

André Heluey Martins

A eficiência tributária sob a ótica da implantação de um imposto sobre o valor agregado: os desafios da reforma tributária brasileira

Juiz de Fora

2023

André Heluey Martins

A eficiência tributária sob a ótica da implantação de um imposto sobre o valor agregado: os desafios da reforma tributária brasileira

Monografia de Conclusão de Curso de Graduação apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Weslem Rodrigues Faria

Juiz de Fora

2023

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Martins, André Heluey.

A eficiência tributária sob a ótica da implantação de um imposto sobre o valor agregado: os desafios da reforma tributária brasileira / André Heluey Martins. -- 2023.

77 f. : il.

Orientador: Weslem Rodrigues Faria

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Economia, 2023.

1. Eficiência tributária. 2. Imposto sobre o valor agregado. 3. Reforma tributária. I. Faria , Weslem Rodrigues , orient. II. Título.



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
REITORIA - FACECON - Depto. de Economia**

FACULDADE DE ECONOMIA / UFJF

ATA DE APROVAÇÃO DE MONOGRAFIA II (MONO B)

Na data de 11/07/2023, a Banca Examinadora, composta pelos professores

- Weslem Rodrigues Faria - orientador; e

- Admir Antonio Betarelli Junior,

reuniu-se para avaliar a monografia do acadêmico André Heluey Martins, intitulada: A eficiência tributária sob a ótica da implantação de um imposto sobre o valor agregado: os desafios da reforma tributária brasileira.

Após primeira avaliação, resolveu a Banca sugerir alterações ao texto apresentado, conforme relatório sintetizado pelo orientador. A Banca, delegando ao orientador a observância das alterações propostas, resolveu APROVAR (APROVAR / NÃO APROVAR) a referida monografia

ASSINATURA ELETRÔNICA DOS PROFESSORES AVALIADORES



Documento assinado eletronicamente por Weslem Rodrigues Faria, Professor(a), em 11/07/2023, às 15:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por Admir Antonio Betarelli Junior, Professor(a), em 11/07/2023, às 15:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no Portal do SEI-Ufjf (www2.ufjf.br/SEI) através do ícone Conferência de Documentos, informando o código verificador 1361752 e o código CRC 3FB15B4D.

Dedico este trabalho à minha querida e saudosa Mãe, luz que me guia nessa longa caminhada da vida.

AGRADECIMENTOS

Pelo apoio incomensurável durante essa jornada, agradeço ao meu pai, Carlos André, às minhas irmãs, Aline e Isabela, e à minha companheira, Thaís.

Agradeço, especialmente, à minha mãe, Rachel (*in memoriam*), por me inspirar a iniciar esse curso, por me incentivar a seguir em frente e me dar forças para vencer todos os desafios, enfim, por sempre estar ao meu lado e acreditar em mim.

RESUMO

O sistema tributário nacional sempre foi alvo de inúmeras críticas por parte de vários setores da sociedade que, há anos, reclamam da sua ineficiência e pugnam por uma reforma capaz de simplificar as regras tributárias e otimizar a arrecadação fiscal. A reclamação parece ter sido atendida pelas propostas de reforma constitucional 45 e 110, ambas de 2019 e em trâmite no Congresso Nacional. As propostas vêm com o propósito de tornar o sistema tributário mais eficiente por meio da substituição de vários tributos incidentes sobre o consumo por apenas dois impostos: um sobre bens e serviços (IBS) e um específico (Imposto Seletivo). Pretende-se, desta forma, aproximar a tributação sobre o consumo no Brasil do método do “imposto sobre o valor agregado” (IVA), aplicado em boa parte do mundo, por serem conhecidos alguns dos benefícios desta metodologia, como a simplicidade do cálculo, o aumento do valor da base de cálculo tributável, a redução do número de alíquotas e a uniformidade da tributação no território nacional. Contudo, a implementação de uma reforma tributária nestes moldes no Brasil apresenta sérias implicações, como aquelas relacionadas à distribuição da carga fiscal entre os contribuintes e outras questões ligadas à autonomia e preservação da receita tributária dos entes da Federação.

Palavras-chave: eficiência; reforma tributária; imposto sobre o valor agregado; imposto único; capacidade contributiva; obrigação tributária principal e acessória.

ABSTRACT

The national tax system has always been the target of numerous criticisms by various sectors of society that, for years, have complained about its inefficiency and fought for a reform capable of simplifying tax rules and optimizing tax collection. The complaint seems to have been met by constitutional reform proposals 45 and 110, both from 2019 and pending in the National Congress. The proposals come with the purpose of making the tax system more efficient by replacing various taxes levied on consumption by only two taxes: one on goods and services (IBS) and a specific one (Selective Tax). It is intended, in this way, to approximate the taxation on consumption in Brazil to the method of "value added tax" (VAT), applied in much of the world, because some of the benefits of this methodology are known, such as the simplicity of the calculation, the increase in the value of the taxable calculation base, the reduction of the number of rates and the uniformity of taxation in the national territory. However, the implementation of a tax reform along these lines in Brazil has serious implications, such as those related to the distribution of the tax burden among taxpayers and other issues related to the autonomy and preservation of the tax revenue of the entities of the Federation.

Keywords: efficiency; tax reform; value-added tax; single tax; ability to contribute; main and ancillary tax obligation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1:	Incidência do ICMS nas operações interestaduais	34
Figura 2:	Comparativo sobre o cumprimento das obrigações tributárias: Brasil e países do mundo	37
Figura 3:	Contencioso tributário no Brasil (2018)	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Distribuição da carga tributária no Brasil por base de incidência	32
Tabela 2:	Simulação do funcionamento do IVA	41
Tabela 3:	Taxas de IVA aplicadas aos países da União Europeia	44
Tabela 4:	Comparativo PEC 110/2019 e PEC 45/2019	54
Tabela 5:	Composição da alíquota do IBS	57
Tabela 6:	IVAs criados com aplicação de alíquota única	58

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1:	Evolução da carga tributária bruta no Brasil	28
Gráfico 2:	Comparativo da CTB entre o Brasil e os países da OCDE	29
Gráfico 3:	Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre renda, lucro e ganho de capital	30
Gráfico 4:	Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre a folha de salários	30
Gráfico 5:	Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre a propriedade	31
Gráfico 6:	Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre bens e serviços	31
Gráfico 7:	Distribuição do ICMS por região (em R\$ mil)	35
Gráfico 8:	Comparativo da projeção da receita estadual entre IBS e ICMS	62
Gráfico 9:	Impactos estimados pela implementação da PEC 45/2019	64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AED	Análise Econômica do Direito
C.CiF	Centro de Cidadania Fiscal
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CRECI	Conselho Regional de Corretores de Imóveis
CRM	Conselho Regional de Medicina
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
EU	European Union
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GT	Grupo de Trabalho
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBRD	International Bank for Reconstruction and Development
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
NARA	National Archives and Records Administration
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União
VAT	Value Added Tax

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	15
2 - EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA	
2.1 - A concepção de uma tributação eficiente	18
2.2 - Eficiência e equidade	21
2.3 - Eficiência da política fiscal e correção de externalidades	23
3 - AS INEFICIÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	
3.1 - O sistema tributário e as espécies tributárias	26
3.2 - A irregular distribuição da carga tributária no Brasil	28
3.3 - A complexidade da legislação fiscal e a guerra fiscal	32
3.4 - A dimensão do custo da obrigação tributária acessória	36
3.5 - A judicialização de questões fiscais	38
4 - O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO	
4.1 - Definição	41
4.2 - Experiência internacional	42
4.3 - Os impostos sobre o consumo no Brasil	45
4.4 - Os benefícios da aplicação do IVA	49
5 - A EFICIÊNCIA ECONÔMICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA	
5.1 - Aspectos gerais da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019	53
5.2 - O IBS: um IVA à brasileira	56
5.3 - As perspectivas dos benefícios da reforma tributária	63
5.4 - Argumentos contrários à reforma	65
6 - CONCLUSÃO	68
BIBLIOGRAFIA	72

Taxes are what we pay for a civilized society

1 - INTRODUÇÃO

A frase em epígrafe, gravada na frente do prédio da Receita Federal dos Estados Unidos em Washington DC e creditada a Oliver Wendell Holmes Jr., juiz da Suprema Corte norte-americana, sintetiza a ideia de que cada particular deve se sacrificar com parcela de seu patrimônio em benefício de uma sociedade civilizada (PRITCHETT, 2015).

Não há dúvidas de que o Estado depende dos recursos financeiros da arrecadação tributária¹ para a consecução dos seus objetivos institucionais, especialmente daqueles ligados à promoção do bem-estar social da coletividade. O modo pelo qual deve ser realizada, todavia, está longe de ser objeto de consenso.

Na teoria, pretende-se a “tributação ótima”, entendida como aquela capaz de otimizar a arrecadação fiscal ao menor custo possível para o contribuinte, e para o Fisco, além de causar o menor impacto possível nas decisões dos indivíduos (LIMA, 2014).

A concepção de um sistema tributário eficiente deve ter, sob outro ângulo, a aptidão de maximizar os benefícios ao contribuinte e à sociedade, de ter, em suma, a melhor alocação possível dos recursos.

No Brasil, há muito se debate sobre a realização de uma reforma tributária que tenha a finalidade de corrigir as ineficiências do nosso sistema tributário. De fato, a nossa legislação tributária é reconhecidamente uma das mais complexas do mundo. A principal norma que a regulamenta foi produzida há mais de cinco décadas, a Lei Federal nº 5.172 de 1966, também denominada Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966).

As normas em matéria tributária se encontram difundidas em legislações esparsas e nos três níveis da Federação: União, Estados e Municípios. De acordo com um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, foram produzidas mais de

¹ As receitas obtidas pelo Estado são classificadas em originárias e derivadas. Receitas originárias são aquelas auferidas a partir do patrimônio do próprio ente estatal, quando, por exemplo, auferir receita de aluguel pela locação de um bem público a um particular. São também originárias, as receitas obtidas por meio da exploração direta de atividade econômica pelo Estado, a partir de empresas públicas ou de sociedades de economia mista criadas com o propósito de atender a determinado interesse coletivo, conforme estabelece o artigo 173 da Constituição Federal. As receitas derivadas, por sua vez, decorrem da soberania do Estado e da sua prerrogativa de editar leis para impor ao particular que pratique determinados atos e recolha valores aos cofres públicos em benefício da coletividade. Insere-se, aqui, a arrecadação tributária, a maior fonte de recursos do Estado.

quatrocentas mil normas em matéria tributária, desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988 (IBPT, 2021).

Além da profusão de normas tributárias, também a diversidade de impostos, taxas e contribuições, agravadas pelas constantes mudanças nos procedimentos relativos ao recolhimento fiscal, contribuem para que o sistema tributário nacional seja ainda mais confuso e ineficiente (SZELBRACIKOWSKI, 2023).

A falta de clareza sobre as regras tributárias afasta os investimentos estrangeiros e impõem aos empresários estabelecidos no País um gasto adicional na sua atividade, correspondente à necessidade de contratação de profissionais especializados apenas para estudarem o complexo sistema tributário e prepararem um planejamento fiscal ajustado para a sua atividade.

De acordo com o último relatório “*Doing Business*”, produzido pelo Banco Mundial, que analisa e compara as mais diversas regulamentações incidentes sobre as empresas em 190 economias do mundo, com o objetivo de estabelecer parâmetros sobre o ambiente de negócios nestes países, o Brasil ficou ranqueado apenas em 124º lugar. Contribuiu para esta classificação o baixo desempenho no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais. Particularmente neste tópico, indicado no Relatório como “pagamento de impostos”, o Brasil foi classificado em 184º lugar. (IBRD, 2020)

Assim, busca-se uma reforma que tenha por objeto simplificar o conjunto de regras fiscais e tornar menos onerosas as obrigações tributárias acessórias como fator de estímulo ao desenvolvimento da atividade econômica e atração de investimentos estrangeiros.

Atualmente, tramitam no Congresso Nacional duas propostas de emenda constitucional com este objetivo: a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019. Ambas, propõe a substituição de uma série de tributos incidentes sobre o consumo por dois novos impostos: um imposto sobre bens e serviços (IBS) e um imposto específico sobre alguns bens e serviços, também denominado “Imposto Seletivo” (BRASIL, 2019).

As propostas estão inspiradas na ideia do imposto sobre o valor agregado (IVA), já utilizado em vários países do mundo, em que a incidência fiscal ocorre sobre o valor adicionado em cada etapa da operação comercial, de modo a restringir a carga tributária sobre o consumo.

De acordo com a justificativa apresentada à PEC 110, “espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia” (BRASIL, 2019).

O cerne da questão está em averiguar se a implantação de um IVA no Brasil teria o condão de conferir uma maior eficiência ao nosso sistema tributário atual, consideradas as particularidades do cenário nacional.

Neste ponto, na justificativa apresentada à PEC 45, destaca-se que “há uma série de investimentos que foram feitos com base no sistema tributário atual, com todas as suas distorções” e que, logo, “uma mudança muito rápida do atual modelo para um modelo do tipo IVA poderia inviabilizar competitivamente algumas empresas, ou levar a uma forte redução de margens, com conseqüente perda de capital” (BRASIL, 2019).

Além disso, há a preocupação de que a reforma tributária pretendida possa ocasionar “mudanças de preços relativos”, o que poderia gerar resistência por parte de alguns setores econômicos, e, mais ainda, aumento generalizado de preços (BRASIL, 2019).

De fato, somente após a sua implementação definitiva e da apuração dos resultados alcançados é que será possível averiguar se a reforma tributária realmente terá proporcionado uma melhor eficiência ao nosso sistema tributário, o que, todavia, não impede, por ora, de traçar uma projeção sobre os seus benefícios de acordo com a teoria econômica e com a experiência internacional comparativa.

Deste enfoque, pretende-se neste trabalho a apresentação do sistema tributário vigente no País no tocante à tributação sobre bens e serviços e os principais problemas a ele relacionados. Na sequência, realizar-se-á o seu comparativo com a aplicação do imposto sobre o valor agregado implementado em boa parte mundo e qual o impacto econômico se espera das reformas tributárias pretendidas pela PEC 45/2019 e 110/2019.

2 - EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 - A concepção de uma tributação eficiente:

Na definição semântica, eficiência significa a capacidade de produzir um efeito, de desempenhar adequadamente uma função ou, ainda, de ter efetividade (EFICIÊNCIA, 2023).

O termo ganha contornos diferentes a depender do contexto, ou mesmo nas ciências² em que é aplicado, mas é seguramente na Economia que o conceito de “eficiência” recebeu a sua acepção mais relevante³.

Segundo Mankiw (2020), “eficiência significa que a sociedade está obtendo o máximo que pode de seus recursos escassos”. Para Krugman (2023), por sua vez, uma “economia é eficiente se ela aproveita todas as oportunidades para melhorar a situação de algumas pessoas sem piorar a de outras”.

Esta última definição, aliás, aproxima-se da ideia de eficiência concebida por Vilfredo Pareto. Conforme leciona Varian (2015), uma situação ineficiente no sentido de Pareto indica que existe uma alocação de recursos em que é possível melhorar a situação de um dos agentes sem piorar a de outro. Assevera o Autor que uma situação dita ineficiente no sentido de Pareto é indesejável, afinal, “se há um modo de melhorar alguém sem prejudicar mais ninguém, por que não fazê-lo?” (VARIAN, 2015).

A alocação ideal de recursos, em termos de eficiência, seria, portanto, aquela em que é impossível beneficiar uma pessoa sem prejudicar qualquer outra, também conhecida como “ótimo de Pareto” (FRANK, 2013).

À definição de eficiência no sentido de Pareto, pode ser acrescentado o critério de Kaldor-Hicks⁴, que se baseia na premissa de que, qualquer realocação de direitos ou recursos é considerada eficiente, quando eventual prejuízo, causado a determinada parte, é menor do que

² Cite-se, como exemplo a noção de eficiência trabalhada na Termodinâmica: “uma medida do desempenho de uma máquina térmica. Maior eficiência significa transformar a maior parte possível da energia disponível em trabalho, que é o interesse de qualquer máquina térmica.” (EFICIÊNCIA TERMODINÂMICA; 2023).

³ “A ciência que mais trabalhou a noção de eficiência, contudo, foi a Economia, que, de forma geral, a conceitua como “alcançar resultados a partir dos menores “inputs” possíveis, ou, o que dá no mesmo, alcançar o maior “output” possível a partir de determinados recursos”, ou seja, “alcançar os melhores resultados possíveis a partir de recursos limitados”. (CUNHA, 2021)

⁴ Neste sentido, uma re-alocação é uma melhoria de Kaldor-Hicks se aqueles que ficam melhor podem hipoteticamente compensar aqueles que ficam pior e assim atingir um resultado de melhoria de Pareto (EFICIÊNCIA DE KALDOR-HICKS, 2023).

o proveito da coletividade, possibilitando que as perdas possam ser compensadas pelos ganhos, gerando a maximização da riqueza e bem-estar social (YEUNG, 2020).

Aplicado às políticas públicas, Gabardo (2003) correlaciona a eficiência como fator de legitimidade das ações do Estado moderno, notadamente o Estado social, no sentido de se apresentar como justificativa e finalidade para a atuação estatal.

Dada a sua importância, e muito embora sempre presente como diretriz para as ações do Estado⁵, foi com o advento da Emenda Constitucional 19 de 1998, que a eficiência ganhou substancial destaque, sendo elencada como princípio administrativo constitucional da Administração Pública ao lado dos princípios administrativos da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade⁶ (BRASIL, 1988).

De acordo com Carvalho Filho (2018), o “núcleo do princípio é a procura de produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público”.

Em que pese tenha sido inserido no capítulo da Constituição Federal que trata sobre a Administração Pública, o princípio da eficiência não deve ser considerado restritamente vinculado à atuação do administrador. De fato, o princípio não significa apenas o dever de *bem administrar*, mas numa perspectiva mais ampla, engloba todo o aparato estatal voltado para a prestação do serviço público.

Na lição de Di Pietro (2018), o princípio da eficiência deve ser concebido sob dois aspectos: ao **modo de atuação do agente público**, de quem se espera o melhor desempenho possível nas suas atribuições, mas também em relação ao **modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, com o objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Dentro deste contexto, pode-se afirmar que a eficiência — como princípio e valor instrumental⁷ — se irradia para a toda a Administração Pública e para todos os poderes do Estado (MARTINS, 2007).

⁵ “Vale dizer, o valor “eficiência”, ou, em outras palavras, o dever de atuação eficiente da Administração Pública, inclusive a tributária, na consecução de seus objetivos, encontrava guardada no texto original da CF/88, pelo que a EC nº 19/98 não inovou no particular. Até mesmo porque, como afirma Luciano Gomes Filippo, “não é plausível imaginar que antes da referida emenda a administração poder ser ineficiente”.(...)” [CUNHA, 2021]

⁶ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte (...)

