por sujeitos passivos do imposto, corrigindo algumas distorções que se acumularam com o crescimento do e-commerce.

Afinal, apesar do consumidor final não ser sujeito passivo do tributo, tributar o consumo destes sujeitos com base na **origem** significa, também, que o tributo pago por este consumidor não será apropriado pelo Estado-membro em que o consumidor vive e no qual, portanto, goza de determinados direitos custeados com as receitas dos tributos, enquanto outro Estado-membro estará utilizando este recurso para beneficiar cidadãos que não arcaram com o tributo.

Dessa forma, apesar de dificultar a fiscalização e aumentar os custos administrativos para os empreendimentos, essa metodologia vem apresentando resultados positivos na correção das distorções e na aplicação do princípio do destino (OECD, 2022, p. 49, 54-55), seguindo os princípios gerais delimitados pela OCDE para a tributação do mercado digital (OECD, 2017).

Em adendo, há um “pisso” de remessas para afastar essa forma de fiscalização de empresas pequenas e médias, diminuindo as dificuldades de fiscalização. O art. 59º-C da Diretiva dispõe que a exceção do art. 33 só se aplica caso o fornecedor efetue anualmente remessas que totalizem mais de € 10.000,00.

Dessa forma, em síntese, todas as entregas de bens para consumidores finais em outros Estados-membro da UE, são tributadas no Estado-membro de origem, exceto nos casos em que o fornecedor de bens para outro Estado-membro da UE remeta anualmente mais de € 10.000,00 para consumidores finais neste Estado-membro específico, caso no qual deverá pagar o tributo para o Estado-membro de destino.

3.1.2. Regra geral de competência das aquisições intracomunitárias de bens.

Já para as aquisições intracomunitárias (B2B), a regra geral é inversa: a tributação incide no local de destino da operação. Diferente das entregas a agentes que não são sujeitos passivos do imposto (como visto na **Seção 3.1.1**), a entrega a sujeitos passivos do imposto permite outra forma de tributação no destino mais simplificada.

Descrevemos a forma geral da tributação das aquisições intracomunitárias de bens: o fornecedor remete o bem isento de tributação e aproveitando os créditos anteriores, com uma

fatura de IVA 0%, enquanto o adquirente paga o tributo devido pela operação de aquisição ao Estado-membro de destino da operação.

Como o fornecedor aproveita os créditos e não paga o tributo, o Estado-membro de origem não arrecada nada com as operações. Já o Estado-membro de destino arrecada o total do valor da operação da aquisição. O estabelecimento que adquiriu o bem poderá aproveitar os créditos da operação de aquisição para deduzir dos IVA incidente sobre a próxima fase da cadeia econômica em que este seja fornecedor, caso esteja em posição intermediária, evitando distorções.

3.1.3. Regra geral de competência da prestação de serviços.

Também no caso da **prestação de serviços**, há uma distinção da regra geral quando o contratante do serviços é sujeito passivo do tributo (registrado para fins de IVA) e quando não é sujeito passivo, o que está disposto nos arts. 44º-45º da Diretiva:

Artigo 44º

O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.

Artigo 45º

O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.

Dessa forma, em síntese, quando o contratante dos serviços for registrado para fins de IVA (considerado sujeito passivo para fins de determinar a localidade), a prestação do serviço obedece em geral ao princípio da tributação no destino.

Por outro lado, quando o contratante não é sujeito passivo, então o serviço é considerado prestado no local de **origem**, o que segue a lógica administrativa/fiscalizatória de concentrar a tributação nos estabelecimentos comerciais, já que seria excessivamente custoso estabelecer medidas para tributar os consumidores finais dos serviços quando não registrados e, em geral, historicamente, os serviços são prestados aos consumidores finais em locais próximos aos do estabelecimento de seu fornecedor (OECD, 2022, p. 49).

Há algumas exceções a essa regra geral para setores específicos: telecomunicações, transportes, culturais etc. Porém, é difícil estabelecer uma lista atualizada na Diretiva, tendo em vista um alto esforço legislativo necessário para realizar alterações na legislação europeia, especialmente por ser do interesse fiscal de certos Estados-membro a manutenção da tributação de determinados serviços na origem.

