



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A implantação do IVA europeu no Brasil, como instrumento para reduzir as desigualdades sociais e económicas

Ana Lidia Europeu de Omena Moura Duarte

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho,

Orientador(a):

Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor
auxiliar convidado ISCTE - Instituto Universitário de
Lisboa

Co-Orientador(a):

Doutor Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu,
Professor auxiliar, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Outubro, 2023

Departamento de Economia Política

A implantação do IVA europeu no Brasil, como instrumento para reduzir as desigualdades sociais e económicas

Ana Lidia Europeu de Omena Moura Duarte

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador(a):

Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor auxiliar convidado ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador(a):

Doutor Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu, Professor auxiliar, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Outubro, 2023

AGRADECIMENTOS

O trabalho de um mestrado é uma trajetória permeada por inúmeros desafios, tristezas, incertezas, alegrias e muitos percalços pelo caminho, mas apesar de todo o processo a que qualquer investigador está destinado, nenhuma pesquisa acadêmica é realizada apenas “a duas mãos”.

Esta que vos será apresentada contou com o incentivo e apoio de muitos que fizeram com que palavras pudessem preencher os espaços de folhas e pensamentos, muitas vezes, vazios.

Por isso, agradeço, de todo o meu coração:

Em primeiro lugar, a Deus, que foi e continua sendo meu Guia, Pastor e Baluarte.

À minha mãe que sempre investiu na minha educação e não mediu esforços para que eu chegasse até aqui.

Ao meu marido Paulo e minha filha Liz, que embarcaram comigo, nesse projeto, enfrentaram todo o processo, mesmo sendo uma realização pessoal. Foram o suporte que eu precisei, a força e a coragem. Agradeço toda partilha, companheirismo e apoio incondicional.

À minha amiga, mentora e apoiadora Christine Sydenstricker Kerr, pelos conselhos preciosos, pela disponibilidade, pela oferta do tempo, pelo encorajamento naqueles momentos cruciais desta difícil jornada e por não ter me deixado desistir. Estou grata pela nossa amizade.

Ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, que desde a primeira aula eu sabia que o queria como meu orientador, agradeço a orientação exemplar pautada sempre pelo elevado e rigoroso nível científico, um interesse permanente e uma visão crítica e oportuna, um empenho inextinguível e saudavelmente e sempre exigente, os quais contribuíram para enriquecer todas as tapas subjacentes deste trabalho.

E por fim, a todos que participaram, direta ou indiretamente do desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, que me incentivaram e certamente tiveram impacto nessa fase da minha vida.

RESUMO

Esta pesquisa concentra-se na avaliação da reforma tributária no Brasil, que inclui a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019 da Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 do Senado Federal, inspiradas no modelo europeu Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que tem como meta a simplificação, otimização e equilíbrio do atualmente criticado sistema tributário brasileiro. Ambas visam simplificar o sistema de arrecadação de impostos e taxas vigentes sobre a fabricação e venda de mercadorias, bem como sobre a prestação de serviços. Isso terá impacto nas responsabilidades fiscais nos âmbitos municipal, estadual e federal. Além disso, as propostas também preveem a eliminação de diversos impostos, concentrando-os em dois novos tributos: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e o Imposto Seletivo. Portanto, este trabalho visa analisar como a reforma pode melhorar a economia e conseqüentemente reduzir as desigualdades sociais e econômicas.

Palavras-chave: Reforma Tributária no Brasil, Imposto sobre Valor Acrescentado, Europa, Imposto sobre Bens e Serviços, desigualdades sociais e econômicas.

ABSTRACT

This research focuses on evaluating the tax reform in Brazil, which includes the Proposed Constitutional Amendment (PEC) 45/2019 from the Chamber of Deputies and PEC 110/2019 from the Federal Senate, inspired by the European Value Added Tax (VAT) model. The goal of these proposals is to simplify, optimize, and balance the currently criticized Brazilian tax system. Both aim to streamline the tax collection system for existing taxes and fees on the manufacturing and sale of goods, as well as on the provision of services. This will impact fiscal responsibilities at the municipal, state, and federal levels. Additionally, the proposals also foresee the elimination of several taxes, consolidating them into two new taxes: the Goods and Services Tax (GST) and the Selective Tax. Therefore, this study aims to analyze how the reform can enhance the economy and consequently reduce social and economic inequalities.