⁷ “Cristiano Carvalho recorda que a eficiência não é uma meta, mas um valor instrumental, um meio para que se alcancem outros valores, visão compartilhada por Ávila e Mathis. Nesse sentido, Lobo Torres afirma que a eficiência não possui limites materiais, mas apenas os formais, procedimentais e argumentativos.” [CUNHA, 2021]

Nesta ordem de ideias, a eficiência se comunica com a administração tributária de todos os entes da Federação e alcança o sistema tributário como um todo, a ele conferindo os atributos de economicidade, celeridade, proporcionalidade e qualidade na prestação dos serviços públicos.

Todavia, a ideia de eficiência, aplicada à matéria tributária, ganha contornos jurídicos⁸ que se somam ao conceito que lhe empresta as ciências econômicas, ao incluir na sua definição, com especial valor, os aspectos ligados à isonomia, capacidade contributiva e justiça social. De acordo com a doutrina mais balizada sobre o tema, o princípio da eficiência tributária, pode ser sintetizada nos seguintes aspectos:

“Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado à luz de 3 aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade.” (MARTINS, 2007)

Dentro desta visão, a concepção de um sistema tributário eficiente deve observar também os valores consagrados pelo ordenamento jurídico relativos à proteção individual do contribuinte⁹.

Dentre estes destaca-se a observância do **princípio da capacidade contributiva**, estabelecida no artigo 145, §1º da Constituição Federal, no sentido de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988).

O princípio se comunica com o **princípio da isonomia**. A teor do artigo 150, inciso II, da Carta Magna, é vedada a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (equidade horizontal), do que se extrai, a *contrario sensu*, a noção de que àqueles que se encontrem em situações diferentes também não podem ser conferido o mesmo tratamento (equidade vertical).

⁸ A propósito, da interação dos métodos econômicos a questões jurídicas nasceu o que, atualmente, se denomina “análise econômica do direito”, em síntese, entendida como a “aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico” (GICO JR., 2010).

⁹ A rigor, em matéria tributária, economia e direito mantêm verdadeira relação simbiótica: da análise econômica dos fatos sociais, pelo primeiro, resulta a elaboração de regras fiscais de que se ocupa o segundo ou, sob outro ângulo, da edição de leis tributárias, pelo segundo, resulta alteração do comportamento dos agentes econômicos de que se ocupa o primeiro.

Em suma, a análise da eficiência do sistema tributário há que levar em consideração o atendimento a estes valores que, de rigor, são mesmo indispensáveis na constituição do Estado Social¹⁰.

A se observar que converge para este entendimento as noções preconizadas por Adam Smith em referência à tributação ideal. Conforme se retira dos escólios de Arienti (1987), para o economista e filósofo escocês, a tributação deveria observar o atributo da equidade, entendida como a obrigação de cada contribuinte (“súdito”) “contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades”.

Ao lado da “equidade”, compõe a tributação ideal os atributos: da “certeza”, no sentido de que o imposto deve ser certo e não sujeito a arbitrariedades; da “conveniência de pagamento”, de modo que o imposto deve ser recolhido no tempo e modo mais conveniente possível para o contribuinte; e da “economia no recolhimento”, no sentido de que o imposto seja concebido de forma a retirar do contribuinte “o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado” (ARIENTI, 1987).

Neste sentido, Stiglitz (1999) enuncia como cinco características “desejáveis” para o sistema tributário, e que ora também nos auxilia a parametrizar a noção de eficiência tributária, a ideia: da *eficiência econômica*, no sentido de que a tributação deve ser neutra e não interferir na alocação de recursos; da *simplicidade administrativa*, no sentido de que o sistema tributário deveria ser fácil e menos oneroso possível; da *flexibilidade*, no sentido de que o sistema tributário deveria ser capaz de se ajustar facilmente às mudanças econômicas; da *responsabilidade política*, no sentido de ser permitido ao contribuinte conhecer com exatidão os tributos que estão pagando e avaliar como implicam em sua preferência; e de *justiça*, no sentido de que, na imposição fiscal, seja respeitada a isonomia (em seu sentido horizontal e vertical) entre os contribuintes.

2.2 - Eficiência e equidade

Conforme exposto no tópico anterior, a eficiência revela-se como princípio constitucional norteador da administração pública. Porém, a ela não se confere um valor absoluto, bastante si próprio, ou ainda, um objetivo a ser alcançado a qualquer custo.

¹⁰ “Talvez o mais importante foco da atuação do princípio da eficiência seja justamente no controle da atividade econômica. Por certo que a eficiência não se restringe à ordem econômica, mas é nesse *locus* que reside a sua maior relevância, haja vista que o Estado Social contempla uma espécie de regime capitalista. Ademais, não raras vezes a dicotomia entre eficiência e Estado Social decorre de uma equivocada oposição entre ordem econômica e ordem social.” (GABARDO, 2003)

“Como bem coloca Norberto Bobbio: “um governo eficiente não é por si só um bom governo”, até porque, conforme ressalta o autor, um juízo sobre a eficiência do governo “é claramente um juízo técnico, e não moral.” (GABARDO, 2003)

A concepção de um sistema tributário economicamente eficiente visa otimizar a relação entre a receita fiscal e o custo para o contribuinte, o que, todavia, não importa a noção de que este sistema seja o mais “justo” e equânime entre os membros da sociedade.

Conforme pondera Krugman (2023), “com frequência, há um *trade-off* entre equidade e eficiência: políticas que promovem equidade muitas vezes se concretizam ao custo de menor eficiência, e políticas que promovem a eficiência muitas vezes resultam em menos equidade”.

Para ilustrar o exposto, cita-se o exemplo da tributação via imposto fixo (*lump-sum tax*), cobrado de forma específica e em igual montante para cada contribuinte. Neste caso, confere-se que o imposto é indiscutivelmente eficiente, porque simplifica as regras tributárias, facilita a fiscalização e, principalmente, é neutro em relação ao comportamento dos agentes.

Precisamente, afirma Boueri (2015) que os “impostos *lump-sum* não distorcem os comportamentos dos agentes, i.e., não provocam um *efeito substituição*, pois não alteram os incentivos para consumirem um ou outro bem, ou ofertarem mais ou menos trabalho.”

Neste sentido, também leciona Mankiw (2020) que um imposto único é o imposto mais eficiente possível, uma vez que, como o montante do imposto independe das decisões dos agentes, não distorce incentivos e, portanto, não causa peso morto. Pondera, ainda, que o imposto único impõe para os contribuintes um ônus administrativo mínimo, tendo em vista que pode ser facilmente calculado e recolhido pelos contribuintes sem auxílio de outros profissionais, como advogados e contadores.

Contudo, o lado oposto da eficiência do imposto único é justamente a equidade. Como o imposto incide pelo mesmo valor, afetarà mais severamente aqueles contribuintes que possuem uma renda mais baixa. Por exemplo, um imposto fixo de R\$ 1.000,00 (mil reais) para o contribuinte que possui uma renda de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) corresponde a 50% (cinquenta por cento) dos seus ganhos ao passo que para outro, que possui uma renda de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), corresponderá apenas a 10% (dez por cento).

De acordo com Gremaud *et al.* (2004), o princípio da equidade liga-se a dois princípios da justiça tributária: o princípio dos benefícios e o princípio da capacidade de pagamento. Pelo primeiro, um tributo justo é aquele em que cada contribuinte paga ao Estado um montante diretamente relacionado com os benefícios que dele recebe, pelo segundo princípio, os agentes

(famílias, firmas) deveriam contribuir com impostos de acordo com a sua capacidade de pagamento.

No exemplo acima, vê-se que o imposto em montante único vai de encontro ao princípio da capacidade de pagamento ao impor igual ônus tributário a contribuintes em situações financeiras diferentes. Caracteriza-se ainda como um **imposto regressivo**, porque absorve uma parcela da renda de contribuintes de alta renda menor que a de contribuintes de baixa renda (KRUGMAN, 2023).

Todavia, o contraponto de se estabelecer a tributação com base na equidade é também a eficiência. Um imposto incidente sobre a renda ou sobre o consumo que tenha em seu propósito uma distribuição igualitária do encargo fiscal, inevitavelmente, não será neutro (não atenderá ao princípio da neutralidade) porque alterará o custo dos preços e a preferência dos agentes.

Quando um tributo incide sobre determinados bens de consumo, os produtores, ou os comerciantes, repassam o seu custo ao consumidor final embutindo-o no preço do produto. O aumento de preços provocado pela incidência fiscal provavelmente alterará o comportamento do consumidor, que certamente adquirirá menos daquele produto ou o substituirá por outro, mais barato. “Essa distorção causada pela tributação afetar o equilíbrio entre oferta e demanda” (ALMEIDA FILHO, 2013).

De rigor, não há no embate entre eficiência e equidade uma solução definitiva. O que há é uma ponderação de valores e interesses preponderantes da sociedade a ser analisada, caso a caso, na escolha da política fiscal a ser implementada.

Na visão de Yeung (2020), compete à sociedade decidir pelo que melhor lhe atende: “uma tributação neutra, que não distorça a alocação ótima de recursos, *i. e.*, possibilite maior geração de excedente social (riqueza) ou a tributação que seja equitativa e atenda a valores como igualdade e capacidade contributiva.”

2.3 - Eficiência da política fiscal e correção de externalidades

Um dos dez princípios da Economia é o de que *as pessoas reagem a incentivos*. A imposição fiscal sobre a renda, um bem ou a prestação de um serviço, assim, tem o condão de alterar o comportamento do contribuinte e, conseqüentemente, a atividade econômica como um todo.¹¹

¹¹ “Os formuladores de políticas públicas nunca devem se esquecer dos incentivos: muitas políticas alteram os custos e benefícios para as pessoas e, portanto, alteram o seu comportamento. O imposto sobre a gasolina é um

Em termos de uma política fiscal eficiente, o foco não deve ser apenas o aumento da arrecadação tributária, mas a busca por promover a melhor alocação de recursos para sociedade, em relação ao qual se tenha enfoque no crescimento econômico, mas também na correção de desigualdades e justiça tributária entre os contribuintes.

Com efeito, “o que distingue, pelo prisma da eficiência, uma política de arrecadação de uma política tributária é que, a primeira, gera pouco desenvolvimento econômico e social, além de injustiça tributária, e a segunda propicia o crescimento econômico e social e a justiça fiscal” (MARTINS, 2007).

Por exemplo, quando se reduz a alíquota de IPI dos veículos automotores, pretende-se, diretamente, estimular o consumo de veículos e, indiretamente, o aumento de contratação de funcionários no setor automotivo. A redução episódica da arrecadação fiscal é, destarte, compensada pelos benefícios do estímulo à atividade econômica e à geração de empregos.

Outro viés a ser ponderado no tocante à eficiência tributária respeita à atuação da política fiscal em relação aos produtos e às atividades geradores de externalidades negativas.

Neste contexto, ganha relevo a aplicação de “impostos corretivos” (*impostos pigouvianos*) na perspectiva de desestimular os agentes à prática de atividades que estejam gerando externalidades negativas, mediante a internalização dos seus custos sociais (YEUNG, 2020).

Conforme observa Birdman (2004), é papel do Estado buscar mecanismo que faça os agentes econômicos internalizarem a externalidade. Neste tocante, a imposição de um imposto corretivo revela-se eficiente no sentido em que equipara o custo marginal privado da atividade geradora de externalidade negativa ao seu custo marginal social (BIRDMAN, 2004).

A propósito, nas reformas tributárias em discussão no Congresso está prevista a criação de um **imposto seletivo**, cuja finalidade é justamente “onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas” (BRASIL, 2019).

O lado contrário da correção da externalidade negativa é o incentivo à atividade geradora de externalidades positivas. Em vez de um imposto corretivo, aplica-se, aqui, um subsídio (*subsídio pigouviano*) para estas atividades.

incentivo ao uso de carros menores, que consomem menos gasolina. Esse é um dos motivos de os carros menores serem mais usados na Europa, onde os impostos sobre a gasolina são mais altos que nos Estados Unidos, onde são mais baixos. O imposto também incentiva as pessoas a revezar carros, a usar o transporte público e a morar mais perto do local de trabalho. Se os impostos fossem mais altos, mais pessoas começariam a usar carros híbridos, e, se fossem muito altos, elas os substituiriam por carros elétricos.” (MANKIW, 2020).

Em resumo, “ao cobrar impostos dos produtos com externalidades negativas com uma alíquota apropriada, a perda na eficiência pode ser desfeita. Para produtos acompanhados de externalidades positivas, a solução correspondente é um subsídio” (FRANK; 2013)

3 - AS INEFICIÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 - O sistema tributário e as espécies tributárias

O sistema tributário nacional corresponde a todo o ordenamento jurídico que, em termos gerais, trata e regulamenta a instituição, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a repartição de tributos. A expressão, em seu sentido amplo, contempla disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, instruções normativas, em suma, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais (CORREIA NETO, 2019).

Conceitualmente, tributo “é 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).

Na dicção do artigo 150, inciso I da Constituição Federal¹², o tributo somente é instituído por lei, mas as exigências relacionadas à forma de recolhimento fiscal podem estar dispostas em outras disposições normativas, como em decretos regulamentares.

A repartição da competência legislativa para a instituição do tributo, entre os entes federativos, é realizada pela própria Constituição Federal que também define as diversas limitações ao poder de tributar em benefício do contribuinte.

Muito embora o artigo 5º do Código Tributário Nacional defina que são tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, é consenso no mundo jurídico que, além destes, também são espécies tributárias os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas no artigo 149 da Constituição Federal, estas últimas divididas em três: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (ALEXANDRE, 2021)

O **imposto**, pela definição legal, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Em outros termos, o imposto, apesar de não estar vinculado a uma contraprestação direta e específica por parte do Estado – como as taxas, por exemplo –, tem a sua incidência condicionada à verificação de alguma “situação”, de fato ou de direito (“fato gerador”), prevista

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

em lei, relativamente ao contribuinte. Ilustrativamente, a mera aquisição de disponibilidade econômica de renda, proveniente do trabalho ou do capital, já configura situação apta a surgir a obrigação tributária do imposto de renda.

As **taxas**, ao contrário, têm um caráter “contraprestativo” e destinam-se a remunerar o Estado pelo seu exercício regular do poder de polícia (de fiscalização), ou pela a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, conforme previsto no artigo 77 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Por exemplo, a cobrança de taxa para a emissão de passaporte serve de contraprestação ao exercício do poder de polícia pelo Estado.

A **contribuição de melhoria**, por sua vez, nos termos da Lei “*é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária*” (BRASIL, 1966). Dito de outro modo, a exigência da contribuição decorre e está condicionada à realização de uma obra pública que tenha proporcionado uma valorização imobiliária ao contribuinte, como forma de impedir o enriquecimento sem causa. De fato, seria injusto o Estado cobrar impostos de toda a coletividade e utilizar o produto da arrecadação para a realização de obras que trouxessem como resultado um aumento patrimonial de um grupo limitado de pessoas (ALEXANDRE, 2021).

Os **empréstimos compulsórios** têm previsão no artigo 148 da Constituição Federal. Trata-se de um tributo de competência restrita da União que pode ser instituído: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Em qualquer dos casos, os recursos arrecadados devem ser vinculados à despesa que fundamentou sua instituição e restituíveis no prazo fixado em lei.

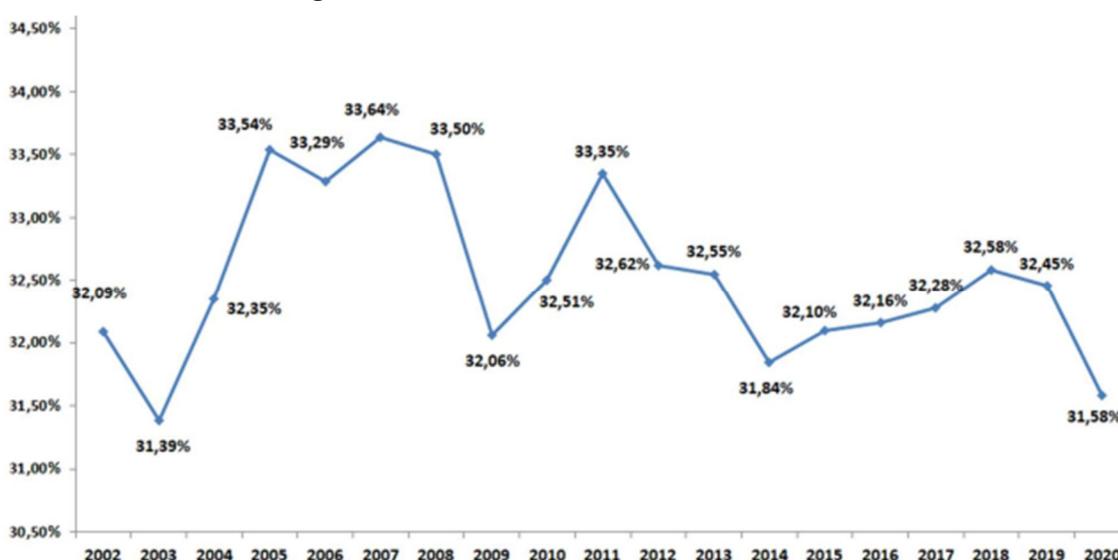
A quinta, e última, espécie tributária, são as **contribuições especiais** previstas no artigo 149 da Constituição Federal. As contribuições são gravames cuja destinação se revela no financiamento de gastos específicos, no contexto de intervenção do Estado nos campos social e econômico, no cumprimento de ditames da política de governo (SABBAG, 2020). Conforme destacado acima, as contribuições se dividem, no texto constitucional, em “contribuições sociais” – categoria na qual se inserem o PIS e a Cofins, abordadas na reforma tributária pretendida pelas PECs 45/2019 e 110/2019 –, “contribuição de intervenção no domínio econômico” – que tem como exemplo a CIDE-Combustíveis, abordada na PEC 110/2019 –, e a “contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, que tem como exemplo a contribuição cobrada pelos conselhos de fiscalização de profissões (CREA, CRM, CRECI e outros).