Essa lógica, claro, gera determinadas distorções como, por exemplo, o já citado caso de Luxemburgo, país conhecido por oferecer serviços financeiros e que, portanto, arrecada o IVA incidente sobre serviços frequentemente prestados para contratantes em outros Estados-membro. Apesar das novas diretrizes sobre o comércio eletrônico corrigirem o grosso da discrepância no VRR de Luxemburgo, este Estado-membro segue tendo o VRR mais alto da UE, o que pode, em grande medida, decorrer das distorções na prestação de serviços financeiros.

Destacamos que a Suíça também possui VRR acima da média (0,68 frente à média de 0,58) (OECD, 2022, p. 109), mesmo possuindo grande gama de isenções, o que pode indicar um padrão similar, apesar de não ser o objeto deste estudo.

3.1.4. Regra Geral de competência para importações

A regra geral para as importações é em geral mais simples do que o restante: a tributação ocorre no Estado-membro de destino (Diretiva, art. 60), com exceção de alguns regimes especiais (Diretiva, art. 61).

Esta forma de tributação segue a diretriz geral da OCDE que estabelece que, para operações internacionais envolvendo o IVA, a regra geral deve ser a isenção da exportação (mantendo o direito de crédito do exportador) e a tributação do importador no país de destino

(OECD, 2017). Caso o adquirente do bem importado não seja o importador, há mecanismos para garantir que o importador se responsabilize pelo pagamento do tributo devido.

3.2. Síntese geral da competência tributária dos Estados-membro da UE

Se, como princípio, cada Estado-membro deveria limitar sua tributação às despesas de consumo pessoal, é certo que por diversas razões legais ou fiscais/administrativas, isso não é possível, e cada Estado-membro possui, nas regras gerais, a competência para tributar determinadas operações previstas legalmente, de acordo com a natureza e localização dos sujeitos passivos (estabelecimentos registrados).

Nesse sentido, em síntese, cada Estado-membro da UE pode tributar as seguintes operações:

1. Entregas de bens dentro de sua jurisdição, para estabelecimentos e consumidores finais.
2. Entregas de bens para estabelecimentos (B2B) de sua jurisdição.
3. Entregas de bens para consumidores finais de sua jurisdição realizada por estabelecimento localizado em outro Estado-membro que remete mais de EUR 10.000,00 por ano para consumidores finais nesta jurisdição.
4. Entrega de bens para consumidores finais em outros Estados-membro realizadas por estabelecimento localizado em sua jurisdição que não remeta mais de EUR 10.000,00 por ano para este Estado membro.
5. Prestação de serviços para estabelecimentos localizados em sua jurisdição.
6. Prestação de serviços realizadas por estabelecimentos localizados em sua jurisdição.
7. Importações destinadas à estabelecimentos ou consumidores finais em sua jurisdição.

Logo, cada Estado-membro ao final possui uma variedade de operações que congrega, consumidores finais dentro e fora de sua jurisdição. Dessa forma, se mostra com evidência que determinadas jurisdições podem ser favorecidas pelo sistema europeu caso desenvolvam setores mais complexos e que, com mais facilidade, apropriem a base de consumo de outras jurisdições, gerando ônus para indivíduos que não são contemplados com as despesas públicas que custeiam.

4. Desigualdade regional na União Europeia

A UE reúne países com diversos graus de desenvolvimento regional e extremamente desiguais, tanto em termos de distribuição interna de renda, quanto em sua relação com outros países do bloco.

Existem grandes diferenças entre níveis de consumo dos distintos países, renda média dos habitantes e desenvolvimento das forças produtivas em cada Estado-membro, o que condiz com o desenvolvimento desigual e integrado do mercado comum e com as posições distintas na cadeia econômica global de países como Alemanha, França, Itália, Espanha, Portugal e Grécia, por exemplo (SOLDI, 2015, p. 220).

Dessa forma, a integração dos países da UE é marcada pela existência de relações de interdependência e de dinâmicas centro-periferia que impactam diretamente na base de incidência do IVA, nas receitas arrecadadas por cada Estado-membro e na transferência de fluxos de renda/valor entre regiões, podendo aumentar a desigualdade regional.

