

## Sumário

---

|   |    |
|---|----|
| Lista de Abreviaturas.....  | 9  |
| 1. Considerações Iniciais.....  | 15 |
| 2. Tributos sobre o Consumo.....  | 21 |
| 2.1. Histórico do IVA – Imposto sobre Valor Agregado.....                     | 21 |
| 2.2. Natureza do Tributo sobre Bens e Serviços.....                           | 23 |
| 2.2.1. A Origem do Conceito na Europa.....                                    | 23 |
| 2.2.2. Espécie Tributária.....  | 24 |
| 2.2.3. Tributo Geral Fiscal.....  | 26 |
| 2.2.4. Sobre o Consumo.....   | 27 |
| 2.2.4.1. Principais Características.....                                      | 27 |
| 2.2.4.2. Capacidade Contributiva do Consumidor.....                           | 34 |
| 2.2.4.3. O Consumidor.....  | 52 |
| 2.2.4.4. Consumo Internacional.....   | 53 |
| 2.2.5. Tributo Indireto – Antecipação de Arrecadação sobre<br>Transações..... | 56 |
| 2.2.5.1. Principais Características.....                                      | 56 |
| 2.2.5.2. A Característica do Ressarcimento na<br>Tributação Indireta.....     | 63 |
| 2.2.5.3. Relação Tributo Indireto – Tributo sobre o<br>Consumo.....           | 70 |
| 2.3. Brasil – Tributos sobre o Consumo ou Transações.....                     | 71 |
| 2.3.1. Análise Geral.....   | 71 |
| 2.3.1.1. Aspecto Econômico <i>Stricto Sensu</i> .....                         | 73 |
| 2.3.1.2. Aspecto Jurídico–Econômico.....                                      | 74 |
| 2.3.1.3. Aspecto Técnico–Jurídico.....  | 75 |
| 2.3.1.4. Aspecto Financeiro.....  | 76 |

|          |   |     |
|----------|---|-----|
| 2.3.2.   | Os Tributos Pré-Reforma Tributária: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS..... | 77  |
| 2.3.2.1. | PIS e COFINS.....   | 78  |
| 2.3.2.2. | ICMS.....   | 89  |
| 2.3.2.3. | IPI.....  | 90  |
| 2.3.2.4. | ISS.....  | 94  |
| 2.3.2.5. | A Base de Cálculo de IPI, ICMS e ISS na Reforma Tributária.....       | 96  |
| 2.3.3.   | Resumo das Conclusões.....  | 99  |
| 3.       | Neutralidade.....   | 103 |
| 3.1.     | Conceito Geral.....   | 103 |
| 3.2.     | Ordem Econômica e Livre Concorrência.....                             | 107 |
| 3.2.1.   | Ordem Econômica.....  | 107 |
| 3.2.2.   | Isonomia e Livre Concorrência.....                                    | 109 |
| 3.3.     | Neutralidade Fiscal Geral.....  | 116 |
| 3.3.1.   | Características Fundamentais.....                                     | 116 |
| 3.3.1.1. | Isonomia no Jogo de Mercado.....                                      | 117 |
| 3.3.1.2. | Eliminação de Entraves de Ingresso e Permanência no Mercado.....      | 120 |
| 3.3.1.3. | Interferência Nula ou Mínima no Mercado.....                          | 121 |
| 3.3.2.   | Neutralidade e Livre Concorrência.....                                | 122 |
| 3.4.     | Neutralidade do IVA/GST.....  | 123 |
| 3.4.1.   | Repercussão Econômica.....  | 129 |
| 3.4.2.   | Limitação ao Poder de Tributar.....                                   | 133 |
| 3.4.3.   | Neutralidade do IVA/GST: Isonomia e Livre Concorrência.....           | 134 |
| 3.4.3.1. | Isonomia e Livre Concorrência no IVA/GST.....                         | 134 |
| 3.4.3.2. | Neutralidade da Forma Jurídica e Estrutural.....                      | 142 |
| 3.4.3.3. | Neutralidade a Fornecimentos Semelhantes.....                         | 143 |
| 3.4.3.4. | Indução da Neutralidade.....  | 154 |