3.2 - A irregular distribuição da carga tributária no Brasil

A reivindicação por uma reforma tributária dentre os vários setores da sociedade, especialmente do setor industrial, está pautada na elevada carga tributária imposta pelo Estado.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil (2021), a evolução da carga tributária bruta (CTB) dentre os anos de 2002 a 2020 teve uma variação entre 31,39% a 33,64% do PIB, conforme gráfico adiante:

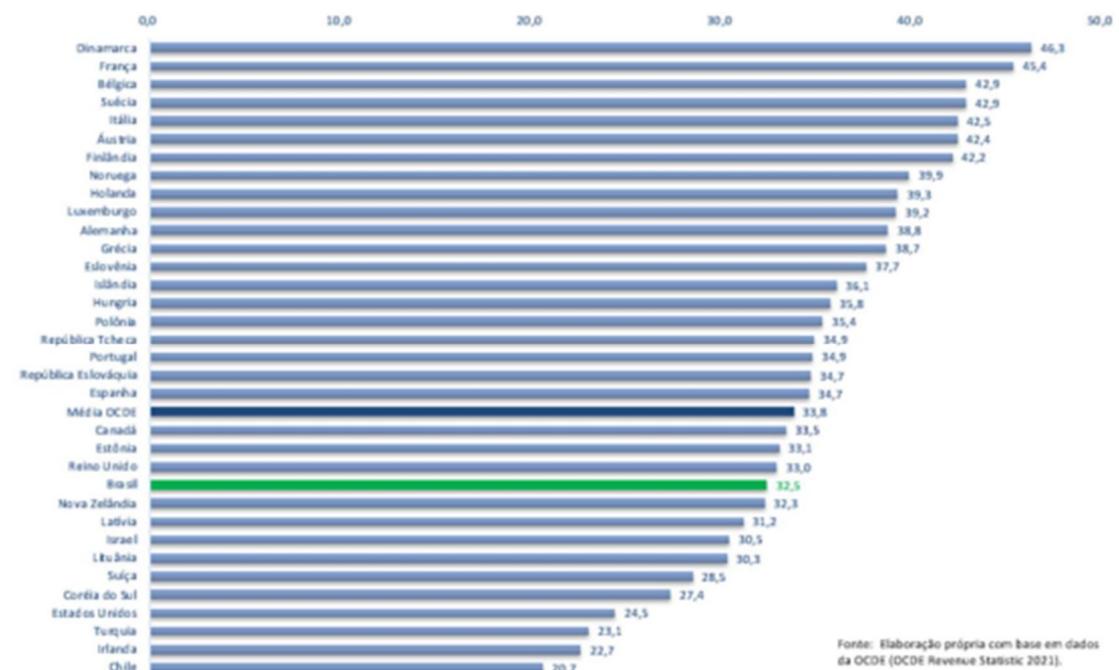
Gráfico 1: Evolução da carga tributária bruta no Brasil



Fonte: (RFB, 2021)

Todavia, quando se compara o peso da carga tributária brasileira, em proporção do PIB, com a dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), constata-se que esta não é tão elevada.

No comparativo para o ano de 2019, a carga tributária brasileira ficou mesmo abaixo da média dos países da OCDE, conforme se confere adiante:

Gráfico 2: Comparativo da CTB entre o Brasil e os países da OCDE

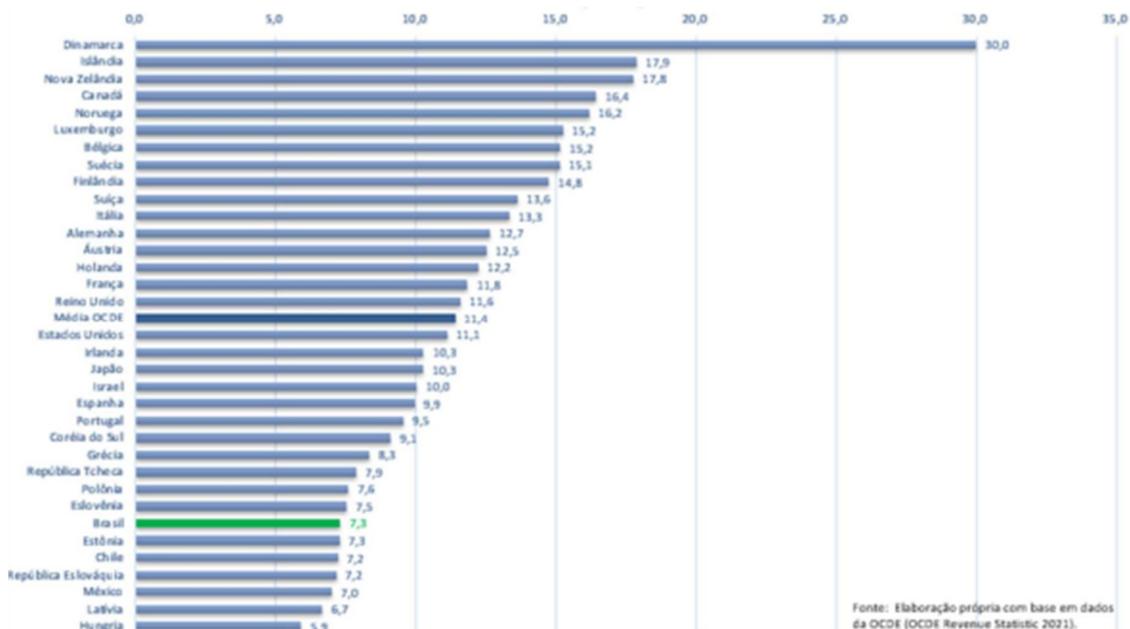
Fonte: (RFB, 2021)

Contudo, a reivindicação dos diversos setores da atividade econômica não é desprovida de razão. De fato, se, no geral, a carga tributária brasileira não se revela elevada, quando comparada em função do tipo de incidência tributária, constata-se uma grande disparidade em relação aos países da OCDE.

Para este fim, é preciso distinguir as bases de incidência tributária em: a) renda, lucro e ganho de capital; b) folha de salários; c) propriedade; e d) bens e serviços. No Brasil, por exemplo, incide o imposto de renda (IRPF e IRPJ) sobre as duas primeiras classificações (“a” e “b”), o imposto sobre propriedade predial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) na terceira classificação (“c”), e, por fim, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) na quarta classificação (“d”).

No comparativo que relaciona somente a carga tributária sobre a “renda, lucro e ganho de capital”, o Brasil ficou bem abaixo da média dos países da OCDE:

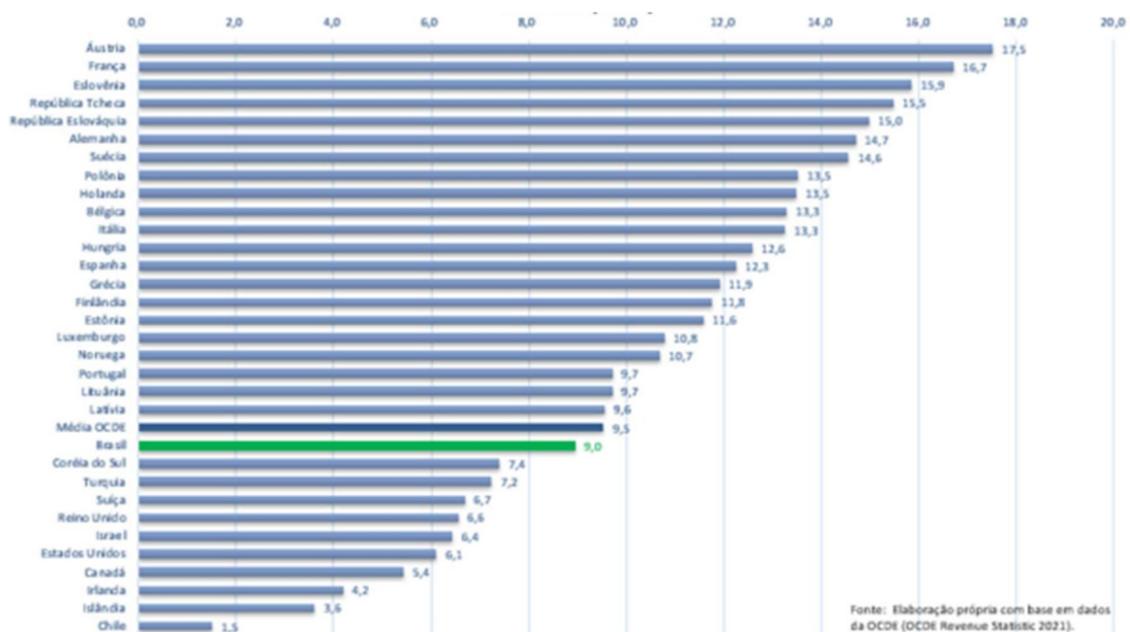
Gráfico 3: Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre renda, lucro e ganho de capital



Fonte: (RFB, 2021)

Também no comparativo que relaciona somente a carga tributária sobre a “folha de salários”, o Brasil ficou abaixo da média dos países da OCDE:

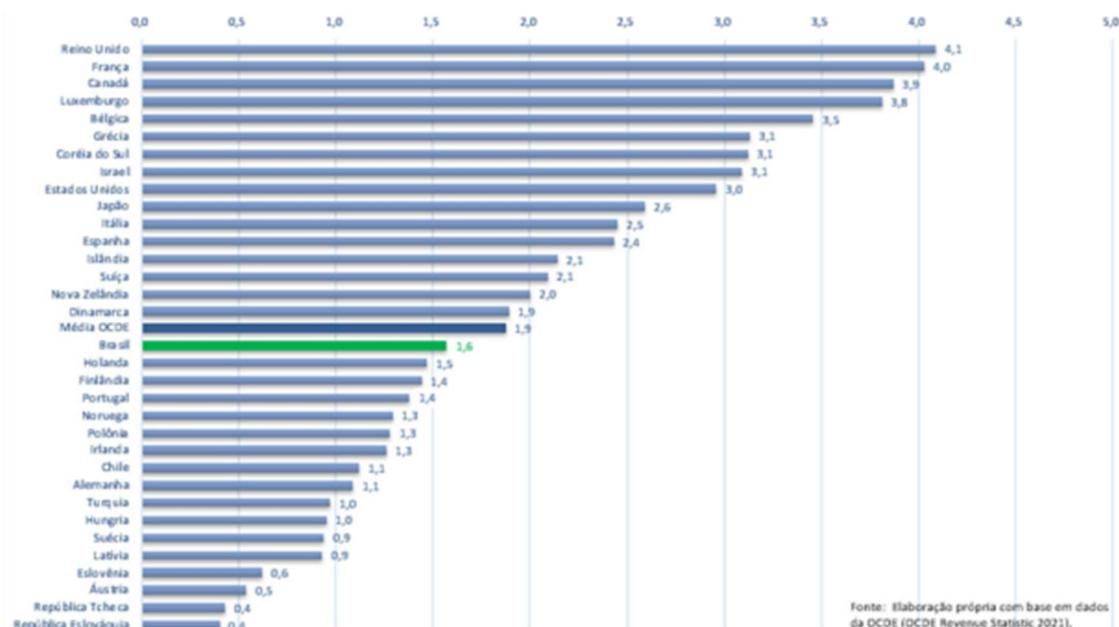
Gráfico 4: Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre a folha de salários



Fonte: (RFB, 2021)

No comparativo que relaciona somente a carga tributária sobre a “propriedade”, o Brasil, novamente, ficou abaixo da média dos países da OCDE:

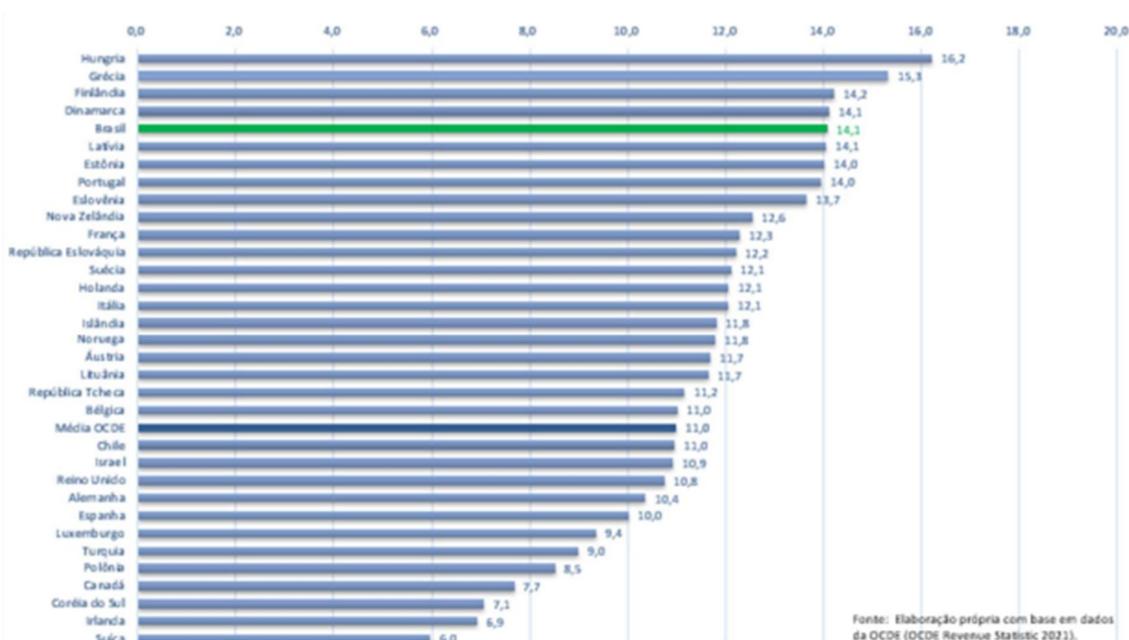
Gráfico 5: Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre a propriedade



Fonte: (RFB, 2021)

No entanto, no comparativo que relaciona somente a carga tributária sobre “bens e serviços”, constata-se que o Brasil ficou muito acima da média dos países da OCDE:

Gráfico 6: Comparativo Brasil e países da OCDE: tributação sobre bens e serviços



Fonte: (RFB, 2021)

Comparativamente aos países da OCDE, resta claro que o Brasil tributa mais o consumo e menos a renda ou a propriedade do que em outros países. Internamente, o peso da carga tributária sobre bens e serviços também é, significativamente, superior à incidente sobre renda, folha de salários e propriedade.

Tabela 1: Distribuição da carga tributária no Brasil por base de incidência

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2019	2020	Variação	2019	2020	Var (p.p. do PIB)	2019	2020	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.403.946,30	2.352.331,93	-51.614,37	32,45%	31,58%	-0,87	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	540.696,69	528.531,66	-12.165,03	7,2998%	7,10%	-0,20	22,49%	22,47%	-0,02
2000	Folha de Salários	663.047,78	656.622,71	-6.425,08	8,95%	8,82%	-0,14	27,58%	27,91%	0,33
3000	Propriedade	116.426,19	116.713,43	287,24	1,57%	1,57%	-0,00	4,84%	4,96%	0,12
4000	Bens e Serviços	1.042.838,19	1.028.499,71	-14.338,48	14,08%	13,81%	-0,27	43,38%	43,72%	0,34
5000	Trans. Financeiras	40.911,06	21.948,34	-18.962,71	0,55%	0,29%	-0,26	1,70%	0,93%	-0,77
9000	Outros	26,39	16,08	-10,31	0,00%	0,00%	-0,00	0,00%	0,00%	-0,00

Fonte: (RFB, 2021)

É neste ponto que residem as críticas de grande parte do setor produtivo brasileiro que pugnam por uma reforma tributária que torne a distribuição da carga tributária mais equânime e que beneficie justamente o setor que produz e que gera emprego e renda para o País.

Vale ainda observar, sob outra interpretação, que no Brasil o peso da carga fiscal recai, proporcionalmente, de uma forma mais acentuada sobre os mais pobres ao se concentrar mais sobre o consumo do que sobre a renda. E isto porque, na tributação sobre o consumo, a carga fiscal incide sobre a mercadoria ou o serviço e independe da condição financeira pessoal do consumidor, o que, a rigor, vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva prevista no artigo 145 da Constituição Federal.

Todavia, a reforma tributária disposta nas propostas de emenda constitucional 45/2019 e 110/2019 não pretende alterar este cenário, estão focadas, apenas, na otimização da tributação sobre os bens e serviços¹³, e não na ampliação da incidência tributária sobre a renda.

3.3 - Complexidade da legislação fiscal e a guerra fiscal

Conforme destacado na parte inicial, a ineficiência do sistema tributário nacional está associada, dentre outros motivos, à vasta disposição normativa sobre as regras fiscais, que

¹³ A se observar que a PEC 110/2019 também propõe a ampliação da incidência do IPVA sobre a propriedade de veículos aquáticos e aéreos, além dos veículos automotores terrestres, já previsto na Constituição.

demandam tempo e recursos do contribuinte para satisfazer as obrigações tributárias adequadamente.

Assim, não apenas a elevada carga tributária, mas também a complexidade do sistema tributário brasileiro, oneram os custos de transação que resultam na ineficiência econômica. Em outros termos, “recursos que seriam alocados eficientemente acabam sendo desperdiçados pelo tempo e dinheiro que os indivíduos e firmas necessitam despende para interpretar e cumprir com as obrigações tributárias” (YEUNG, 2020).

Ao excesso de disposições normativas, não há dúvidas, está atrelada a sistemática da tributação sobre o consumo no País, cuja competência legislativa é distribuída entre os três entes da Federação.

A atribuição da competência legislativa tributária aos entes estaduais e municipais, relativamente à tributação sobre o consumo, conduz à chamada guerra fiscal entre eles.

Na prática, conforme anota Gomes (2022), “são 26 estados e o Distrito Federal com competência para instituir o ICMS, e mais de 5 mil municípios para instituir o ISSQN, gerando ambiente propício para que estados e municípios lutem entre si, a fim de atrair o maior número de investimentos, por meio de concessão de benefícios fiscais”. A renúncia fiscal é contrabalançada pela geração de empregos e aumento da atividade econômica em seu território, dentre outros benefícios indiretos.

A rigor, ainda que visto como um instrumento aos estados e municípios mais pobres para buscarem equiparação com outros entes mais ricos da federação, em termos de eficiência econômica, a concessão de benefícios fiscais há que ser aplicada com cautela¹⁴, diante dos seus possíveis efeitos deletérios sobre a livre concorrência entre as empresas e sobre a neutralidade fiscal almejada em um sistema tributário eficiente (TCU, 2022).

Uma das principais causas associadas à guerra fiscal é a inexistência de regra da **tributação exclusiva no destino**.