4.1. Descentralização das competências

Como visto acima, a competência para a arrecadação tributária no âmbito da UE é descentralizada, cabendo a cada Estado-membro fiscalizar/arrecadar as receitas que lhe competem. Destacamos, como já descrito acima, que o **principal** e mais importante método de distribuição dos recursos do IVA na UE é a repartição rígida de competências entre distintas operações, e não há grandes mecanismos de redistribuição das receitas do IVA que possam decorrer de distorções no sistema, para além dos fundos econômicos europeus, que não cumprem função central para este estudo.

De fato, os fundos econômicos e possíveis formas mais “centralizadas” de gerir os recursos foram frequentemente descartadas com o desenvolvimento da UE para a atual perspectiva de mercado de fomento ao desenvolvimento regional e à integração:

“Segundo os estudos apresentados nos trabalhos conjuntos entre autores brasileiros e português sobre a avaliação das políticas regionais na União Europeia:

“[...] is changing from traditional policies based on subsidies, state aid and redistribution to the development of strategies assessing the capacities of a region with the aim to increase regional competitiveness. Emphasis must be given on

stimulating endogenous development by providing support to areas of comparative advantages, rather than compensating regions for disadvantages.[...]”

(...) Na política de coesão europeia para o período de 2007-2013, sob a perspectiva da Estratégia de Lisboa (2005), delineou-se o modo de governar para a comunidade que venha a reduzir o papel do Estado e valorizar a aproximação dos sujeitos não institucionais, dos grupos e da sociedade civil em geral.” (idem, p. 223)

Essa descentralização também, reforçando a autonomia dos Estados-membro, parece contribuir para a manutenção de mecanismos de desigualdade regional, tendo em vista que mantém o controle sobre a maior parte dos recursos nas mãos dos Estados-membro que já possuem tanto maiores bases tributárias em proporção (rendas médias maiores e medidas de igualdade social que resultam em uma parcela maior de despesas para consumo pessoal), como redes mais complexas e desenvolvidas de atividades produtivas (maior composição orgânica de capital) que, via de regra, tendem a ser tributadas nestes países, mesmo quando prestadas (na forma de serviços) ou enviadas (como bens) para outras jurisdições.

“De acordo com Rodríguez-Pose e Ezcurra (2010) há diversos mecanismos que podem levar a que o processo de descentralização resulte num aumento das assimetrias regionais. E estes mecanismos terão uma natureza económica e política. Da perspetiva económica temos que a diferença na capacidade das instituições e nas verbas entregues a cada região de um determinado país podem influenciar os potenciais benefícios associados à descentralização de competências. Isso também pode significar que quanto mais pobre é uma região, mais fraca é sua capacidade de competir pela atração de capital, investimento estrangeiro direto ou talento. E menos capital, investimento e talento implicam automaticamente uma menor capacidade de inovação. Da perspetiva política, a descentralização pode implicar uma redução da influência das regiões mais pobres na decisão sobre alocação de recursos financeiros e transferências. A descentralização implica conceder aos governos locais uma maior voz sobre a formulação de políticas e sobre a distribuição de recursos financeiros. Rodríguez-Pose e Ezcurra (2010) acrescentam que, apesar de haver a ideia de que a descentralização está associada a uma redução geral das assimetrias territoriais, a visão que prevalece é que a transferência de poderes e recursos para a administração local beneficia desproporcionalmente as regiões, ou seja, as regiões com maior capacidade financeira saem mais beneficiadas do que as regiões mais pobres, pois estas possuem instituições menos capazes de implementar corretamente as políticas.” (ANTUNES, 2022, p. 14)

Por fim, não custa destacar que os Estados-membro mais desenvolvidos da UE são, também, aqueles que em geral possuem balanças comerciais positivas em relação aos outros

membros do bloco, o que, seguindo a regra geral, denota que apropriarão também mais recursos do IVA referente à esse saldo positivo nas transações internacionais.

Dessa forma, é fundamental compreender com mais profundidade os fluxos regionais que mantêm e agravam os aspectos de desigualdade presentes na UE e como afetam e são afetados pela dinâmica do IVA europeu.

4.2. Fluxos regionais de valor-agregado

Em nível internacional, a dinâmica de trocas desiguais é uma das principais formas de transferência de valor entre países na dinâmica centro-periferia (CARCHEDI, ROBERTS, 2019), a partir da distinção entre a determinação nacional do preço e sua determinação global, que se fundamenta na distinção da composição orgânica do capital decorrente do desenvolvimento desigual das forças produtivas e técnicas de produção em cada um dos países.