Keywords: Tax Reform in Brazil, Value Added Tax, Europe, Goods and Services Tax, social and economic inequalities.

ÍNDICE

CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	7
1.1 CONTEXTO HISTÓRICO	7
1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ATUAL	9
1.2.1 QUADRO GERAL – PRINCIPAIS TRIBUTOS	9
1.2.2 Tributos de Consumo	10
1.2.2.1 ISS ou ISSQN.....	10
1.2.3 ICMS	11
1.2.2.3 IPI.....	14
1.2.4 PIS/PASEP	16
1.2.5 COFINS	17
1.3 IMUNIDADE E BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL	19
1.4 BENEFÍCIOS FISCAIS	20
1.5 PROBLEMÁTICAS DO SISTEMA ATUAL.....	21
1.6 GUERRA “FISCAL” ENTRE OS ESTADOS FEDERATIVOS.....	22
CAPÍTULO II – O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA	31
2.1 O IVA NA UNIÃO EUROPEIA	31
2.2 O IVA EM PORTUGAL	34
2.3 PREVISÃO LEGAL DO IVA EM PORTUGAL E NA UNIÃO EUROPEIA	35
2.6 CARACTERÍSTICAS E FUNCIONALIDADE DO IVA	38
2.4 NEUTRALIDADE	41
2.5 BENEFÍCIO FISCAL (INCENTIVO FISCAL) PORTUGUÊS.....	43
2.6 BENEFÍCIO FISCAL IVA.....	48
2.7 EUROPA – AUXÍLIO ESTATAL	51
CAPÍTULO III – OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	54
3.1 PEC 45/2019.....	56
3.2 PEC 110/2019.....	58
3.3 A REFORMA APROVADA NO CONGRESSO NACIONAL E SEUS IMPACTOS	60
CAPÍTULO IV- A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS ECONOMICOS	62
4.1 A COMPLEXA TEIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA	62
4.2 JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADE SOCIAL.....	63
4.2 KEYNES: O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTOS DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL	66

4.3 REFORMA TRIBUTÁRIA – PAÍSES QUE TIVERAM CRESCIMENTO ECONÔMICO E O AUMENTO NA GERAÇÃO DE EMPREGO COM A ADOÇÃO DO IVA	70
BIBLIOGRAFIA.....	79

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Al. Alínea

Art. Artigo

CIVA Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB Constituição da República Federativa Brasileira

CRP Constituição da República Portuguesa

CTN Código Tributário Nacional

CEE Comunidade Económica Europeia

EBF Estatuto dos Benefícios Fiscais

TFUE Funcionamento da União Europeia

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

IVA Imposto sobre Valor Acrescentado

LC Lei Complementar

PASEP Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público

CPMFA Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

PEC Proposta de Emenda à Constituição

PIS Programa de Integração Social

RITI Regime de IVA nas Transações Intra-EU

RIC Regime de IVA de caixa

STF Supremo Tribunal Federal

PL Projeto de Lei

STJ Supremo Tribunal de Justiça

IBS Imposto sobre Bens e Serviços

CCIF Centro de Cidadania Fiscal

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ITCMD Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

INTRODUÇÃO

A reforma tributária no Brasil é um assunto há muitos anos em pauta, uma vez que existem diversas propostas em curso buscando modificar o atual sistema. O Congresso brasileiro tem trazido novidades¹ diariamente sobre o tema, refletindo a insatisfação generalizada com a atual estrutura tributária e o anseio por um sistema renovado. A defasagem, ineficiência e as dificuldades enfrentadas na tributação de bens de consumo², quando comparadas a outros países, são os principais motivos que me levaram a escolher esse tema para pesquisa.

O cenário tributário brasileiro é marcado pela presença de tribunais administrativos, uma vasta legislação no campo tributário e uma multiplicidade de benefícios fiscais. No entanto, essas medidas se mostram insuficientes e ineficazes para combater a insegurança jurídica que permeia as ações dos contribuintes quando se trata de questões tributárias.³ Ao contrário, esses aspectos contribuem para o aumento da complexidade e ineficiência do sistema, sendo reconhecidos internacionalmente como tais.

Além disso, é importante destacar que a falta de clareza nas normas tributárias e a carga burocrática excessiva impõem dificuldades adicionais aos contribuintes. A complexidade e ineficiência exacerbadas do sistema tributário brasileiro têm impactos negativos no ambiente de negócios, desmotivando o empreendedorismo e prejudicando o desenvolvimento econômico do país.