Relativamente ao ICMS, por exemplo, nas operações interestaduais, há regras diferentes para a incidência fiscal: quando o destinatário da mercadoria não for o consumidor final, *i.e.*, compra para revender, caberá ao estado de origem aplicação da alíquota interestadual e, ao estado de destino, a alíquota interna do estado aplicada sobre o valor de revenda, descontado o valor recolhido ao estado de origem; quando o destinatário for o consumidor final da

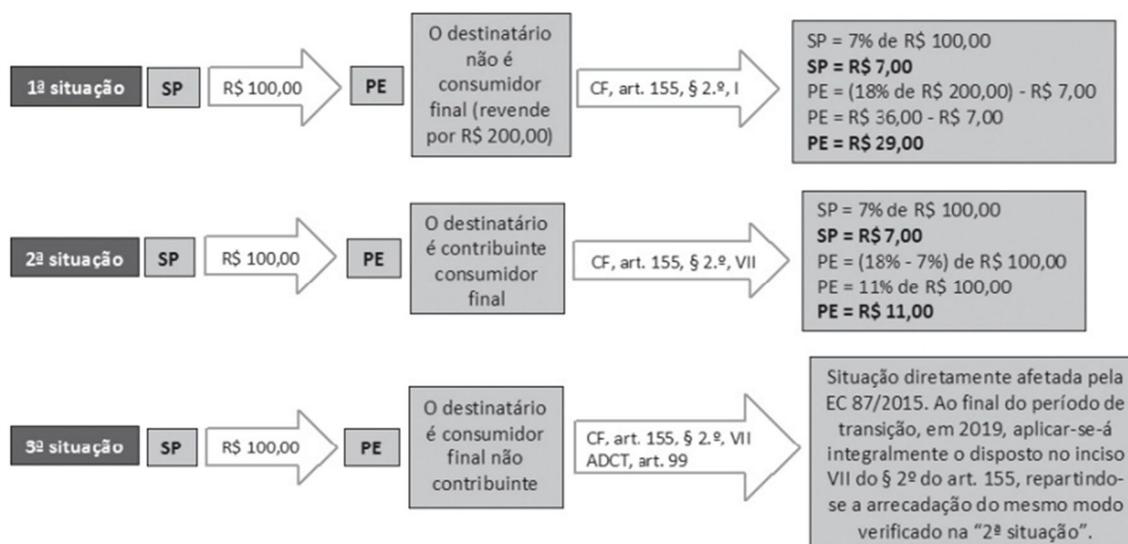
¹⁴ Neste sentido: “Assim, a instituição de benefícios tributários não deve distorcer a livre concorrência e interferir na neutralidade do mercado. Porém, de forma geral, a literatura aponta como uma das desvantagens dos benefícios tributários o fato de constituírem desvios aos princípios da neutralidade e da eficiência.” (TCU, 2022).

mercadoria, caberá ao estado de origem a alíquota interestadual e ao estado de origem a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. (BRASIL, 1988)

Destaca-se que antes da EC 87/2015, nas operações comerciais interestaduais com consumidor final, não contribuinte do imposto, era aplicada em favor do estado de origem a sua alíquota interna, e nada caberia ao estado de destino.

No quadro, abaixo, Alexandre (2016) simula o recolhimento fiscal do imposto em uma operação de venda de uma mercadoria, no valor de R\$ 100,00, feita entre um comerciante no Estado de São Paulo a um destinatário localizado no Estado de Pernambuco, consideradas as alíquotas interestaduais de 7% e alíquota interna de 18%:

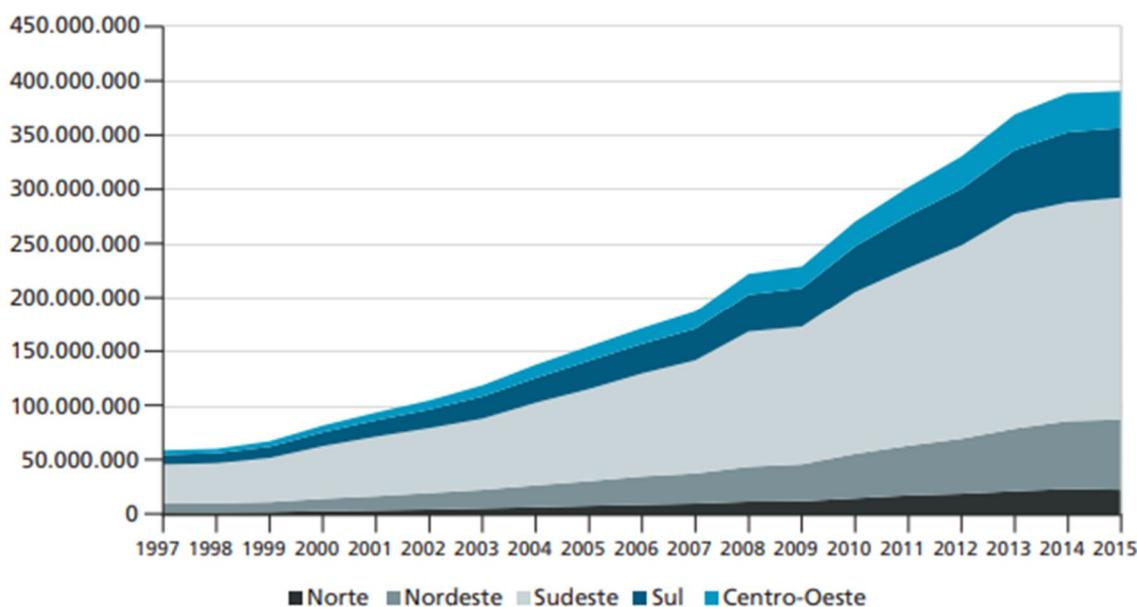
Figura 1: Incidência do ICMS nas operações interestaduais



Fonte: (ALEXANDRE; 2016; p. 561)

De acordo com Saschsida (2017), esta situação tende a favorecer aos estados produtores, mais ricos, em detrimento dos estados mais pobres, justamente aqueles mais dependentes do recolhimento fiscal.

No quadro abaixo, demonstra-se justamente como a arrecadação do ICMS, no período de 1997 a 2015, ficou concentrada nas regiões mais ricas do País.

Gráfico 7: Distribuição do ICMS por região (em R\$ mil)

Fonte: (SASCHSIDA, 2017)

Conforme anota Santi (2023), “hoje todos os estados da federação, até os mais ricos, concedem incentivos, o que leva a uma forte redução da receita dos estados com efeito limitado para o desenvolvimento regional”.

Da mesma forma como se observa em relação ao ICMS, também com o ISS se deflagra a guerra fiscal mediante redução de alíquotas pelos municípios, muitas vezes irrisórias, para atraírem empresas para o seu território. Alexandre (2021), por exemplo, revela casos em que alguns municípios da região metropolitana de São Paulo reduziram a alíquota de ISS para 0,5%, o que correspondia a dez vezes menos do que era cobrado na Capital. No final, todos os municípios são levados a reduzir a sua alíquota, com prejuízo direto para a arrecadação do imposto que lhes é essencial (ALEXANDRE, 2021).

A correção de desigualdades regionais via concessão de benefícios fiscais é alvo de críticas por não promover a melhor alocação de recursos. A reforma tributária em discussão no Congresso pretende justamente alterar este modelo.

Pela PEC 45/2019, pretende-se a extinção de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, o que, ao lado da regra da tributação no destino, pressupõe-se na justificativa da proposta, extinguiria, também, a guerra fiscal relativa ao ICMS e ao ISS, no âmbito de estados e municípios (BRASIL, 2019).

3.4 - A dimensão do custo da obrigação tributária acessória

Segundo Mankiw (2020), um sistema tributário será mais eficiente do que outro se levantar o mesmo montante de recursos a um menor custo para os contribuintes.

Dentro desta visão, um dos principais objetivos da reforma tributária – se não o principal – é a redução do custo das obrigações acessórias. Estas definem-se como as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (BRASIL, 1966).

A obrigação tributária acessória, muita embora não tenha associado um valor em si, como na obrigação principal relativa ao pagamento de determinado tributo, apresenta custos relevantes para os contribuintes, especialmente em relação às pessoas jurídicas que necessitam de todo um suporte contábil para declarar e fazer o recolhimento fiscal de acordo com a legislação tributária. (MARTINS, 2007)

Os gastos associados ao cumprimento da obrigação tributária acessória não se revestem em proveito do Estado ou do contribuinte. Por exemplo, no cumprimento da obrigação acessória relativa à declaração de imposto de renda não há qualquer ganho adicional para o Estado, além da arrecadação do próprio imposto. O contribuinte, por sua vez, além de também não ter qualquer ganho, ainda suporta o ônus relativo ao tempo e dinheiro gastos para o atendimento do procedimento definido em lei.

Dentro desta lógica, não há dúvidas de que o propósito de um sistema tributário realmente eficiente é ter o menor custo possível associado ao cumprimento das obrigações acessórias.

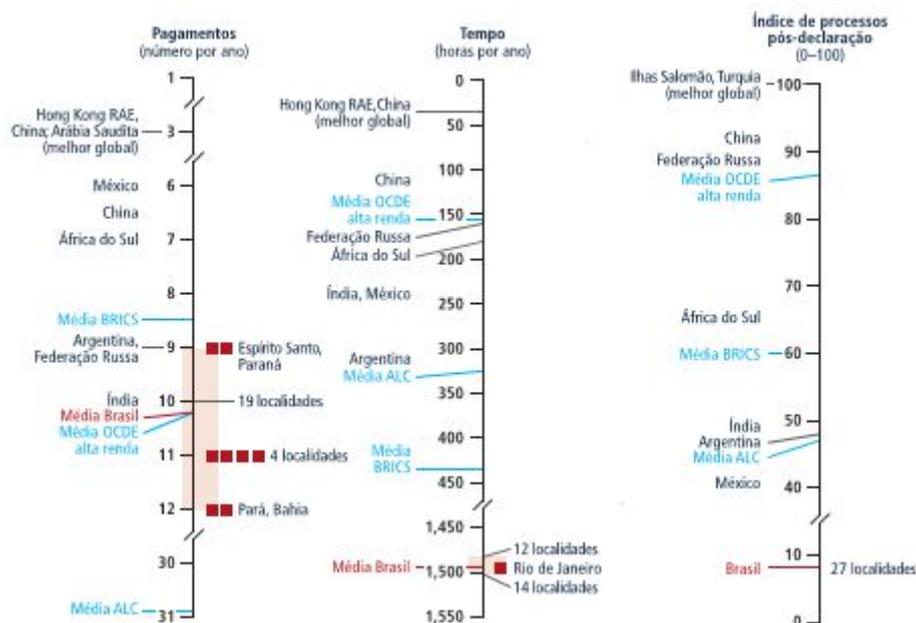
No Brasil, entretanto, a realidade é outra. O País apresenta inúmeras burocracias associadas ao atendimento das exigências fiscais. As empresas precisam deter todo um aparato de contadores e, por vezes, economistas e advogados, para conseguirem se ajustar às inúmeras regras impostas na legislação tributária. (SOARES, 2021)

No comparativo com outros países denota-se que a situação fiscal do Brasil é mesmo crítica. Conforme mencionado na parte introdutória, no ranking estabelecido pelo relatório *Doing Business* de 2020, no tocante ao atendimento das exigências fiscais, o País ficou na posição 184 de um total de 190 países comparados.

Também no relatório *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, em que se avaliou a facilidade do cumprimento da obrigação tributária dos países comparados pelo critério do *número de pagamentos* e do *tempo* despendido por ano, além de considerar o *índice de*

processos pós-declaração¹⁵, a posição do Brasil foi igualmente preocupante, conforme revela a figura abaixo:

Figura 2: Comparativo sobre o cumprimento das obrigações tributárias: Brasil e países do mundo



Fonte: Adaptado de (IRDB, 2021)

De acordo com o relatório, no País se gasta, em média, cerca de 1.501 horas por ano apenas para atendimento das obrigações fiscais. Este número é muito maior do que em outros países da América do Sul como em relação aos nossos vizinhos, Argentina e Uruguai, que apresentaram, respectivamente, 312 e 163 horas por ano (IRDB, 2021).

A se observar, conforme anota Soares (2021), que nestes países aplica-se o IVA sobre bens e serviços que, no Brasil, são tributados por três impostos e por diferentes entes da Federação e mais duas contribuições sociais, o que, de certo modo, ajuda a explicar o tempo medido no relatório e o péssimo desempenho do Brasil.

Neste sentido, também Alexandre (2021) aponta que o cumprimento das obrigações acessórias desse conjunto de tributos é muito oneroso para os contribuintes, especialmente pelo fato de o ICMS ser tributo estadual, regulado, portanto, por 27 legislações, e o ISS ser municipal, em tese, regido por mais de 5.000 legislações.

¹⁵ O “Índice de Pós-Declaração (Postfiling)” é composto por quatro componentes de avaliação: a) tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição do imposto sobre valor agregado (IVA) ou do imposto sobre bens e serviços; b) tempo para obter uma restituição do IVA ou do imposto sobre bens e serviços; c) tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação do imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ); e d) tempo para concluir um processo de retificação do IRPJ (FMI, s/d). (SOARES, 2021)

A quantidade de tributos previstos no Brasil, decerto, dificulta o cumprimento das obrigações acessórias. Uma das metas das propostas de emenda constitucional citadas acima é justamente alcançar a eficiência pela simplificação da legislação e das regras tributárias relativamente ao recolhimento fiscal.

3.5 - A judicialização de questões fiscais

Conforme abordado no tópico anterior, o sistema tributário “eficiente” é aquele que otimiza a arrecadação fiscal a um menor custo para o contribuinte. Não há dúvidas de que, para este fim, é indispensável a existência de uma legislação fiscal clara que torne inequívoca a interpretação sobre as regras tributárias.

No Brasil, todavia, o emaranhado de legislação tributária caminha exatamente no sentido contrário. Diante da quantidade e da complexidade das normas fiscais vigentes no País, são inúmeros os questionamentos levantados pelos contribuintes sobre a correta aplicação das regras tributárias, especialmente no âmbito judicial.

Com efeito, segundo o “Relatório Justiça em Números 2021” (ano base 2020), produzido pelo CNJ, tramitam atualmente no Poder Judiciário cerca de 77 milhões dos processos, dos quais cerca de 40% são de natureza tributária (CNJ, 2022).

De fato, não apenas a quantidade do contencioso tributário é significativa, como também o valor envolvido. De acordo com um estudo realizado pelo Insper Instituto de Ensino e Pesquisa em 2020, tendo como referência o ano de 2019, os valores envolvidos no contencioso tributário brasileiro alcançaram o montante de 5,4 trilhões de reais, o que equivalia à 75% do PIB brasileiro (INSPER, 2020).

O recente julgamento¹⁶ do Supremo Tribunal Federal sobre a exclusão do ICMS da base cálculo do PIS e da Cofins confere um bom exemplo da ineficiência tributária e de como, por exemplo, a aplicação de um imposto único, como o IVA, seria benéfico ao contribuinte, e ao próprio Fisco, no caso.

Como se sabe, o PIS e a Cofins são contribuições sociais que incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas, enquanto o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

¹⁶ Julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR

Nestas operações comerciais (vendas de mercadorias e prestação de determinados serviços), o Fisco incluía – ou melhor, não excluía – o valor do ICMS devido na transação para fins de cômputo do faturamento ou da receita bruta tributáveis pelo PIS/Cofins.

A reclamação do contribuinte foi a de que o ICMS não ingressa definitivamente no caixa da empresa, por ser repassado ao Fisco Estadual, e, logo, não deveria compor a receita ou o faturamento da empresa.

Acolhendo a tese do contribuinte, a Suprema Corte reconheceu que o ICMS, de fato, representa uma receita transitória para as empresas que, ao final, apenas a repassam à Fazenda Estadual e que, deste modo, a parcela do ICMS não poderia ser compreendida como faturamento ou receita bruta, sujeitas à incidência do PIS e da Cofins.

Em razão do grande impacto aos cofres públicos, esta tese tributária acabou sendo informalmente conhecida como a “tese do século”. Para se ter uma noção do prejuízo à União pela decisão desfavorável, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) estimou, nos autos do processo, que a devolução das cobranças passadas custaria cerca de R\$ 258,3 bilhões (BRASIL, 2017).

Nas propostas de emenda constitucional 45/2019 e 110/2019, consta a extinção do PIS, da Cofins e do ICMS, que teriam a sua arrecadação tributária consideradas no imposto de bens e serviços (IBS), similar ao imposto sobre o valor agregado (BRASIL, 2019).

A se notar que a instituição do IBS eliminaria a celeuma que se deu no julgamento sobre o ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, visto que, no caso, seria devido apenas uma única alíquota (cerca de 25% pela PEC 45/2019 e de 23% pela PEC 110/2019) a incidir sobre uma única base de cálculo (o preço da operação).

Outra questão judicial que seria suplantada pela instituição do IBS, diz respeito à controvérsia que se arrastou por anos no Judiciário a respeito de qual imposto deveria incidir sobre a comercialização de softwares: o ISSQN ou ICMS.

Sobre tal operação estados e municípios se julgavam aptos à cobrança do imposto por entender, o primeiro, que a venda do programa de computador “software” se enquadrava como uma “obrigação de dar” e, logo, sujeita ao ICMS, ao passo que os municípios faziam a cobrança ISSQN sob o fundamento de que se tratava de uma obrigação de fazer.

Em 1998, no julgamento do RE 176.626-3/SP, o Supremo Tribunal Federal fez a distinção: para os softwares produzidos em larga escala, os chamados “softwares de prateleira”, haveria a cobrança do ICMS, e para os casos de licenciamento ou cessão do direito de uso de determinado programa, seria devido o ISSQN.

Mais de 20 anos mais tarde, contudo, a Suprema Corte reconheceu que aquela distinção não mais era suficiente a determinar a incidência fiscal e passou a considerar, em razão da características dos contratos envolvendo o licenciamento e a utilização de software, de uma forma geral, a incidência do ISSQN, conforme demonstra o seguinte excerto retirado da ementa do julgamento da ADI 1.945/MT:

(...)

A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.”

(...)

Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

(...) (BRASIL, 2021)

A implantação de um imposto único, nos moldes do IVA, de fato, prescinde da discussão a respeito da natureza da obrigação tributada (de dar ou de fazer), porque se considera apenas uma única incidência fiscal sobre uma mesma base de cálculo (o preço da operação). Em outros termos, a aplicação de um “IVA”, no caso, eliminaria a dúvida do contribuinte sobre para qual ente deveria recolher o imposto e, de outro lado, facilitaria o trabalho da própria fiscalização, dispensando-a de promover uma série disposições para distinguir o enquadramento fiscal atinente a cada imposto diferente.

A se observar que a discussão judicial sobre o ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, e a respeito do ICMS e ISSQN na tributação dos softwares são apenas dois exemplos de inúmeros questionamentos tributários que congestionam o Judiciário do País e que seriam eliminados com a simplificação do sistema tributário nacional.

4 - IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

4.1 - Definição

O imposto sobre o valor agregado (ou sobre o valor adicionado), como o nome sugere, incide sobre o valor acrescentado em cada operação comercial efetuada pelo contribuinte. Trata-se de um **imposto plurifásico**, que tem a sua incidência repartida entre as várias etapas do circuito econômico, desde a produção até o consumo final do bem (COELHO, 2012).

Além disto, o IVA revela-se como um **imposto indireto**, o encargo financeiro não é suportado pelo contribuinte de direito, previsto em lei, e é repassado à frente para o consumidor do bem ou serviço. (SANTI, 2023)

À semelhança do IPI e do ICMS, o IVA é também um imposto **não cumulativo**, de forma que o pagamento efetuado na etapa comercial anterior é compensado com o devido na etapa subsequente. Para ilustrar a aplicação do imposto, Silveira (2008) simula um circuito econômico de três etapas relativamente a uma operação da compra e venda de um bem, com a aplicação de uma alíquota de 10%, na seguinte tabela:

Tabela 2: Simulação do funcionamento do IVA

<i>(Alíquota de 10%)</i>						
Estágio	Compras	Vendas	Imposto devido	Imposto dedutível	Imposto a pagar	Valor Agregado
A	–	110 (100 + 10)	10	–	10	100
B	110 (100 + 10)	132 (120 + 12)	12	10	2	20
C	132 (120 + 12)	165 (150 + 15)	15	12	3	30
Total do imposto					15	–

Fonte: (SILVEIRA, 2008)

Conforme se confere, o IVA é cobrado em cada etapa, mas o valor recolhido anteriormente é descontado na fase seguinte para evitar o efeito cumulativo do imposto. O circuito econômico se encerra, assim, no consumidor final (aquele que compra no varejo) e que evidentemente não o repassa (ou desconta) o imposto adiante. Por esta razão, justifica-se a caracterização do imposto como incidente sobre o consumo.