Nesse sentido, é possível calcular a partir da integração dos mercados internacionais o fluxo de valor agregado entre distintas regiões. RICCI (2019) estruturou a seguinte tabela com o cálculo das transferências de valor em um largo período de tempo entre as principais regiões do globo:

Table 2. Net Transfers in Millions of Current Dollars and in % of Value Added.

Region	1995		2000		2007	
	Millions \$	% VA	Millions \$	% VA	Millions \$	% VA
North America	70.727	0.9	136.394	1.28	255.515	1.7
North EMU	173.642	3.8	145.794	3.88	224.996	3.2
South EMU	-7.451	-0.4	-12.103	-0.67	12.363	0.3
North Europe	45.194	2.9	83.091	4.94	139.378	4.3
East Europe	-51.866	-16.8	-49.625	-14.27	-76.906	-7.5
Latin America	-60.500	-6.2	-58.173	-4.98	-75.007	-6.4
China	-125.674	-17.3	-118.172	-9.86	-382.496	-10.9
India	-73.171	-20.9	-117.306	-26.18	-189.343	-17.0
North East Asia	162.962	2.9	146.448	2.86	140.833	2.7
Other Asia	-95.020	-13.3	-111.375	-15.15	-141.146	-10.4
Russia	-30.026	-9.5	-39.447	-16.96	34.704	3.1
Australia	-8.815	-2.5	-5.526	-1.51	57.110	6.5
Total net transfer	452.525	1.8	511.727	1.9	864.899	1.9

Para nós, interessam especificamente os valores relacionados à Europa, que demonstram a existência de 3 blocos de países relativamente consolidados: Norte da UE

(*North EMU* – v.g. França, Alemanha, Bélgica) e países nórdicos (*North Europe* – v.g. Dinamarca, Suécia), que cumprem um papel de países de **centro**, ou seja, encontram-se no topo da cadeia de apropriação do valor; Sul da UE (*South EMU* – v.g. Portugal, Grécia, Chipre, Malta), que encontram-se numa posição **intermediária** nos fluxos de valor; e Leste Europeu (*East Europe* – v.g. Bulgária, Estônia, Letônia), que cumpre papel de **periferia**, tendo valor agregado extraído no processo de troca internacional.

O que estes dados apresentam é uma relação historicamente constante de trocas desiguais que ocorrem inclusive dentro do mercado único europeu e que estabelecem relações de desigualdade entre os distintos Estados-membro, o que nos permite analisar com maior profundidade o efeito do sistema IVA e da arrecadação no destino.

Esta projeção nos leva a crer que mesmo que o sistema IVA adotasse absoluta neutralidade na sua forma de arrecadação, a tendência geral dos fluxos de arrecadação seria de que a arrecadação do tributo seguisse o fluxo de valor periferia-centro apresentado, dado que a desigualdade nas trocas a nível internacional estabelece uma desigualdade no Valor Agregado apropriado em razão das desigualdades no nível de composição orgânica do capital.

4.3. Desigualdade na arrecadação do IVA

Essa desigualdade também pode ser facilmente percebida pelas discrepâncias entre a população dos distintos países e as respectivas contas de despesas de consumo pessoal, o que impacta diretamente no sistema do IVA.

Na tabela a seguir, apresentamos dados de 2020 para alguns países que demonstram a discrepância entre países periféricos/intermediários e países mais centrais da UE:

Área de Referência	População (MM)	Despesas de Consumo Final (MM)	Alíquota IVA	Receita de IVA (MM)	Consumo/Habitante	IVA/habitante
França	67,57	€ 1.191.918,00	20%	€ 181.637,00	€ 17.639,75	€ 2.390,66
Alemanha	83,16	€ 1.639.588,00	19%	€ 221.582,00	€ 19.716,07	€ 2.664,29
Grécia	10,7	€ 116.568,89	24%	€ 12.925,00	€ 10.894,29	€ 1.207,94
Itália	59,44	€ 965.722,10	22%	€ 99.869,00	€ 16.247,01	€ 1.676,80
Luxemburgo	0,63	€ 20.262,58	17%	€ 3.729,70	€ 32.162,83	€ 5.920,16
Portugal	10,3	€ 129.684,29	23%	€ 18.803,10	€ 12.590,71	€ 1.631,37

Fonte: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

É possível notar que países como a França ou a Alemanha possuem uma conta de despesas de consumo final por habitante quase duas vezes maior do que países como a Grécia. As desigualdades também acompanham a arrecadação do IVA: apesar de aplicarem alíquotas consideravelmente menores, países mais centrais obtêm muito mais sucesso na cobrança do imposto, arrecadando mais *per capita* do que países em posições intermediárias.