Diante desse contexto desafiador, faz-se necessário uma reforma tributária abrangente e inovadora, que proporcione simplificação, transparência e eficiência ao sistema. É imprescindível repensar os fundamentos da tributação, buscando soluções

¹ Notícia recente, junho de 2023, sobre votação no plenário: Agência câmara notícias. (05 de 10 de 2020). Para viabilizar reforma tributária, União aceita colocar recursos em fundos de compensação de perdas estaduais. Obtido de <https://www.camara.leg.br/noticias/974449-para-viabilizar-reforma-tributaria-uniao-aceita-colocar-recursos-em-fundos-de-compensacao-de-perdas-estaduais/>

² FERNANDES, José Augusto C. (2011). Nesse contexto "O efeito potencial positivo da reforma do IVA no Brasil para o comércio exterior nasce da magnitude das ineficiências da tributação indireta no País. " FERNANDES, José Augusto C. (2011). *A reforma da tributação indireta: um complemento necessário à abertura comercial*. Obtido de <https://iepecdg.com.br/wp-content/uploads/2019/11/Iva-artigoja-18.11-capa.pdf> p. 3

³ CINTRA, Marcos. (2014) *A reforma tributária e o imposto único*. Pensar verde. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14428/Reforma%20tributária%20e%20o%20Imposto%20Único%20-%20Revista%20Pensar%20Verde.pdf> p. 26

que conciliem as necessidades de arrecadação estatal com uma abordagem justa e equilibrada, estimulando os investimentos e o crescimento econômico. Tais mudanças são cruciais para enfrentar os desafios enfrentados pelo sistema tributário brasileiro e estabelecer um ambiente mais propício aos contribuintes e ao desenvolvimento do país.

Em resumo, o foco principal não é a rapidez da adoção das mudanças, mas sim alcançar um objetivo compartilhado: aprimorar o sistema tributário, aproximando-o de um ideal no qual todos os elementos funcionem de maneira adequada e as distorções indesejadas sejam eliminadas. As diretrizes apresentadas neste texto têm como objetivo estimular uma reflexão sobre esse ponto de chegada desejado.

É possível vislumbrar dois possíveis caminhos para uma reforma tributária. O primeiro consiste em uma reforma radical, que, embora mais difícil de ser efetivada, representa uma mudança significativa no sistema tributário. O segundo caminho é de natureza mais pragmática, caracterizado por um processo gradual de transformação ou uma abordagem conhecida como "reforma fatiada".

É essencial fazer uma distinção clara entre essa segunda alternativa e a simples implementação de mudanças pontuais. Como indicado por Varsano, é comum erroneamente rotular mudanças pontuais como "reforma fatiada". A verdadeira reforma fatiada implica a existência de um modelo específico de sistema tributário desejado para o futuro. No entanto, sua implementação é realizada em etapas, com o objetivo de facilitar a transição e permitir ajustes ao longo do processo.⁴

Mesmo que as opiniões variem sobre uma infinidade de aspectos, um ponto que se destaca como um consenso nacional é a urgência de uma reforma voltada para a simplificação do sistema. Em meio a várias iniciativas com o objetivo de melhorar o sistema, as mais notórias e de grande destaque são as Propostas de Emenda à Constituição Brasileira nº 45 - PEC 45/2019 e a Emenda à Constituição Brasileira nº 110 - PEC 110/2010. Estas propõem a implementação de um novo tributo, conhecido como Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, para substituir uma série de impostos que incidem sobre o consumo. Este novo tributo, caso seja posto em prática, terá particularidades

⁴ Varsano, R. (2014). *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, BID, n. 335, p. 47- 48.

notáveis similares ao Imposto sobre Valor Acrescentado - IVA, adotado na União Europeia, um exemplo bem-sucedido que tem servido de referência para impostos sobre transações em vários outros países.

Este estudo tem como objetivo central analisar o potencial desta inovação para melhorar o sistema tributário do Brasil. Ao se concentrar na transformação em um sistema mais descomplicado e eficiente, busca-se abordar não apenas questões de simplificação, mas também a importante dimensão social e econômica. A implantação do IVA europeu no contexto brasileiro pode representar um passo significativo na redução das desigualdades sociais e econômicas, ao promover uma tributação mais justa e efetiva, que alivia a carga sobre os estratos mais vulneráveis da sociedade e estimula o crescimento econômico sustentável.