Aliás, foi justamente com o propósito que evitar a cumulação tributária que a noção do tributo apareceu pela primeira vez na França, na década de 30, sendo efetivamente implementado em 1954, por meio da “*taxe sur la valeur ajoutée*”¹⁷ (DERZI, 1995).

Atualmente, o IVA é aplicado em mais de cento e setenta países ao redor do mundo, como os da União Europeia, Austrália, Canadá, Japão dentre outros.

Dentre as principais características observadas no IVA, aplicado nestes países, pode-se elencar: a **base ampla de incidência**, vez que o imposto incide indistintamente às operações com bens e serviços; a **tributação no destino**, sendo o imposto recolhido no local do consumo do bem ou serviço; a **uniformidade da legislação**, que propicia u´a maior transparência para as empresas e contribuintes na arrecadação tributária; a **não cumulatividade plena**, de forma que os impostos pagos ao longo da cadeia são considerados e abatidos do recolhimento fiscal; **a incidência na importação e a não incidência na exportação**, regra que, na verdade, deriva da característica da tributação no destino (REFORMA..., 2023).

4.2 - Experiência internacional:

Conforme destacado no tópico anterior, o imposto sobre valor agregado é aplicado em mais de uma centena de países em todo o mundo. O principal exemplo de sucesso na aplicação do IVA está nos países integrantes do bloco econômico da União Europeia.

A pretendida integração econômica dos países do bloco, com a eliminação das barreiras alfandegárias e livre circulação de bens, trouxe como conseqüência a necessidade de harmonização dos tributos incidentes sobre bens e serviços como forma de impedir o desequilíbrio concorrencial.

Durante a formação do bloco econômico, vários países europeus ainda tributavam o consumo por meio de impostos cumulativos, o que efetivamente impedia a neutralidade da carga tributária ((NAKAYAMA, 2002).

No Tratado de Roma de 1957, que instituiu a Comunidade Econômica Europeia, já constava no seu artigo 95 a previsão de que nenhum país poderia tributar os produtos de outros países integrantes em alíquota superior àquela aplicada aos seus produtos semelhantes, nos termos:

¹⁷ “A França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação. Se já em 1936, se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 criou-se a Taxe sur la valeur ajoutée, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente na França. (v. JULLIOT DE LA MORANDIÈRE et alii. Droit Commercial et Droit Fiscal des Affaires, tomo II, Paris, Dalloz, 1965, p. 628 e seg.)” (MISABEL, 1995)

“Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similar.” (EU, 1957)

Efetivamente, a harmonização tributária demandaria, igualmente, a harmonização legislativa entre os países do bloco. Esta se deu de forma gradual, a partir das diretivas aprovadas pelo Conselho da CEE.

Historicamente, após a assinatura do Tratado de Roma (1957), a aplicação do IVA foi recomendada no Comitê Neumark, de 5 de abril de 1960, então instaurado com a atribuição de analisar as diferenças financeiras entre os países integrantes do bloco.

A recomendação, entretanto, somente foi formalmente concretizada sete anos mais tarde, pelas diretivas 67/227/CEE⁵ e 67/228/CEE, aprovadas simultaneamente em 11 de abril de 1967.

A 1ª diretiva estabeleceu a obrigatoriedade na adoção do IVA pelos países membros, deixando a cargo destes, entretanto, a forma como seria implementada em substituição aos seus tributos, em respeito à soberania fiscal de cada país. Já a 2ª diretiva estabeleceu os princípios fundamentais aplicáveis ao IVA.

Outras três diretivas¹⁸ foram aprovadas até que o IVA fosse efetivamente implementado, em 1973. Contudo, foi somente a partir da 6ª diretiva (77/388/CEE)¹⁹, aprovada em 17 de maio de 1977, que a aplicação do IVA ganhou relevo, com a harmonização da hipótese de incidência do imposto (SALDANHA, 2001).

Muito embora a 6ª diretiva tenha representado grande avanço para a instituição do IVA, não conseguiu uma efetiva harmonização legislativa entre os países.

Diante da necessidade de maior integração dos países do bloco e da formação de um mercado único, um conjunto de propostas da CEE, aprovado em 1985 e denominado “Livro Branco” definiu programa de ação para alcançar efetivamente um grande mercado único europeu até 1992, tendo como principais instrumentos: a) a supressão das barreiras físicas; b) a eliminação das barreiras técnicas; c) e a abolição das fronteiras fiscais (NAKAYAMA, 2002).

¹⁸ A 3ª Diretiva (69/463/CEE) prorrogou a data da entrada em vigor em todos os Estados-membros adiando em dois anos a data inicialmente prevista para 1 de janeiro de 1972. A 4ª (71/401/CEE) e 5ª (72/250/CEE) Diretivas prorrogaram, respectivamente, a data de entrada em vigor na Itália para 1 de julho de 1972 e 1 de janeiro de 1973.

¹⁹ “A 6ª diretiva, por sua vez, adota a hipótese de incidência do IVA harmonizada em todos os Estados-membros, modificando totalmente o sistema iniciado com a 1ª e 2ª diretivas, fazendo com que o IVA fosse caracterizado, a partir deste momento, como um imposto com hipótese de incidência ampla.” (SALDANHA, 2001)

Efetivamente, a supressão das fronteiras fiscais demandava a alteração da tributação no país de destino²⁰, mantido pela 6ª diretiva. Pretendia-se a tributação das exportações no comércio intracomunitário e exoneração das importações, de modo a equiparar a tributação das transações entre os países do bloco com aquela realizada internamente em cada país membro (FORTES, 2018).

A diretiva 91/680/CEE, de 31 de dezembro de 1991, impôs um regime transitório para o IVA, no qual os impostos relativos a vendas particulares e a sujeitos passivos isentos de IVA são liquidados no país de origem, e relativamente às vendas a sujeitos passivos registrados continuam com isenção total de imposto, preenchidos determinados requisitos (SALDANHA, 2001). Atualmente, as taxas aplicadas ao IVA pelos países da União Europeia são as seguintes:

Tabela 3: Taxas de IVA aplicadas aos países da União Europeia

Estado membro	Código do país	Taxa padrão	Taxa reduzida
Áustria	NO	20	10 - 13
Bélgica	SER	21	6 - 12
Bulgária	BG	20	9
Chipre	CY	19	5 - 9
Tcheca	CZ	21	10 - 15
Alemanha	DE	19	7
Dinamarca	DK	25	-
Estônia	EE	20	9
Grécia	EL	24	6 - 13
Espanha	ES	21	10
Finlândia	FI	24	10 - 14
França	FR	20	5,5 - 10
Croácia	RH	25	5 - 13
Hungria	HU	27	5 - 18
Irlanda	IE	23	9 - 13,5
Itália	ISTO	22	5 - 10
Lituânia	LT	21	5 - 9
Luxemburgo	LU	17	8
Letônia	LV	21	12 - 5
Malta	MT	18	5 - 7
Holanda	NL	21	9
Polônia	PL	23	5 - 8
Portugal	PT	23	6 - 13
Romênia	RO	19	5 - 9
Suécia	SE	25	6 - 12
Eslovênia	SI	22	5 - 9,5
Eslováquia	SK	20	10

Fonte: Adaptado de <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat>

²⁰ “A abolição das fronteiras fiscais implicava a implementação de novos mecanismos que permitissem aos Estados-membros continuarem as taxas de tributação indireta diferenciadas tendo em conta as diferentes taxas praticadas pelos países. Assim, mostrava-se importante que os Estados-membros unissem esforços para que as trocas comerciais entre eles tivessem o mesmo tratamento que as transações ocorridas internamente em cada um deles, obedecendo assim ao princípio da tributação no país de origem.” (FORTES, 2018)

A “taxa padrão” é aplicada à maioria dos bens e serviços e não pode ser inferior a 15%. Já a “taxa reduzida” tem aplicação ao fornecimento de apenas alguns bens e serviços específicos e não podem ser inferiores a 5% (FORTES, 2018).

Muito embora a aplicação do IVA na transação comercial entre os países da União Europeia ainda tenha alguma dificuldade, seja em razão dos regulamentos de cada país, da diferença de alíquotas por eles aplicadas ou mesmo do consenso sobre a hipótese de incidência, na origem ou no destino, não há dúvidas de que a padronização do imposto permite uma melhor integração econômica entre eles.

4.3 - Os impostos sobre o consumo no Brasil

No Brasil, os impostos que incidem sobre o consumo estão distribuídos pelos três entes da Federação: à União Federal, compete instituir e cobrar o imposto sobre produtos industrializados – IPI; aos Estados competem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; e aos Municípios competem o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN.

A se observar que o IVA aplicado no mundo reúne exatamente estes três impostos²¹, sob a consideração de que a operação comercial tributada é única, sem particionar as etapas do ciclo econômico como um fato gerador diferente (ALEXANDRE, 2021).

Para efeitos da cobrança do IPI, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (BRASIL, 1966). O fato gerador²² para a cobrança do imposto está definido nos incisos do artigo 46 do Código Tributário Nacional, como a saída do produto industrializado de estabelecimento industrial ou comercial, ou ainda quando ocorrer o desembaraço aduaneiro

²¹ “Em boa parte dos sistemas tributários de outros países, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado (ou adicionado) – IVA, sempre nacional. No Brasil, o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o ISS municipal.” (ALEXANDRE, 2021)

²² A definição de fato gerador da obrigação principal está disposta no art. 114 do CTN como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Todavia, conforme pontua Machado Segundo (2018), “a definição contida no art. 114 do CTN, a rigor, não é muito útil, pois serve para o fato gerador de qualquer relação jurídica, e não somente ao da obrigação tributária principal. Mesmo assim, a partir dela podemos dizer, por exemplo, que o “fato gerador” da obrigação tributária principal de pagar o IPVA é a propriedade de veículos automotores, pois essa é a situação, definida na lei (do respectivo Estado-membro), como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação de pagar esse imposto.” Segundo, Hugo de Brito Machado. Código tributário nacional. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

do produto, quando de procedência estrangeira, ou a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (BRASIL, 1966).

Uma característica importante deste imposto é a sua **não cumulatividade**, permitindo-se a compensação do que for devido em cada operação comercial com o montante cobrado nas anteriores, conforme previsão do artigo 153, §3º, inciso II da Constituição Federal.

Além disto, a teor do artigo 153, §3º inciso I da Constituição Federal, o IPI é **seletivo**, de modo que as suas alíquotas devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto: alíquotas menores para produtos considerados essenciais e maiores para supérfluos²³.

O imposto tem também uma característica marcadamente **extrafiscal**. Vale dizer, além da função de arrecadar, tem como finalidade importante a de intervir numa situação social ou econômica.

Por fim em relação ao IPI, vale observar que 50% da arrecadação do imposto são destinados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), na forma estabelecida pelas alíneas do inciso I, do artigo 159 da Constituição Federal, adiante colacionado:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;
- f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano; (...) (BRASIL, 1988)

O inciso II do mesmo artigo ainda prevê a distribuição adicional de mais 10% da arrecadação do IPI, aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, o que tem o propósito, como destaca

²³ “Ocorre que o IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição. Esta essencialidade está voltada às necessidades do consumidor final (remédios com pouco IPI e pote de escargot com muito IPI).” (COÊLHO, 2012).

Alexandre (2021), de compensar as perdas que Estados e Municípios sofrem com a desoneração das exportações.

O ICMS, de competência dos Estados da Federação (e mais o Distrito Federal), tem a sua incidência prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 87 de 1996²⁴. Como o nome indica, o fato gerador do imposto são as operações de circulação de mercadorias, ou ainda, “quaisquer atos ou negócios, independentemente de sua natureza jurídica, que impliquem o trajeto da mercadoria desde sua produção até o consumo” (SABBAG, 2018).

Acrescenta-se ao fato gerador do imposto a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, além da prestação de serviço de comunicação; originariamente, lembra Sachsida (2017) que o imposto não incluía a prestação de serviços e era inspirado no IVA francês²⁵.

À semelhança do IVA, e da mesma forma que o IPI, o ICMS também é **não cumulativo**, sendo compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Além disso, o ICMS pode ser **seletivo** – ou seja, diferentemente do IPI, não é obrigatório que seja – de modo a fazer incidir alíquotas mais baixas em produtos essenciais e mais elevadas em produtos supérfluos. A seletividade do imposto, entretanto, não desconfigura a característica marcantemente **fiscal** do imposto que é, a propósito, um dos que possui a maior arrecadação no País.

²⁴ Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

²⁵ “O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) nasce na reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e na tentativa de implementar um sistema moderno de tributação sobre o valor adicionado no Brasil. A criação do ICM teve como modelo IVA francês original, cuja base não incluía os serviços (Varsano, 2014)” (SASCHSIDA, 2017).

Por fim, destaca-se que do total da arrecadação do ICMS, 25% é distribuída entre os municípios de cada estado, na forma estabelecida art. 158, IV, parágrafo único, I e II, nos termos:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (BRASIL, 1988)

Por último, o ISSQN (ou, simplesmente, “ISS”), imposto de competência municipal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 2003, *ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*²⁶.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço e o contribuinte é o prestador do serviço. O imposto tem característica marcadamente **fiscal**, tendo papel importante na arrecadação tributária municipal.

A se observar que este imposto, diferentemente do IVA — e também do IPI e do ICMS —, **é cumulativo**, ou seja, não permite ao contribuinte deduzir do imposto devido, eventuais valores recolhidos anteriormente.

²⁶ Art. 1o O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2o Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3o O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Em regra, a competência para a cobrança do imposto é do município em que domiciliado o prestador de serviços, com algumas exceções²⁷, previstas nos incisos do artigo 3º da LC 116/2003, com o propósito de melhor repartir a arrecadação entre os municípios.

Recorda-se que a não aplicação do princípio da incidência tributária no destino deu margem à guerra fiscal nos entes estaduais e municipais, relativamente à aplicação do ICMS e ISS, respectivamente, do que se fez necessária uma regulamentação nacional²⁸ justamente para estabelecer parâmetros na aplicação dos impostos (ALEXANDRE, 2021).

Além dos três impostos elencados acima, também é digno de nota a consideração sobre dois outros tributos que impactam o consumo: o PIS e a Cofins. Trata-se contribuições sociais com espeque no art. 195, I, da Constituição Federal que tem a sua incidência sobre a receita bruta da empresa, o que é alvo de críticas justamente por incidir sobre o que não é propriamente receita da empresa, conforme demonstrado no tópico 3.5.

Conforme assevera Gomes (2022), nenhum país elege a “receita bruta” como fato revelador de capacidade contributiva. Para o Autor, a tributação do PIS e da Cofins sobre a receita gera muitas distorções, porque tributa-se como “receita” aquilo que é cobrado, mas que não foi pago, e também se tributa como receita própria o que, muitas vezes, é receita de terceiros, que simplesmente passou pelo caixa da empresa.

A se observar que embora se tenha a previsão da não cumulatividade ao PIS e à Cofins, respectivamente, pelas Leis Federais 10.637/02 e 10.833/03, para as empresas que adotam o regime tributário do lucro presumido a contribuição é **cumulativa**, o que a afasta da sistemática do IVA.

4.4 - Os benefícios da aplicação do IVA

Em comparação com o sistema tributário nacional, a tributação sobre o consumo nos moldes estabelecidos pelo IVA traz alguns benefícios.

O primeiro deles diz respeito ao **alargamento da base tributável**, tendo em vista que o IVA incide, indistintamente, sobre o valor agregado das mercadorias e serviços e à cada etapa do circuito econômico, o que, também, facilita as disposições normativas sobre a caracterização da base econômica tributável (VARSANO, 2014).

²⁷ A regra, no entanto, é entrecortada por inúmeras exceções (previstas nos incisos e parágrafos do próprio art. 3º), que existem justamente para, em situações específicas, atenuar os desequilíbrios causados pela regra, no tocante à concentração da arrecadação”. (ALEXANDRE; 2021)

²⁸ O ICMS, pela LC 87/96, o ISS, pela LC 116/03.

Um segundo benefício apontado é o da **não cumulatividade plena** (SANTI, 2023). No Brasil, conforme demonstrado acima, a prestação de serviços é tributada pelo ISS que se configura como um imposto cumulativo. Além dele, também o PIS e a Cofins possuem incidência cumulativa, o que gera uma cobrança “em cascata” dos tributos (C.CiF, 2018).

A substituição destes tributos pelo “IVA”, um imposto não cumulativo, permitiria às empresas recuperarem (ou melhor, deduzirem) o valor pago pelo imposto na etapa anterior.

Outra vantagem relativamente à substituição do ISS, de competência municipal, pelo IVA, de caráter nacional, seria a simplificação das regras sobre a tributação dos serviços. No País, há mais de cinco mil municípios, cada qual com as suas regras próprias sobre a aplicação do imposto.

Uma terceira vantagem na aplicação do IVA, diz respeito à **neutralidade** do imposto. Conforme explica Silveira (2008), o empresário se torna irrelevante a extensão do ciclo produtivo. Não importa quantas fases o produto percorra; o montante do tributo corresponderá sempre ao resultado da aplicação da alíquota sobre o valor de venda ao consumidor final. Assim sendo, o tributo não interfere na organização dos negócios.

Associado ao princípio da neutralidade, outro benefício na aplicação do IVA é o atendimento ao **princípio da não discriminação tributária**, o que vale dizer que um imposto não deve servir de base para prejudicar ou beneficiar um contribuinte em relação a outro que se encontre na mesma situação.

A aplicação do princípio tem grande relevância no contexto internacional para garantir a situação de equidade entre os participantes do comércio internacional e evitar que a tributação interfira na relação concorrencial entre eles. No Convenção Modelo da OCDE, a não discriminação está destacada no seu artigo 24, nos termos:

“Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.” (OCDE, 2005)

A não discriminação tributária e a neutralidade fiscal são características importantes para evitar que a incidência tributária interfira no equilíbrio concorrencial. Na realidade brasileira, entretanto, existem inúmeros casos de benefícios tributários (muitos concedidos irregularmente) que impactam diretamente a neutralidade fiscal desejada.