Pode-se levantar a hipótese de que isso ocorreria por problemas de cobrança. Porém, ao analisarmos os dados a partir do VTTL (*Vat Total Tax Liability*), valor total de operações tributáveis pelo IVA na jurisdição, calculado anualmente pela UE, encontramos valores correspondentes e, inclusive, até mais desiguais:

Área de Referência	População (MM)	VTTL	Consumo/Habitante	IVA/Habitante VTTL
França	67,57	€ 175.499,05	€ 17.639,75	€ 2.597,29
Alemanha	83,16	€ 232.638,42	€ 19.716,07	€ 2.797,48
Grécia	10,7	€ 16.102,69	€ 10.894,29	€ 1.504,92
Itália	59,44	€ 125.886,12	€ 16.247,01	€ 2.117,87
Luxemburgo	0,63	€ 3.969,69	€ 32.162,83	€ 6.301,10
Portugal	10,3	€ 18.262,73	€ 12.590,71	€ 1.773,08

Fonte: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Este estudo não tem por objeto realizar uma detalhada análise econômica, mas utilizamos os dados coletados como ilustração adicional para estabelecer que a desigualdade regional pode ser reforçada, entre outros fatores, pelo modelo IVA, cuja dinâmica de arrecadação permite com que determinados Estados-membro se apropriem de bases tributárias referentes a rendas destinadas a outros Estados-membro.

Na realidade, é visível nos dados coletados que a desigualdade nos valores IVA arrecadados é superior à desigualdade nas bases tributárias (despesas para consumo pessoal) de cada país, mesmo quando ignoramos as perdas na arrecadação por conta de fraudes/sonegação, o que ocorre **apesar** de os países em posições intermediárias adotarem alíquotas significativamente maiores do IVA, o que parece indicar que parte da base tributária destes países é corroída pelas trocas desiguais no mercado internacional e pelas extensões da competência tributária.

Como o caso de Luxemburgo demonstra, é essencial dar especial atenção às distorções causadas pelo setor financeiro, que vem sendo tributado majoritariamente a partir de um critério de origem, e não de destino, o que permite com que países mais desenvolvidos nesse setor (e com melhores condições para o capital financeiro) sejam beneficiados com os largos recursos do consumo final destes serviços.

4.4. Regressividade do IVA sobre a população

Outro aspecto relevante das desigualdades frente ao IVA é sua regressividade e seu impacto mais acentuado nas faixas de renda mais baixas.

Já pontuamos sobre a regressividade em geral acima (**Seção 2.6**), mas é importante deixar claro que essa regressividade não se aplica apenas particularmente, mas também em mérito internacional, e é um ponto central de atenção para a análise e desenvolvimento de melhorias no sistema do IVA, tendo em vista que mudanças no tributo possuem graves impactos em toda a dinâmica econômica.

Reitera-se que há evidências de que, apesar de as reduções em alíquotas não serem, via de regra, repassadas à população, os aumentos de alíquota, diretos e indiretos, são em geral repassados, na medida da elasticidade dos preços dos bens e serviços alterados (FERIA, WALPOLE, 2020, p. 5). Nesse sentido, é possível agregar:

“Porém,, encontramos evidência bastante robusta de que quando a desigualdade é medida a partir da renda disponível, países com IVA sofreram aumentos na desigualdade (...)”
(ALAVUOTUNKI, HAAPANEN, PIRTTILÄ, 2017, p. 30, tradução nossa)

Outro estudo projetou que o aumento de apenas um ponto percentual na alíquota do IVA na Holanda pode afetar as taxas de desemprego em até 0,3%-0,5% (20.000 a 30.000 empregos), o que é um impacto bastante significativo, somado a todos os outros já mencionados (NEI, 1998, p. 41), que incluem também desestímulo ao consumo em geral.