---

|          |   |     |
|----------|---|-----|
| 3.4.4.   | Instrumento da Não Cumulatividade.....  | 157 |
| 3.4.4.1. | Conceito de Não Cumulatividade .....  | 157 |
| 3.4.4.2. | Não Cumulatividade e Saldo Acumulado.....   | 162 |
| 3.4.4.3. | Não Cumulatividade e Fraude Fiscal.....   | 164 |
| 3.4.4.4. | Não Cumulatividade e Exigência de Extinção<br>do Débito .....                     | 165 |
| 3.4.4.5. | Não Cumulatividade e Restrições.....  | 171 |
| 3.4.5.   | Neutralidade do IVA/GST em Operações Internacionais ...                           | 174 |
| 3.4.6.   | Neutralidade do IVA/GST para Não Fornecedores – Caso<br>das <i>Holdings</i> ..... | 175 |
| 3.4.7.   | Considerações Parciais .....  | 179 |
| 4.       | Princípio da Proporcionalidade – Juízo sobre a Neutralidade .....                 | 181 |
| 4.1.     | Origem do Princípio da Proporcionalidade .....                                    | 181 |
| 4.2.     | Conceito e Estrutura do Princípio da Proporcionalidade .....                      | 184 |
| 4.2.1.   | Estrutura-Base: 4 Diretrizes.....   | 184 |
| 4.2.1.1. | Primeira Diretriz: Objetivo Legítimo.....   | 185 |
| 4.2.1.2. | Segunda Diretriz: Adequação .....   | 186 |
| 4.2.1.3. | Terceira Diretriz: Necessidade.....   | 187 |
| 4.2.1.4. | A Diretriz da Proporcionalidade em Sentido<br>Estrito.....                        | 189 |
| 4.2.1.5. | Resumo das Diretrizes.....  | 191 |
| 4.3.     | Diferença entre Proporcionalidade, Razoabilidade e Proibição de<br>Excesso .....  | 191 |
| 4.4.     | Princípio da Proporcionalidade na Jurisprudência Brasileira .....                 | 195 |
| 4.4.1.   | Construção do Conceito.....   | 195 |
| 4.4.2.   | Exemplos de Aplicação do Princípio em Matéria Tributá-<br>ria.....                | 202 |
| 4.4.2.1. | ICMS-ST: Distribuidora em Operações de<br>Comercializadoras de Energia.....       | 202 |
| 4.4.2.2. | Refis – Suspensão da Pretensão Punitiva .....                                     | 204 |
| 4.4.2.3. | Multas Tributárias.....   | 205 |

|          |  |     |
|----------|--|-----|
| 4.4.2.4. | Taxa de Expediente Sobre Sociedades Seguradoras.....   | 210 |
| 4.4.2.5. | Protesto de Certidões de Dívida Ativa.....   | 210 |
| 4.4.2.6. | Taxa Judiciária.....   | 212 |
| 4.4.2.7. | Resumo da Jurisprudência .....   | 214 |
| 4.5.     | Proporcionalidade, Neutralidade e IVA/GST.....   | 214 |
| 4.5.1.   | Ponderação dos Princípios .....  | 214 |
| 4.5.2.   | Teste de Neutralidade e Proporcionalidade .....  | 219 |
| 4.5.3.   | Violações à Neutralidade do IVA/GST.....   | 220 |
| 4.5.3.1. | Premissas à Violação.....  | 220 |
| 4.5.3.2. | Estudo de Caso: Vinculação do Crédito à Extinção do Débito.....                                  | 223 |
| 4.5.3.3. | Estudo de Caso: Bebidas Vegetais .....   | 229 |
| 4.5.3.4. | Estudo de Caso: Fundos de Investimento em Direitos Creditórios – FIDCs.....                      | 253 |
| 4.5.3.5. | Outras Violações pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025..... | 263 |
|          | Considerações Finais.....  | 277 |
|          | Bibliografia.....  | 279 |