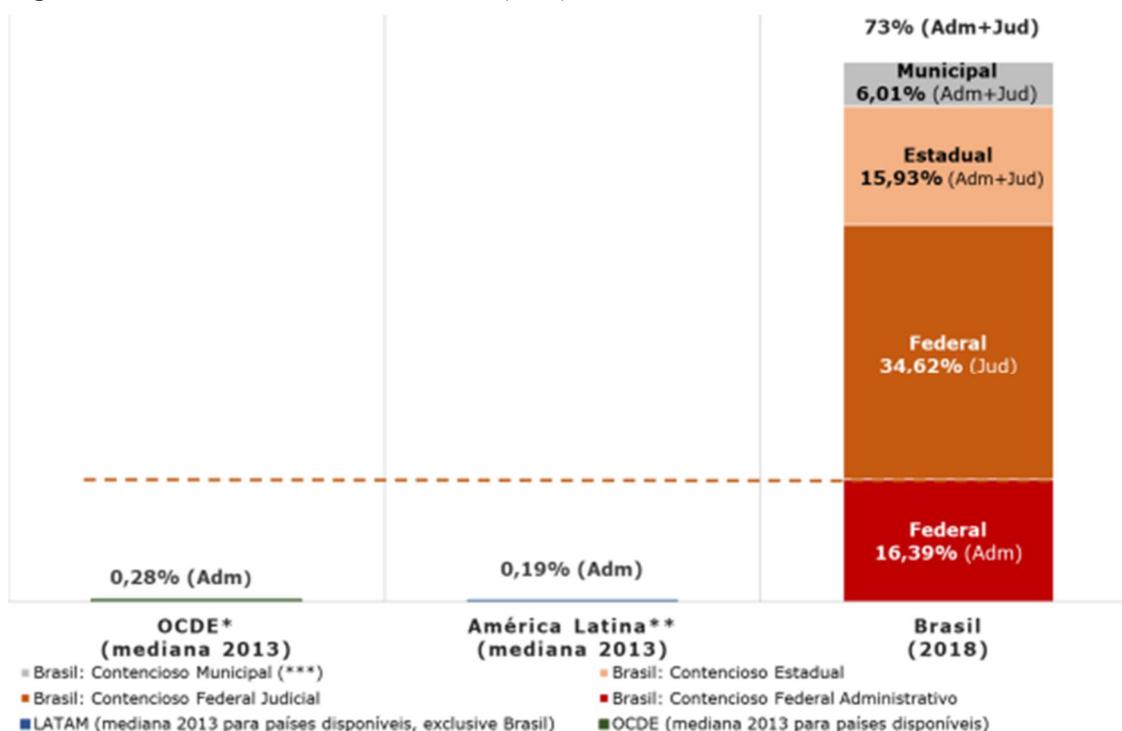
Conforme noticiado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, no Brasil, o modelo de tributação (estadual e municipal) sobre o consumo “não é neutro”, em razão do elevado volume de renúncias tributárias, da baixa transparência em relação aos valores e aos resultados alcançados pelos benefícios fiscais e a ausência de tratamento isonômico entre setores econômicos (TCU, 2021).

Outro benefício apontado por Sachsida (2017) à instituição do IVA é a sua **simplicidade e transparência** no cumprimento da obrigação tributária. O imposto é sempre calculado por fora e é dado ao contribuinte conhecer com exatidão o peso da carga fiscal incidente sobre o bem ou serviço adquirido, característica que é tida por Stiglitz (1999) como importante para um sistema tributária eficiente.

Por outro lado, a simplificação da legislação fiscal teria tem a aptidão de reduzir o tempo gasto pelos contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, bem assim facilitar o pedido de devolução do imposto (SOARES, 2021).

Em outro aspecto, a simplificação das regras fiscais tenderia a reduzir a litigiosidade em questões tributárias nas esferas administrativa e judicial que, no Brasil, é elevada, quando comparada a outros países do mundo, inclusive os da América Latina.

Figura 3: Contencioso tributário no Brasil (2018)



Fonte: (VASCONCELOS et al., 2020)

Conforme relatório produzido por Vasconcelos *et. al* (2020), a partir de dados coletados da Receita Federal do Brasil, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e das Secretarias de Fazenda estaduais e municipais, para o ano de 2018, estimou-se que os créditos tributários em contencioso administrativo e judicial correspondiam a cerca de 73% do PIB. Apenas o valor do crédito fiscal discutido na via administrativa federal (16,39% do PIB) já seria muito superior ao valor encontrado para países da OCDE e da América Latina (que, em boa parte, aplicam o IVA), para quais, conforme dados coletados em 2013, estariam em cerca de, respectivamente, 0,28% e 0,19% do PIB.

Por fim, vale observar que Varsano (2014) também aponta que o IVA melhor atenderia ao princípio da **equidade horizontal**, conquanto seja um imposto geral e uniforme que, portanto, tribute igualmente, contribuintes com despesas de consumo semelhantes.

5 - A EFICIÊNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

5.1 - Aspectos gerais da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019

Conforme informado na parte introdutória, estão em curso no Congresso Nacional duas propostas de emenda constitucional que pretendem aproximar a atual incidência tributária sobre o consumo do modelo do imposto sobre o valor agregado (ou acrescido): a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019.

As duas propostas, basicamente, pretendem a supressão de vários tributos sobre bens e serviços e a sua substituição por um imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS), e um imposto específico (Imposto Seletivo).

Na PEC 45/2019, o “IBS” caracteriza-se como um tributo federal, instituído por meio de uma lei complementar federal. Pela proposta, o imposto substitui cinco tributos, a saber: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN, os três primeiros de competência da União e os dois últimos de competência dos estados e municípios, respectivamente (BRASIL, 2019).

A alíquota do IBS é definida por meio de uma lei ordinária específica de cada ente e não é permitida a concessão de benefícios tributários, nem a diferenciação de alíquotas entre bens e serviços. A regulamentação do imposto é compartilhada entre a União, estados e municípios.

Além do IBS, a proposta de emenda constitucional também prevê a criação de outro imposto, sem as características do IVA. Trata-se de um imposto seletivo, de competência da União, que tem o propósito de desestimular o consumo de certos bens e serviços, a exemplo de cigarros e bebidas.

Na PEC 110/2019, o IBS substitui nove tributos, a saber: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISSQN (BRASIL, 2019).

A alíquota é a mesma para todos os entes, fixada em lei complementar e existe a possibilidade de diferenciação de alíquotas entre bens e serviços e a concessão de benefícios nos casos especificados. A regulamentação do imposto é atribuída apenas aos estados e municípios.

Na PEC 110, também está previsto o “imposto seletivo”, o qual, todavia, é bem mais abrangente do que o previsto na PEC 45/2019, incluindo, além dos casos de bebidas e cigarros, insumos importantes utilizados no processo produtivo como combustíveis, serviços de telecomunicações e energia elétrica, além de veículos automotores.

A se observar que PEC 110 também traz outras mudanças além da substituição dos tributos sobre bens e serviços, como a transferência da competência do ITCMD dos estados

para a União, com as receitas dirigidas aos municípios; o aumento da participação dos municípios na divisão da receita do IPVA; a incorporação da CSLL ao imposto de renda; e a criação de dois fundos, um para direcionar recursos aos estados e outro, aos municípios.

Adiante, apresenta-se em quadro comparativo as principais diferenças entre as propostas de emenda constitucional ora abordadas:

Tabela 4: Comparativo PEC 110/2019 e PEC 45/2019

(Continua)

	PEC 110/2019	PEC 45/2019
INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS	A PEC 110 cria o Imposto sobre operações com bens e serviços, cuja competência é outorgada aos Estados e DF, instituído por Lei Complementar de iniciativa diferenciada, concedida aos entes federativos subnacionais.	A PEC 45 define que Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços e limita a atuação dos entes federativos à determinação de alíquotas. Não há expressa definição da competência para instituição do tributo. Infere-se que ela será federal em razão de o instrumento utilizado ser Lei Complementar federal.
TRIBUTOS EXTINTOS	O texto da PEC 110 extingue nove tributos: ICMS, IPI, IOF, ISS, COFINS, PIS, PASEP, CSLL, CIDE-combustíveis e Salário Educação.	A PEC 45 revoga cinco tributos: IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS.
QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	A PEC 110 cria alíquota padrão do IBS e permite a instituição de outras diferenciadas por produto/setor econômico. Essas alíquotas, entretanto, deverão ser uniformes em todo o território nacional.	A PEC 45 não autoriza a diferenciação de alíquotas por produto/setor, mas permite a definição de percentuais diferenciados para cada estado/município. Além disso, as alíquotas serão compostas por diversas “alíquotas singulares” que representam as destinações constitucionais dos recursos arrecadados (saúde, educação, fundos de participação, etc). Essa metodologia é aplicada para definição de alíquotas da União, dos estados e DF e dos municípios.
TRANSIÇÃO PARA O IBS	A PEC 110 define transição de um ano com uma contribuição teste com alíquota de 1%, compensável com a Cofins, mais cinco anos de reduções e aumentos contínuos das alíquotas dos tributos extintos e do IBS, respectivamente, na proporção de 1/5 por exercício, até a extinção dos primeiros e total implantação do novo imposto.	A PEC 45 institui o IBS com alíquota de 1% e arrecadação destinada à seguridade social por dois anos. Após esse período, estabelece a transição de cobrança para nova tributação nos oito anos seguintes, de forma contínua, na proporção de 1/8 ao ano

Tabela 4: Comparativo PEC 110/2019 e PEC 45/2019

		(conclusão)
	PEC 110/2019	PEC 45/2019
TRANSIÇÃO NA REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS	<p>A PEC 110 estabelece transição de quinze anos, cinco anos de transição para o novo imposto mais dez de transição das partilhas.</p> <p>Após a implementação total do IBS, é definida forma de repartição de receitas fixando as parcelas a serem distribuídas, inicialmente, pela participação em arrecadações passadas com transição para o novo modelo (princípio do destino) na proporção de 1/10 ao ano.</p>	<p>A PEC 45 fixa a transição em 50 anos, findo o período teste de cobrança do IBS (2 anos). Para a distribuição aos entes subnacionais, após a exclusão da parcela da União, são definidos três montantes a serem calculadas da seguinte forma: a) valor corrigido da redução de arrecadação decorrente da extinção dos tributos (ICMS e ISS); b) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude da alteração das alíquotas de competência de cada ente federado; e c) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (saldo de débitos e créditos). A parcela do item 'a' diminuirá a partir do 21º ano, na proporção de 1/30 por exercício, até chegar a zero, quando o IBS começará a ser distribuído conforme as novas regras de partilha baseadas no princípio do destino.</p>
IMPOSTO SELETIVO	<p>A PEC 110 permite a instituição de Imposto Seletivo pela União, com arrecadação repartida entre os entes federativos, com bases definidas no próprio texto constitucional.</p>	<p>A PEC 45 também permite a criação de imposto seletivo de competência federal, mas não define explicitamente em quais bases o mesmo poderá incidir e seu objetivo é extrafiscal, diminuir o consumo do bem ou serviço tributado.</p> <p>Caberá à lei ordinária definir os bens, direitos e serviços alcançados pelo imposto.</p>
DESONERAÇÃO DE IBS PARA SETORES/ CONSUMIDORES ESPECÍFICOS	<p>A PEC 110 permite a concessão de benefícios fiscais de forma geral na legislação do IBS para os seguintes setores/produtos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; e f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. 	<p>A PEC 45 não permite a concessão de benefícios fiscais para o IBS.</p> <p>Ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos em que definido em lei complementar.</p>

Fonte: Adaptado de (CORREIA, 2019)

5.2 – O IBS: um IVA à brasileira

Conforme destacado no tópico anterior, a reforma tributária veiculada pelas propostas de emenda constitucional 45/2019 e 110/2019 pretende implementar no País o **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) — o nosso “IVA”** —, em substituição a uma série de tributos incidentes sobre o consumo²⁹, além de um imposto seletivo, cuja incidência estaria restrita a determinadas finalidades, como a de desestimular bens e serviços geradores de externalidades negativas (BRASIL, 2019).

As propostas estão em discussão no Congresso Nacional a ela sendo apresentadas pedidos de emenda para adaptar a reforma tributária à peculiares da nossa economia.

No início deste ano, foi criado o grupo de trabalho da reforma tributária com o propósito de analisar e debater a reforma as entidades da sociedade civil organizada. Em paralelo aos debates, destaca-se a contribuição de diversas organizações, como o Centro de Cidadania Fiscal - C.CiF, com estudos, análises estatísticas e históricas, ideias e sugestões para a implementação da reforma (RELATÓRIO..., 2023).

Determinados **pontos controversos** das propostas têm merecido atenção especial pelos parlamentares, nas sessões de debate, no processo de transição do sistema tributário.

O primeiro ponto que se destaca diz respeito à questão **distribuição da renda tributária entre os entes da Federação**. De fato, como consequência da unificação dos impostos sobre o consumo, tem-se concentração e centralização da arrecadação fiscal em um único ente.

A se observar, desde logo, que essa situação não é propriamente inédita. Na criação do regime fiscal do Simples Nacional³⁰, por exemplo, também ocorre o recolhimento fiscal unificado de impostos federais, estaduais e municipais, com a criação de mecanismos para a distribuição das rendas pertencentes a estados e municípios.

Na PEC 45/2019, para fins de viabilizar a repartição de receitas com a tributação via imposto único, sugere-se a criação de uma espécie de “sub-alíquotas”, ou “alíquotas singulares”, de competência de cada ente da Federação³¹.

²⁹ Vale ressaltar que a PEC 110/2019 também aborda outros tributos não classificados como incidentes diretamente sobre o consumo, como o imposto sobre operação financeira – IOF e o Salário Educação.

³⁰ O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

³¹ A proposta é que cada parcela da receita do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI que hoje tem uma destinação definida por conta de critérios de partilha ou vinculação constitucional seja incorporada no novo imposto como uma sub-alíquota do IBS (denominada “alíquota singular”), cuja gestão caberia à União, aos estados ou aos municípios, na proporção da receita de cada um dos tributos substituídos pelo IBS.” (SANTI, 2023)

A rigor, o IBS seria cobrado do contribuinte sob uma única alíquota, mas nela estariam compreendidas e discriminadas as alíquotas singulares destinadas a remunerar cada ente da Federação.

Na tabela abaixo, retirado da Nota Técnica “*Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*”, de julho de 2019, elaborado pelo C.CiF, demonstra-se como seria a formação da composição da alíquota do IBS:

Tabela 5: Composição da alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	9,2%		Gerenciável pelos Estados	13,8%	
Parcela Federal		PIS/Cofins e IPI	Parcela Estadual		ICMS
Livre	2,90%		Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	Cofins	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	PIS	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		Parcela Municipal		
Fundos Regionais	0,04%		Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual		IPI	Gerenciável pelos Municípios	2,0%	
FPE	0,26%		Parcela Municipal		ISS
FPEX	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%			Livre	1,21%
			Total	25,0%	

Fonte: (SANTI, 2023)

A parcela cabível a cada ente da Federação estaria, portanto, consubstanciada nas alíquotas singulares referenciadas na tabela para união, estados e municípios. No final, do contribuinte seria cobrado uma alíquota única de 25%, correspondente ao somatório das alíquotas singulares.

Na PEC 45/2019, a regulamentação do IBS seria feita por lei federal e aos estados e municípios permitido alterar as alíquotas singulares. A centralização da regulamentação pela União, entretanto, é outro motivo de divergência, porque implica aos estados e municípios a perda da sua competência legislativa para fazer política fiscal.

Conforme aponta Alexandre (2021), um dos principais entraves à implementação do IVA federal no cenário nacional é justamente o fato de que o imposto representaria na “perda do poder político” para os estados e municípios, “nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios”.

Não por outra razão, estuda-se na PEC 110/2019 a possibilidade de se estabelecer o modelo de um **IVA dual**, para facilitar a transição do sistema tributário. Assim, ao lado do IBS,

de competência dos estados e municípios, haveria a instituição de uma espécie de IBS federal, de competência da União, no qual se pretende reunir os tributos sobre o consumo na esfera federal (RELATÓRIO..., 2023).

A se observar que no parecer final sobre a PEC 45/2019, apresentado em 5 de julho de 2023, este modelo dual de tributação sobre o valor agregado também foi recomendado, de forma que o IBS permaneceria na competência dos entes subnacionais, ao passo que A União teria a competência para instituir e regulamentar a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), na qual seriam então compreendidos os tributos federais que impactam o consumo (RIBEIRO, 2023).

Outro ponto objeto de controvérsia nos debates sobre a reforma, refere-se aos impactos da implementação de uma **alíquota uniforme** para todos os bens e serviços. Na justificativa apresentada na PEC 45/2019, são apresentados vários benefícios da aplicação de uma alíquota uniforme, como o de que ela evita os problemas relacionados às questões de classificação dos produtos para fins fiscais. Ademais, registra-se que há um “amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota” (BRASIL, 2019).

Tabela 6: IVAs criados com aplicação de alíquota única

Data de criação	Número de países	Alíquota única	Múltiplas alíquotas	% (Alíquota única/Total)
Antes de 1990	48	12	36	25%
1990-1994	46	31	15	67%
1995 - 04/2001	31	25	5	81%

Fonte: (SANTI, 2023)

Atualmente, porém, diversos setores da economia brasileira detêm situação fiscal diferenciada, *e.g.*, contam com isenções tributárias ou redução de alíquotas, em razão do tipo da sua atividade comercial ou da sua capacidade financeira.

Todavia, destaca Asen (2019) que a aplicação de benefícios tributários tende a aumentar a alíquota ou da base tributária para compensar a redução da arrecadação fiscal, o que gera distorções que afetam a neutralidade do imposto³².

Além desse fato, seguindo o formato do IVA mundial, pretende-se que o IBS tenha a **finalidade arrecadatória** ou que, sob outro ângulo, não seja utilizado com propósito de política extrafiscal para corrigir desigualdades setoriais ou regionais. Nos países que aplicam o IVA, via de regra, o imposto não é utilizado para fins de política setorial ou regional, ou mesmo como instrumento de política social, dada a sua ineficiência neste tocante (BRASIL, 2019).

Por outro lado, vale observar que, à semelhança do IVA, o IBS é um **imposto indireto** e, portanto, permite que ônus fiscal seja repassado na cadeia produtiva até o consumidor final. Por esta razão também não seria justificável a concessão de incentivos fiscais ao longo da cadeia produtiva (SANTI, 2023).

A se ressaltar, aqui, que a PEC110/2019 permite exceções, no tocante à vedação de incentivos fiscais, para determinadas atividades, como, por exemplo, para o transporte público de passageiros (BRASIL, 2019).

Merece registro, também, que no parecer final sobre a PEC45/2019, citado acima, foi recomendada a adoção de alíquotas reduzidas para bens e serviços de determinados setores, em consideração da sua relevante função social, como o da educação, da saúde e do transporte público, os quais poderão ser contemplados com a redução em 50% na alíquota do IBS e CBS. Ainda no parecer é sugerida a possibilidade de redução da alíquota, no mesmo percentual, para determinados produtos e insumos agropecuários e para atividades artísticas e culturais nacionais (RIBEIRO, 2023).

De fato, a aplicação de um único imposto a uma alíquota uniforme em todo País é, deveras, polêmica, porque se traduz como uma mudança brusca no sistema tributário atual que há tempos convive com uma diversidade de tributos sobre o consumo e uma multiplicidade de alíquotas.