Dessa forma, o sistema internacional do IVA reforça uma tributação mais regressiva justamente nos países com menor renda média, o que coloca os países em sistemas circulares: a base tributária erodida e as trocas desiguais diminuem a arrecadação em geral, levando o país a aumentar a alíquota do IVA para buscar compensar, o que promove efeitos negativos na economia e dilapida ainda mais a base tributária.

5. Conclusão

Observamos a estrutura do modelo IVA e sua aplicação na União Europeia de maneira sintética a partir de suas características e regras gerais.

O modelo IVA é aplicado de maneira relativamente coesa pelo mundo, especialmente nos países da OCDE. Apesar de diversas variações, os princípios fundamentais de sua operacionalização são comuns e bem estabelecidos na literatura: i) base ampla; ii) neutralidade; iii) tributação no destino; iv) plurifasia e não-cumulatividade; v) alíquotas uniformes.

A análise isolada de cada um destes princípios não discerne as características fundamentais do modelo IVA, tendo em vista que cada um deles está intrinsecamente ligado aos outros, e a literatura do IVA estimula uma aplicação consciente de cada um destes princípios para evitar distorções no sistema, em especial preservando a base tributária e a neutralidade do tributo, que são princípios particularmente importantes em razão de seus impactos econômicos, tanto no plano do mercado interno, quanto no plano do mercado comum.

Porém, apesar da correta aplicação destes princípios, o modelo do IVA possui características que, especialmente no contexto do comércio internacional, podem gerar impactos econômicos adversos e manter desigualdades regionais.

Destrinchamos particularmente a regressividade do modelo, que tanto no plano interno, quanto no plano externo, possui caráter regressivo, gerando efeitos adversos em médio prazo. Analisamos brevemente as tentativas de remediar a regressividade do tributo através de isenções ou redução de alíquota, métodos que a literatura vem condenando de forma bastante unânime por conduzirem efeitos adversos e/ou improdutos.

Em adendo, o mecanismo de *cashback*, apesar de propagandeado, conta com pouca evidência empírica sobre seu funcionamento específico e reduzidas experiências internacionais, muito limitadas local e temporalmente para um estudo de fôlego sobre o tema.

No âmbito internacional, destacamos o caráter desigual das trocas e analisamos o funcionamento do IVA neste contexto, apresentando a conclusão de que o IVA é, no máximo, neutro e, em geral, negativo em relação à integração e ao desenvolvimento regional,

mantendo desigualdades nacionais e servindo como mecanismo adicional de apropriação do valor agregado nos fluxos internacionais.

Especialmente quanto a estes fluxos, foi possível apresentar uma breve revista dos países da União Europeia, que se comportam em 3 blocos distintos: países no **centro** do sistema, países intermediários e países na **periferia** do sistema valor. A partir dessa dinâmica, os países do **centro**, que contam com uma composição mais orgânica do capital do que suas contrapartes da **periferia**, realizam trocas desiguais que apropriam o valor agregado produzido nessas periferias.

Nesse processo, o IVA auxilia na transmissão do valor agregado para os países do centro, contribuindo com a desigualdade produzida. A neutralidade também auxilia na conformação mais livre das trocas desiguais.

Vimos também como há uma parcela não insignificante das despesas de consumo que ainda são tributadas pelo critério de **origem** de acordo com a legislação do IVA, o que contribui para que países mais desenvolvidos, com cadeias produtivas mais complexas e capacidade de “exportar”, dentro da comunidade, mais bens e serviços, se apropriem de parcelas do valor agregado que são adicionadas pela população dos países mais periféricos, construindo um mecanismo de constrição dos recursos fiscais destes países.

Dessa forma, este estudo apresentou um olhar distinto para o IVA, a partir de uma leitura dos impactos econômicos relacionados às determinações jurídico-tributárias do modelo geral e seu impacto nas relações de desigualdade centro-periferia em especial na UE.

BIBLIOGRAFIA

ADAM, Stuart; PHILLIPS, David; SMITH, Stephen, et al., *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, 2011. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/summary_evaluation_vat_en.pdf, acesso em 07/06/2024.