De todo modo, no tocante à **eficiência tributária**, são inegáveis os expressivos benefícios da aplicação de uma única alíquota uniforme.

Em nota técnica intitulada “*Alíquota Unica do IBS*”, elaborada pelo C.CiF em junho de 2017, são elencados alguns destes benefícios, como o de que *a alíquota uniforme favorece a*

³² “However, many countries fail to define their tax base correctly. Countries often exempt too many goods and services from taxation, which requires them to levy higher rates to raise sufficient revenue. Some countries also fail to properly exempt business inputs. For example, states in the United States often levy sales taxes on machinery and equipment.” (ASEN, 2019)

arrecadação, por reduzir as obrigações tributárias acessórias e facilitar o recolhimento tributário pelo contribuinte, além da própria fiscalização pelo Estado. Na nota, revela-se que um estudo³³ sobre o sistema tributário sueco apontou que a substituição das alíquotas do IVA naquele País a uma única alíquota teria o condão de reduzir em 30% os custos das obrigações tributárias (SANTI, 2023).

Outro benefício citado na nota é o de que *o aumento da alíquota uniforme não afeta os preços relativos dos bens*, uma vez que todos os bens seriam impactados igualmente e não haveria, assim, o desequilíbrio concorrencial. Privilegia-se, portanto, a neutralidade fiscal (SANTI, 2023).

Ainda tendo em referência o **princípio da neutralidade fiscal**, observa-se que o IVA concebido mundialmente, conforme já mencionado acima, tem como fundamento a ideia da **não cumulatividade**. Esta característica é basilar para conferir eficiência ao sistema tributário e fazer com que o imposto seja realmente neutro, na medida em que, independente da forma como está organizada a produção e circulação, retira-se o encargo fiscal da cadeia produtiva pela sua total transferência ao consumidor final (SANTI, 2023).

O ponto contrário da não cumulatividade, entretanto, é inevitavelmente o aumento da carga tributária ao consumidor final, aspecto salientado como ponto desfavorável da reforma nos debates, sopesado o fato de que já pesa sobre a população brasileira uma alta carga tributária.

Mais ainda, aspecto de maior importância neste debate diz respeito ao fato de que o imposto sobre o consumo é **regressivo**, *i.e.*, não leva em consideração a capacidade financeira do contribuinte.

O Brasil é classificado como um dos países com a maior desigualdade social do mundo e o aumento de imposto regressivo apenas acentuaria este quadro; a rigor, o caminho recomendável para combater a desigualdade social é justamente o contrário, qual seja, a tributação **progressiva** (RELATÓRIO..., 2023).

Na PEC 45/2019, todavia, sugere-se a devolução de parte do imposto pago pelas famílias de baixa renda, mediante a criação de mecanismo de transferência de renda. Pela justificativa da proposta, este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços com o cadastro único dos programas sociais (BRASIL, 2019).

³³ Na nota, a referência ao estudo em: *OECD (2015), Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris; disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>; p. 114.*

A princípio, o beneficiário deve estar inscrito no Cadastro Único de Programas Sociais e, ao comprar algum produto, deverá indicar seu CPF para fins de crédito do imposto na conta indicada para devolução tributária. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pelo beneficiário no mês anterior (SANTI, 2023).

O fundamento central da justificativa é o de que a tentativa de equalizar o desequilíbrio financeiro por meio de alíquotas diferenciadas não é eficiente do ponto de vista econômico, porque interfere na neutralidade do imposto e, ao final, não corrige efetivamente as disparidades entre as classes sociais. O modelo de transferência de renda, assim, seria menos custoso e mais eficiente do que, *e.g.*, que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos (BRASIL, 2019).

Em suma, a ideia é preservar a sistemática da não cumulatividade do IVA em sua totalidade, para conferir eficiência econômica ao sistema tributário, deixando a correção das desigualdades sociais em paralelo à tributação.

Um último ponto do IBS digno de nota, diz respeito à **tributação no destino**. O IVA concebido tradicionalmente tem como característica a tributação no destino, mesmo por se tratar de um imposto sobre consumo, e não sobre a produção.

No cenário brasileiro, conforme demonstrado acima, esta questão se mostra complexa. Por exemplo, nas operações comerciais interestaduais o ICMS é arrecadado tanto pelo estado produtor como pelo estado onde ocorre o consumo, conforme revela o inciso VII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, a transição para o sistema da tributação exclusiva no destino implicaria em perda de receita para o estado ou município produtor, nas operações comerciais interestaduais e intermunicipais, respectivamente.

De fato, prevê-se que com a plena implementação do IBS haverá um ganho geral que mais do que compensará a perda de receita do ente produtor. Contudo, para fins de implementar a transição, sugere-se na PEC 45/2019 um **ajuste temporário**, considerado um período de transição de cinquenta anos, no qual seria apurada a perda de arrecadação do ente produtor e compensada na distribuição de receita fiscal do IBS entre os entes da Federação (BRASIL, 2019).

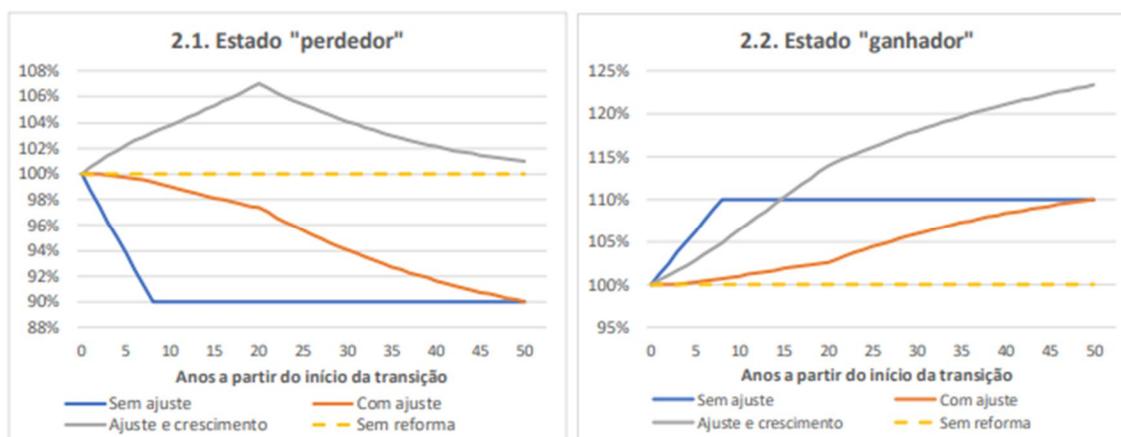
A princípio, o ganho, ou a perda, de estados e municípios seria apurado em cada um dos oito anos da transição dos tributos atuais para o IBS e corrigido pela inflação. Nos primeiros vinte anos, haveria uma complementação/dedução na distribuição da receita correspondente ao valor real das perdas/ganhos apuradas por cada um dos estados e municípios. Nos trinta anos

seguintes esta compensação seria progressivamente reduzida, até ser extinta cinquenta anos após o início da transição. (SANTI, 2023)

Em estudo produzido pelo C.CiF, simula-se o impacto da implementação da tributação sobre o destino nas receitas de dois estados para o período de 50 anos. No primeiro gráfico, considera-se hipoteticamente uma perda de receita do estado produtor na ordem de 10% e, no segundo gráfico, um ganho de 10% para o estado onde ocorre o consumo.

Nos dois gráficos, a linha amarela pontilhada indica a arrecadação de ICMS, sem a implementação do IBS. A linha azul indica a previsão de receita dos estados sem o ajuste temporário, para compensar a perda de arrecadação do “Estado perdedor”, e a linha laranja revela a receita dos estados com este ajuste. Na linha cinza a previsão da receita dos estados com o ajuste temporário e, também, pela estimativa de crescimento da economia³⁴ em decorrência da reforma tributária.

Gráfico 8: Comparativo da projeção da receita estadual entre IBS e ICMS



Fonte: (SANTI, 2023)

Em suma, a instituição do IBS vem com a promessa de crescimento da economia na ordem de permitir um aumento da receita tributária mesmo para o estado prejudicado com a regra da tributação no destino.

Além disto, mais do que permitir um aumento da arrecadação fiscal, não se olvida que um dos principais objetivos da regra é encerrar com a chamada “guerra fiscal”, entre os estados e entre os municípios pela manipulação de alíquotas para atrair investimentos (BRASIL, 2019).

³⁴ Na nota técnica a explicação sobre estimativa: “Cenários elaborados com a hipótese de crescimento real da economia (sem o impacto positivo da reforma) de 2% ao ano. Para a construção do cenário que considera também o impacto positivo da reforma sobre o crescimento (linha cinza) supôs-se que a reforma elevaria a taxa de crescimento do PIB potencial em 0,5 pontos percentuais ao ano durante os primeiros 20 anos e 0,05 p.p. ao ano nos 30 anos subsequentes.” (SANTI; 2023; p.44)

5.3 - As perspectivas dos benefícios da reforma tributária

Conforme informado na parte introdutória deste trabalho, a eficiência econômica da reforma tributária pretendida somente será conhecida se – e quando – esta for definitivamente implementada. Por ora, as análises empreendidas pelos especialistas sobre as PECs 45 e 110, têm por base a teoria econômica, os dados estatísticos históricos e a experiência internacional.

Lembra Mankiw (2020), que a condução de experimentos em economia é difícil, às vezes impossível, em razão da inexistência de dados precisos ou mesmo pela imponderabilidade de diversas circunstâncias.

Não obstante estas dificuldades, é lógico concluir que a aplicação de um único imposto sobre o consumo, no lugar de três, facilitará o recolhimento tributário pelo contribuinte e a fiscalização pelo Estado.

Da mesma forma, é factível supor que a redução dos impostos e a simplificação da legislação tributária terão o condão de diminuir a judicialização de questões tributárias e facilitará – ou, pelo menos, não desestimulará – o aporte de capital externo em investimentos nacionais.

Contudo, medir o impacto e a dimensão destes benefícios é tarefa extremamente difícil de se realizar, muitas vezes mesmo inviável em razão de uma série de outros fatores imprevisíveis que podem alterar o resultado pretendido.

Em que pesem os desafios, vale registrar que várias simulações têm sido feitas no tocante à previsão de crescimento econômico pelas reformas tributárias discutidas no Congresso. Dentre estas, destaca-se a simulação elaborada pelo economista Bráulio Borges para o C. CiF, a respeito dos impactos macroeconômicos estimados da PEC 45/2019, veiculada em nota técnica de junho de 2020 (BORGES, 2020).

Na nota, o economista revela que o estudo tem por base um *conjunto de modelos econométricos semiestruturais que formam um sistema no qual certas variáveis institucionais são exógenas, determinando, dentre outras variáveis endógenas, a produtividade total dos fatores, a taxa de investimento e o PIB potencial do país.*

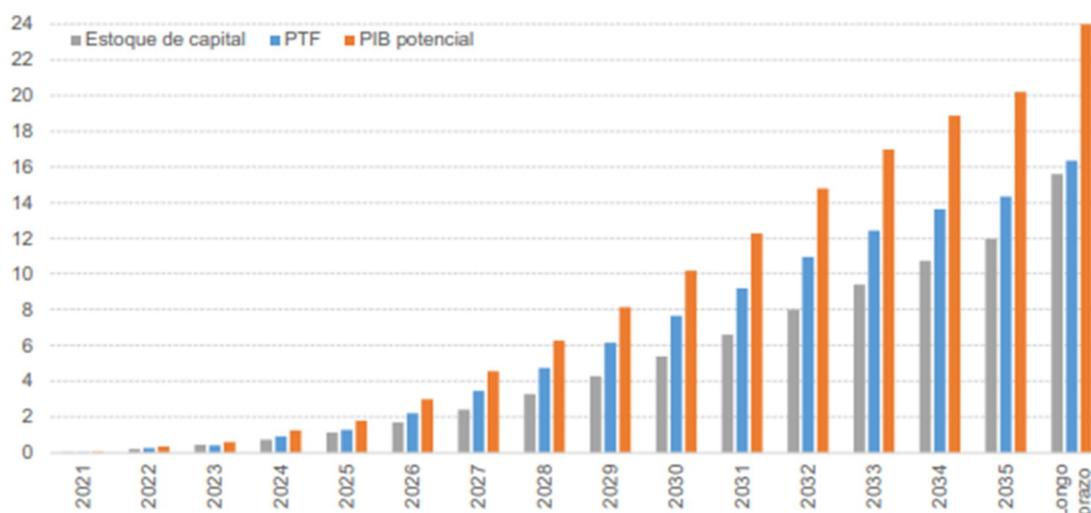
Os modelos foram estimados com base em séries temporais para a economia brasileira, na qual foram utilizadas quatro variáveis exógenas do modelo, a saber: 1^a) o *Índice Business Regulations do Fraser Institute*³⁵; 2^a) o índice de dispersão das alíquotas efetivas da parcela do

³⁵ O índice, na verdade, reflete os indicadores de conformidade tributária, de exigências administrativas e de propinas/favorecimento.

ICMS cobrada na “origem”³⁶; 3ª) o montante de gastos tributários (benefícios fiscais) relacionados aos tributos federais (PIS, Cofins e IPI)³⁷; e 4ª) a estimativa do impacto da redução do custo do investimento em ativos fixos, incorporada ao modelo através do preço relativo do investimento, comparativamente aos demais componentes do PIB³⁸.

De acordo com o Autor, as variáveis exógenas se mostraram estatisticamente significantes, com reflexos na produtividade e na taxa de investimento no país e projetou que a reforma tributária teria o condão de provocar um *aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos e de 24% no longo prazo*, sem considerar os benefícios indiretos da reforma.

Gráfico 9: Impactos estimados pela implementação da PEC 45/2019



Fonte: (BORGES, 2020)

Quando projetados os benefícios indiretos³⁹ da reforma, Borges (2020) revela que o PIB potencial poderia chegar a 33%, em 15 anos, e a quase 40%, no longo prazo.

³⁶ Segundo o autor, a “*modelagem econométrica aponta uma relação negativa entre essa dispersão e a produtividade total da economia (o que indica que tais benefícios resultam em má-alocação dos recursos produtivos)*”.

³⁷ Segundo o autor, a “*hipótese utilizada foi a de que esses gastos tributários seriam eliminados com a implementação da reforma tributária, uma vez que a PEC 45 prevê que não haverá benefícios fiscais no âmbito do IBS. Tal como no caso anterior, a modelagem econométrica indica uma relação negativa desses gastos tributários com a produtividade*”.

³⁸ Segundo o autor, a “*hipótese utilizada foi uma redução de 5% do preço relativo do investimento, valor próximo ao montante dos tributos indiretos incorporado ao custo dos bens de capital, segundo os dados das Contas Nacionais*”.

³⁹ “*Para além dos efeitos diretos, a reforma tributária também poderia resultar em alguns efeitos indiretos, resultantes da redução do risco país e da taxa de juros de longo prazo relacionados à redução da relação dívida pública/PIB num cenário de maior crescimento do PIB potencial (supondo carga tributária inalterada e o atual arcabouço de regras fiscais)*” (BORGES, 2020)

5.4 - Argumentos contrários à reforma

Em 1819, no caso *Mac Culloh vs Marland*, John Mashall, então juiz da Suprema Corte norte-americana, cunhou a célebre frase “*the power to tax involves the power to destroy*”, para, naquele julgamento em específico, afastar a tributação criada por uma lei estadual de Maryland sobre um banco federal situado em seu território, por entender que a norma afrontava a autonomia entre os entes da federação americana (NARA, 1954).

Na nossa Carta Magna, também há a preocupação com a preservação da autonomia entre os entes da Federação ao se estabelecer na alínea “a”, inciso VI, do artigo 150, a limitação *para instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros*. A vedação visa preservar o pacto federativo consubstanciado em cláusula pétrea⁴⁰, a teor da disposição do artigo 60, §4º, inciso I da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

Com fundamento no princípio federativo, argumenta-se contrariamente à implementação de um imposto único federal sobre o consumo, sob o raciocínio de que os estados e municípios seriam então afetados em sua autonomia, pela supressão de sua competência legislativa tributária⁴¹.

O contra-argumento a esta colocação é o de que, na prática, não há ofensa ao pacto federativo, uma vez que se preserva aos estados e municípios a sua arrecadação tributária e a sua autonomia financeira. Segundo Gomes (2022), o importante é o que os entes federados tenham autonomia financeira, e não necessariamente ampla competência tributária.

Para tanto, complementa o Autor, seria necessário apenas que se tenha regras claras sobre a repartição de receitas, “as máquinas estaduais e municipais continuariam a ser utilizadas na fiscalização e arrecadação desse novo imposto, de perfil nacional, de competência da União e cuja receita seria repartida por rígidas regras constitucionais” (GOMES, 2022).

Por outro lado, vale notar que o imposto sobre o valor agregado não é incompatível com o federalismo e é mesmo aplicado em vários países que adotam esta forma de Estado, como, por exemplo, na Alemanha ou na Argentina (DERZI, 1995).

⁴⁰ Cláusulas pétreas são limitações materiais ao poder de reforma da constituição de um Estado. Desta maneira, são dispositivos que apenas podem ser alterados para melhor, por meio de emenda constitucional (no Brasil, PEC). (CLÁUSULA PÉTREIA, 2023.)

⁴¹ “O principal argumento contrário ao IVA nacional, como já se disse, é o de que o novo imposto afrontaria o princípio federativo, na medida em que estaria restringindo a competência tributária dos estados e dos municípios.” (GOMES, 2022)

Acrescente-se a este argumento, o exemplo do Simples Nacional, que unifica o recolhimento fiscal dos impostos federais, estaduais e municipais, sem que isto retire a autonomia dos entes federativos.

De mais a mais, cabe ressaltar que, no País, o pacto federativo não obsta a que estados e municípios participem da receita do IPI, e que os municípios participem da receita do ICMS (GOMES, 2022).

Outro ponto da reforma tributária que é alvo de críticas, diz respeito à tendência de **aumento de preços dos produtos**, especialmente dos itens mais essenciais para a população de baixa renda, pela implementação do IBS (RELATÓRIO..., 2023).

Diante da expectativa de déficit fiscal, conforme Ipea (2023), e sem poder prescindir da sua receita tributária, para garantir aos entes da Federação que não haverá perda na arrecadação fiscal por meio de um único imposto, a alíquota aplicada do IBS deverá ser fixada no montante suficiente a compensar a receita dos diversos tributos sobre consumo suprimidos.

Na PEC 45/2019, por exemplo, estuda-se a aplicação do IBS a uma alíquota uniforme de 25% (vinte e cinco por cento), incidente sobre uma base ampla de bens e serviços, incluindo os produtos aos quais se concede situação fiscal diferenciada, pela redução de alíquotas ou mesmo isenção tributária.

Neste tocante, vale observar que o IBS, por ser não cumulativo, aplicado no lugar de tributos cumulativos (como o ISS, o PIS e a Cofins), efetivamente poderá ocasionar a transferência do encargo fiscal destes tributos, atualmente de responsabilidade do prestador de serviços, do produtor e do comerciante, ao consumidor final, inclusive do contribuinte mais pobre.