ALAVUOTUNKI, Kaisa; HAAPANEN, Mika; PIRTTILÄ, Jukka. *The Consequences of the Value-Added Tax on Inequality*. 2017. Disponível em: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/155560/1/cesifo1_wp6318.pdf, acesso em 12/06/2024

ANTUNES, José Pedro Loureiro Albuquerque. *DESCENTRALIZAÇÃO E ASSIMETRIAS REGIONAIS NA UNIÃO EUROPEIA*. 2022. Disponível em: https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.show_file?pi_doc_id=372374, acesso em 12/06/2024

CARCHEDI, Guglielmo. ROBERTS, Michael. *The economic foundations of imperialism*. 2019.

CONSELHO EUROPEU, *Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>, acesso em 10/06/2024

DELOITTE, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*. European Commission, 2017. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/56547eaf-56f4-46b9-b957-cf2a2b2584da_de, acesso em 10/06/2024

Equipe da USP. *Manual de economia*. São Paulo: Saraiva. 2004.

EUROPEAN COMMISSION. *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. 2011. Disponível em https://ncalc.ru/en/docs/com_2011_851_en.pdf, acesso em 11/06/2024

EUROPEAN COMMISSION. *Single market*. Publications Office, 2020. Disponível em: <https://data.europa.eu/doi/10.2775/282406>, acesso em 11/06/2024.

FERIA, Rita de la. WALPOLE, Michael. *The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes*. 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/04/RdelaFeria_MWalpole-VATPoliticalEconomy-Jul2020_CLEAN.pdf, acesso em 11/06/2024

IBGE, *Contas nacionais trimestrais, 1º trimestre de 2024, valores a preços correntes*, disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1846#/n1/all/v/all/p/202401/c11255/90687,90691,90696,90705>

[.90706,90707,93404,93405,93406,93407,93408,102880/l/v,c11255+t+p/resultado](#), acesso em 08/06/2024

MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo, 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Nota técnica: *Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária*, 2023, disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf, acesso em 09/06/2024

MÜLLBACHER, Sandra. HYEE, Raphaela, et al. *A study on the economic effects of the current VAT rates structure*. 2013. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/vat_rates_structure_final_report.pdf, acesso em 11/06/2024

MWENCHACHA, Peter Misiani. *TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE – A COMMENTARY*. Financing for Development, Vol. 1, Issue 1, 2019, pp. 70-79

NEI - Netherlands Economic Institute. *Social consequences of the VAT*. 1998. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/103_en.pdf, acesso em 10/06/2024.

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing – Paris, 2017, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, acesso em 09/06/2024

OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, 2022. Planilha disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&csp=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#component-d1e26122>, acesso em 08/06/2024

OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, n. 22, OECD Publishing. 2014.

OCDE. *OECD Tax Statistics*. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/oecd-tax-statistics_tax-data-en, acesso em 31/5/2023.

OCDE, *Tax on goods and services*. 2023. Indicadores, disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-on-goods-and-services/indicator/english_40b85101-en, acesso em 31/5/2023.

RICCI, Andrea. *Unequal Exchange in the Age of Globalization*. Review of radical political economics – 2019, v. 5, pp. 225-245.

SHAPIRO, Edward. *Análise macroeconômica*. São Paulo, Editora Atlas – 1985.

SOLDI, Rodrigo. *DESENVOLVIMENTO REGIONAL NA UNIÃO EUROPEIA E NO ESTADO BRASILEIRO*. Direito, Gestão e Democracia , v. 39, p. 213-239, 2015. Disponível em:

<https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/EAGU/article/download/1125/version/981/1548/4239>, acesso em 11/06/2024

THOMAS, Alastair. *Reassessing the regressivity of the VAT*. OECD Taxation Working Papers. 2020. Disponível em:

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/reassessing-the-regressivity-of-the-vat_b76ced82-en, acesso em 10/06/2024.

TONETTO, Jorge Luís; FOCHEZATTO, Adelar; DA SILVA, Giovanni Padilha. *Refund of Consumption Tax to Low-Income People: Impact Assessment Using Difference-in-Differences*. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/economies11060153>, acesso em 11/06/2024

WATANABE, Marta. IGNACIO, Laura. *Canada, Bolivia among countries with tax cashback systems*. International Valor. 2023. Disponível em: <https://valorinternational.globo.com/economy/news/2023/04/10/canada-bolivia-among-countries-with-tax-cashback-systems.ghtml>, acesso em 11/06/2024.