A rigor, produtos que, em função da sua essencialidade, possuem alíquotas reduzidas ou zeradas, os quais geralmente mais consumidos pelas pessoas de baixa renda, acabariam sendo tributados em percentuais elevados, ensejando o aumento de preços (GOMES, 2022).

Muito embora se estude em paralelo a possibilidade de devolução do imposto à população mais pobre, via programa de transferência de recursos — uma espécie de *cashback* —, conforme demonstrado no tópico 5.2, as dificuldades de implementação de um programa de transferência de renda nessas bases são evidentes.

Por exemplo, nem todas as famílias detêm situação financeira que lhes permitam suportar o alto encargo fiscal e aguardar, posteriormente, a devolução do imposto. Além disto, a própria operacionalização do programa também suscita dúvidas, especialmente no tocante à definição sobre quais serão os contribuintes que deverão ser contemplados pelo crédito da devolução.

A rigor, é mesmo difícil estabelecer parâmetros precisos para fixar o conceito de baixa renda. Conforme exemplifica Gomes (2022), caso se estabeleça que os beneficiados pela devolução parcial do IBS serão apenas aqueles que se encontram na faixa de isenção do imposto de renda, pessoas com rendimento um pouco superiores, injustamente, não terão direito à devolução.

6 - CONCLUSÃO

Conforme apresentado na parte introdutória, o escopo deste trabalho foi a análise da reforma tributária veiculada pelos projetos de emenda constitucional 45/2019 e 110/2019 à luz da eficiência tributária.

Na parte inicial, foi abordada a definição de eficiência, especialmente no sentido que lhe confere a ciência econômica, e a sua concepção para os fins que interessam ao sistema tributário. Ainda nesta parte inicial, destacou-se a aplicação de preceitos jurídicos que informam a proteção do contribuinte para se chegar ao conceito de eficiência tributária.

Na segunda parte, foram apresentadas as principais ineficiências do sistema tributário nacional, com ênfase na sua classificação em relação aos sistemas de outros países do mundo analisados pelo Relatório *Doing Business*.

Destacou-se, nesta parte, a complexidade da legislação fiscal decorrente da divisão do imposto sobre o consumo de bens e serviços em três impostos (IPI, ICMS e ISSQN), da excessiva regulamentação dos impostos estaduais e municipais por diversos entes da Federação que conduzem à “guerra fiscal”, além do acúmulo de judicialização das questões fiscais.

Na terceira parte do trabalho, foi apresentado o imposto sobre o valor agregado (IVA) utilizado em mais de 170 países do mundo e as principais características e vantagens a ele associadas.

No comparativo com a tributação sobre o consumo no Brasil, foi constatado que o IVA apresenta benefícios que, na teoria, permitem ao final melhorar a eficiência do sistema tributário nacional, considerados, neste aspecto: o *alargamento da base tributável*, a *neutralidade do imposto*, a *uniformização da tributação* e a *transparência das regras fiscais*, características importantes para atração de investimentos estrangeiros e para conferir maior segurança jurídica ao contribuinte.

Finalmente, na quarta parte, a apresentação da reforma tributária que se pretende implementar no País: a alteração da tributação sobre o consumo via instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços — IBS, à semelhança do IVA implementado em vários países, o seu funcionamento e a sua adaptação ao cenário nacional.

Ainda nesta parte, foram demonstradas as principais vantagens e desvantagens da reforma tributária, além dos argumentos favoráveis e contrários à sua implementação.

Com efeito, julgar a reforma tributária como “boa” ou “ruim” dependerá do viés sobre o qual se empreende a análise.

No aspecto da justiça distributiva, por exemplo, a reforma poderia ser considerada negativa, porque tende a agravar a situação de parcela da população com renda mais baixa.

Todavia, com base na *eficiência econômica*, a justificativa para a implementação da reforma tributária, sopesado os pontos contrários, poderia encontrar fundamento na visão de eficiência pelo *critério de Kaldor-Hicks*, sob a ótica de que os benefícios econômicos alcançados pela reforma mais do que compensam os prejuízos, resultando daí a melhor alocação de recursos.

De fato, quando transportada a análise da reforma tributária para uma análise estritamente econômica, como lembra Mankiw (2020) voltada para o *crescimento do bolo econômico*, e não preocupado com a forma da sua *divisão em partes individuais*, dentro do *trade-off* entre eficácia e equidade, a reforma pode ser considerada eficiente.

Ilustrativamente, no ponto em que simplifica e reduz as obrigações tributárias acessórias a reforma é indiscutivelmente eficiente. Conforme demonstrado no tópico 3.4, as obrigações acessórias não aproveitam a nenhuma das partes na tributação, *i.e.*, o Estado não tem benefícios com o acúmulo regras e o contribuinte é onerado, por suportar o custo adicional relativo à contratação de profissionais, como contadores e advogados, para lhe assessorar no cumprimento das obrigações tributárias.

Logo, a redução das obrigações tributárias acessórias é vantajosa para ambas as partes (Estado e contribuinte) e a sua aplicação, aqui, é justificável mesmo sob a visão da eficiência no sentido de Pareto: é possível melhorar a alocação de recursos sem piorar a situação do Estado ou do contribuinte.

A potencial redução da judicialização de questões tributárias também é outro aspecto que conflui para a ideia de eficiência econômica, vez que o custo atinente à ação judicial também não interessa a qualquer das partes litigantes e muito menos à sociedade.

Sem pretender exaurir os possíveis benefícios advindos da reforma tributária, cita-se ainda que a simplificação das regras fiscais poderia gerar um “ganho de tempo”, tanto para as empresas se dedicarem à sua atividade, com a redução das horas gastas com o cumprimento das obrigações acessórias, como para o próprio Estado, que poderia dedicar menos tempo, e recursos, à fiscalização do cumprimento destas obrigações acessórias, sendo-lhe permitido se dedicar a outras áreas de maior interesse, como ao combate à sonegação fiscal.

De resto, destacam-se ainda as vantagens de uma possível melhor interação no comércio exterior com os diversos países do mundo que adotam o IVA e o potencial de atração de aporte de recursos estrangeiros em investimentos no País.

Trata-se, contudo, de benefícios que, por enquanto, são meramente estimados. Por exemplo, embora o C.CiF tenha apresentado estudos econométricos que demonstram a evolução dos ganhos pela reforma tributária no longo prazo, sabe-se que a capacidade de previsão, por ora, são muito limitadas em decorrência da imponderabilidade de diversos fatores que serão afetados pela reforma.

A se advertir que a previsão otimista da reforma há mesmo que ser vista com cautela, porque se está diante de uma reforma total na sistemática da tributação sobre o consumo, em relação a qual, em caso de insucesso, poderia ser inviável o retorno ao *status quo ante*.

Por fim, além do viés da abordagem, há que se ponderar também sob a ótica de quem é vista a reforma tributária: Estado ou contribuinte. Vale questionar para quem a reforma é eficiente?

Para o Estado, nitidamente a reforma é eficiente, porque simplifica as regras tributárias — logo, permite a redução dos gastos públicos com a fiscalização — além de ter a perspectiva de aumento da arrecadação fiscal pelo **alargamento da base tributável**.

Para o contribuinte, empresário ou produtor, a princípio, a reforma é também eficiente, sob o ponto de vista de que promove a redução das obrigações tributárias acessórias e a própria carga tributária ao permitir a total transferência do encargo fiscal ao consumidor final pela adoção da **não cumulatividade plena**.

Para o contribuinte consumidor final, ao revés, a reforma tributária não apresenta vantagens significativas⁴² e mesmo poderia ser considerada ineficiente, na concepção aqui trabalhada de “eficiência tributária”, na medida em que não observa o princípio constitucional da capacidade contributiva e da isonomia (em seu sentido vertical), ao onerar imposto de característica **regressiva**.

A conclusão a que se chega, no entanto, não é a de que a reforma não deva ser realizada. Como visto, são inúmeros os benefícios previstos, especialmente, no tocante à **neutralidade** do imposto, que favorece o crescimento da atividade econômica e reduz o peso morto da tributação. Ao contrário, a questão central é planejar a reforma tributária de forma que não seja apenas eficiente, mas também justa para todos.

Pela teoria econômica, é previsível que a **unificação dos impostos** sobre o consumo e a **uniformidade de alíquotas** sobre bens e serviços sejam mais eficientes do que uma diversidade de impostos e uma multiplicidade alíquotas aplicadas caso a caso.

⁴² A rigor, os benefícios previstos ao consumidor final seria a transparência na tributação e a promessa de crescimento econômico com a reforma tributária, conforme previsto no tópico 5.3, o que, de forma geral, beneficiaria a todos (inclusive o contribuinte consumidor final, mesmo que apenas de forma indireta).

Porém, é da mesma forma previsível que esta simplificação tributária conduza à iniquidade entre os contribuintes, aqui, novamente dentro do dilema da eficiência versus equidade.

A ideia de estabelecer mecanismos de transferência de renda às classes mais pobres para atenuar os impactos da reforma tributária, conforme demonstrado no tópico 5.2, de fato, poderia até ser mais eficiente do que fazer política fiscal de correção de desigualdade, via concessão de benefícios fiscais. Definitivamente, porém, não teria o condão de atuar de forma expressiva a promover a igualdade social.

Para esta, faz-se necessário o enfoque sobre a tributação sobre a renda (de preferência de forma progressiva) e sobre o patrimônio. O País, embora classificado dentre aqueles mais desiguais, é, contraditoriamente, um dos que menos tributa a renda e o patrimônio, quando comparado aos países da OCDE.

A se observar, aqui, a incoerência de se espelhar nos países da OCDE que aplicam o IVA, para justificar a reforma tributária sobre o consumo, mas, ao revés, deles se desvencilhar no tocante à tributação sobre a renda e patrimônio, conforme demonstrado no tópico 3.2.

Dentro desta lógica, fazer uma reforma direcionada apenas à tributação sobre o consumo é, *permissa venia*, fazer uma “**reforma pela metade**”.

Não se olvida que, paralelamente à PEC 45/2019 e 110/2019, está em curso o PL nº 2.337 de 2021, cujo propósito é exatamente a tributação sobre a renda. À margem da análise sobre o referido projeto de lei, a crítica que ora se faz é a de que a reforma da tributação sobre a renda deveria ao menos caminhar *pari passu* à reforma tributação sobre o consumo.

A rigor, o que realmente teria o condão de reduzir a carga tributária aos mais pobres com a implementação do IBS é a redução da alíquota do imposto, o que, todavia, há que ser compensada pelo aumento de arrecadação da tributação sobre a renda.

Não se trata, enfim, de defender a tributação sobre a renda em vez da tributação sobre o consumo, mas, apenas, de pugnar pelo **equilíbrio** que deve existir entre ambas, conforme comprovam as principais economias do mundo e, mesmo, por melhor atender ao **princípio da eficiência tributária**.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo; **Direito Tributário**, Ed. Jus PODIVM; 15ª ed.; Salvador – 2021

ALEXANDRE, Ricardo; **Direito tributário esquematizado**. – 10ª ed. São Paulo: MÉTODO, 2016.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. **Princípio da eficiência tributária: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

ARIENTI, Wagner Leal; **A TEORIA TRIBUTARIA DE ADAM SMITH: Uma Revisão**; 1987; Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/download/6565/6041/19972>. Acesso em 27 jun 2023.

ASEN, Elke; BUNN, Daniel; **International tax competitiveness Index 2019**; Tax Foundation; Disponível em <https://taxfoundation.org/2019-international-index/>. Acesso em 26 dez 2022.

BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. Centro de Cidadania Fiscal (CCiF); 2020.

BOUERI, Rogério; Rocha, Fabiana; Rodopoulos, Fabiana. **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 13 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 22 de dezembro de 2022

BRASIL. **Lei Federal nº 5.172 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/L5172.htm> acesso em 22 de dezembro de 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**; DJ: 24/2/2021; Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em 22 dez 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**; DJ: 15/3/2017; Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em 22 dez 2022

CARVALHO FILHO, José dos Santos; **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2018; 32ª ed.

C.CiF - CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Benefícios Fiscais e o IBS**. São Paulo, SP; 2018. Disponível em: <https://goo.gl/TMvXcn>. Acesso em 3 jun 2023

CIRO, Birdman; AVARTE, Paulo Roberto (org.); **Economia do setor público no Brasil**; Rio de Janeiro – RJ: Elsevier, 2004.

CLÁUSULA PÉTREA, In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Cláusula_pétrea. Acesso em: 18 jun 2023

CNJ - CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; **Sistematização do diagnóstico do contencioso judicial tributário: aportes iniciais**; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral; Organização Doris Canen, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva, Manoel Tavares de Menezes Netto. – Brasília: CNJ, 2022.CNJ; Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 22 de dezembro de 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 12ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional** – 2019; Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em 26 de dezembro de 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas>. Acesso em 13 de setembro de 2022

CUNHA, Carlos R. **Praticabilidade Tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade**. São Paulo/SP: Grupo Almedina (Portugal), 2021. E-book. ISBN 9786556273037. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273037/>. Acesso em: 03 jun. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado; **A NECESSIDADE DA INSTITUIÇÃO DO IVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**; Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/download/15775/14277/48478> acesso em 15 de dezembro de 2022

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, RJ: Editora Forense, 2018, 31ª ed.

EFICIÊNCIA. In: MICHAELIS; Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos Ltda., 2015. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/eficiencia>. Acesso em 15 de maio de 2023.

EFICIÊNCIA DE KALDOR-HICKS. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Efici%C3%Aancia_de_Kaldor-Hicks. Acesso em: 12 jun. 2023.

EFICIÊNCIA TERMODINÂMICA; In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Efici%C3%Aancia_terminodin%C3%A2mica. Acesso em: 23 de maio de 2023.

EU; *“Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia”*; Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A11957E%2FTXT>. Acesso em 28 de dezembro de 2022

FORTES, Edmirson Pedro Ramos; **“A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia”**; 2018

FRANK, Robert H. **Microeconomia e comportamento**. Porto Alegre/RS: Grupo A, 2013. E-book. ISBN 9788580552454. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580552454/>. Acesso em: 18 jun. 2023.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado**: uma análise das estruturas simbólicas do direito político. Barueri, SP: Editora Manole, 2003. E-book. ISBN 9788520443323. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520443323/>. Acesso em: 24 mai. 2023.

GICO JR., Ivo; **Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito**; Economic Analysis of Law Review, V. 1, nº 1, p. 7-32, Jan-Jun, 2010

GOMES, Fabio L. **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. São Paulo, SP: Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

GREMAUD, Amaury Patrick et al. **Manual de Economia**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

IBPT — Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação; **“Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988”**; 2021; Disponível em:

<https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em 26 de dezembro de 2022

INSPER; “**Contencioso tributário no Brasil - Relatório 2020 - Ano de referência 2019**”; Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf; acesso em 22 de dezembro de 2022

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; **Panorama fiscal: Destaques de 2022 e perspectivas**; 2023. Disponível em <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/02/panorama-fiscal-destaques-de-2022-e-perspectivas/>. Acesso em 18 jun 2023

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9788595159679. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595159679/>. Acesso em: 23 mai. 2023.

LIMA, Jucélia de Souza; **Tributação Ótima: estudo jurídico, econômico e financeiro de modelos**. São Paulo; 2014 – USP/FD/DFE

MANKIW, N. Gregory; **Introdução à Economia**. São Paulo, SP: Cengage Learning, 8ª ed. 2020.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia**; Unopar científica: ciências jurídicas e empresariais, Londrina, v. 3, n. 1, p. 19-23, mar. 2002.

NARA - National Archives and Records Administration; **McCulloch v. Maryland (1819)**; 1954. Disponível em: <https://www.archives.gov/milestone-documents/mcculloch-v-maryland>; Acesso em 2 mai 23.

OCDE; **Convenção Modelo 2000/2005 da OCDE** – Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf acesso em 15 de dezembro de 2022

PRITCHETT, Lant; AIYAR, Yamini. **Taxes: Price of Civilization or Tribute to Leviathan?**, 2015. Disponível em: <https://www.hks.harvard.edu/centers/mrcbg/programs/growthpolicy/taxes-price-civilization-or-tribute-leviathan>; Acesso em 26 de abril de 23

REFORMA Tributária - Perguntas e Respostas; Ministério da Fazenda; Brasília – DF, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntaserespostasreformatributria>. Acesso em 28 mai 23.

RELATÓRIO do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019; Câmara dos Deputados; Brasília – DF; 2023.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL; **Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**; Brasília – DF; 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020/view>; Acesso em 15 de dezembro de 2.022

RIBEIRO, Aguinaldo; **Parecer de Plenário pela Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**; Câmara dos Deputados. Brasília – DF; 2023.

SABBAG, Eduardo; **Código Tributário Nacional Comentado**; 2ª ed. – São Paulo: Método, 2018

SABBAG, Eduardo; **Direito Tributário Essencial**; 7ª ed. – São Paulo: Método, 2020

SALDANHA, Eduardo; **Imposto Sobre O Valor Agregado: O modelo da União Europeia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul**; 2001

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; Machado, Nelson [coordenadores]. **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023.** / Bernard Appy. Nelson Machado. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SASCHSIDA, Adolfo (org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos** – Brasília-DF: Ipea, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código tributário nacional**; 7ª ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

SILVEIRA, José Patrocínio da. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva**. Brasília, Senado: 2008.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; **Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil**; 2021

STIGLITZ, Joseph E.; **Economics of the public sector** – New York, NY: W.W. Norton & Company Inc.; 1999

SZELBRACIKOWSKI, Daniel C.; PORTO, Lais K. **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias.** (Coleção IDP) - São Paulo, SP: Grupo Almedina (Portugal), 2023. E-book. ISBN 9786556277752. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556277752/>. Acesso em: 24 jun. 2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO; **Neutralidade e complexidade do sistema tributário federal**. Disponível em <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/neutralidade-e-complexidade-do-sistema-tributario-federal.html>. Acesso em 15 de dezembro de 2.022

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO; **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília-DF: TCU, 2022.

IBRD — THE WORLD BANK; **“DOING BUSINESS Medindo a regulamentação do ambiente de negócios”**; Disponível em:

https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax. Acesso em 26 de dezembro de 2022

IBRD — THE WORLD BANK; **Doing Business Subnacional Brasil 2021**; Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em 13 jun 23.

VARIAN, Hal. **Microeconomia - Uma Abordagem Moderna**. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788595155107. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595155107/>. Acesso em: 24 mai. 2023.

VARSANO, Ricardo; **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Brasília – DF: BID; 2014.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2019 – ano referência 2018**. Núcleo de Tributação. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 29 jun. 2023.

YEUNG, Luciana. **Análise econômica do direito: temas contemporâneos**. Ed. Almedina Brasil, São Paulo, 2020. E-book. ISBN 9786587019079. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587019079/>. Acesso em: 06 mai. 2023.