Portanto, a avaliação se desdobrará na comparação entre o recém-proposto imposto e o IVA adotado na Europa. No primeiro capítulo deste estudo, apresenta-se um contexto histórico que remonta à evolução do sistema tributário no Brasil, destacando os eventos e marcos importantes que moldaram a estrutura fiscal do país ao longo do tempo. Em seguida, são exploradas as características do sistema tributário brasileiro atual, incluindo uma visão geral dos principais tributos que compõem esse sistema. Dentro desse contexto, são discutidos os tributos de consumo, como o ISS ou ISSQN, o ICMS e o IPI, com uma análise de suas características e impactos econômicos.

Além disso, abordam-se as contribuições sociais, como o PIS/PASEP e a COFINS, detalhando sua função e importância dentro do sistema tributário. Também é tratado o tema das imunidades e benefícios fiscais no Brasil, com foco em como essas medidas afetam a arrecadação e o desenvolvimento econômico do país. Para melhor compreensão acerca das imunidades, de acordo com Aliomar Baleeiro, a imunidade tributária pode ser entendida como uma "restrição estabelecida na Constituição à autoridade para impor tributos", um conceito que muitas vezes é considerado vago na literatura jurídica, uma vez que o sistema legal inclui outras restrições à autoridade para impor tributos além das imunidades.⁵

De outro lado, o incentivo fiscal é uma redução total ou parcial da carga tributária concedida pelo Estado através de sua autoridade legislativa em matéria fiscal, com o

⁵ Baleeiro, A. (2005). Direito Tributário Brasileiro. (10ª ed.). Rio de Janeiro: Editora Forense, p.232.

objetivo de estimular um setor específico da economia. Essa prerrogativa está prevista nas disposições constitucionais que regulamentam as restrições ao poder de tributar.

Essas restrições abrangem questões como a divisão de responsabilidades tributárias entre as entidades políticas, bem como os princípios constitucionais, tais como os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade das leis tributárias, igualdade, capacidade de pagamento e proibição de confisco. Portanto, a limitação da autoridade para impor tributos é apenas um dos efeitos resultantes das disposições de imunidade tributária na Constituição.

Ao final deste primeiro capítulo, trata-se da guerra fiscal entre os entes federativos, uma situação de conflito entre eles. Nesse cenário, um estado ou ente federado que obtém vantagens fiscais acaba impondo perdas a outros estados ou entes federativos, tornando-se uma competição em que, na maioria das vezes, não há ganhos líquidos para todos. Isso ocorre porque a guerra fiscal envolve a concessão de incentivos fiscais, como redução de impostos, a empresas para atrair investimentos ou empregos, muitas vezes prejudicando a arrecadação tributária de outros estados. Isso abala o princípio do federalismo, que é uma relação de cooperação entre as diferentes unidades de governo em uma federação. Além disso, a própria federação como um todo, que é uma parte fundamental da estrutura governamental brasileira e é protegida pela Constituição, sofre com essa competição fiscal prejudicial.

Por fim, identificam-se as problemáticas do sistema tributário atual, destacando desafios e questões que precisam ser considerados para promover melhorias e eficiência na estrutura tributária brasileira. Este capítulo oferece uma base sólida para a compreensão do cenário tributário no Brasil e suas complexidades.

No capítulo II, será abordado o Imposto sobre Valor Acrescentado, analisando seus desdobramentos na União Europeia, destacando suas principais características e como ele funciona dentro do contexto europeu. Em seguida, será analisado o IVA em Portugal, examinando suas particularidades e implicações no cenário nacional. Para se compreender melhor a base legal que sustenta o IVA em Portugal e na União Europeia, será explorada a previsão legal relacionada a esse imposto e a neutralidade do IVA. Por conseguinte, será analisada a questão do auxílio estatal na Europa relacionado ao IVA.

Este capítulo fornecerá uma visão abrangente do IVA, suas características e sua relevância tanto a nível nacional quanto europeu.

Já no terceiro capítulo, uma exploração das propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019 será realizada. No entanto, vale ressaltar que a inspeção avançará especificamente na primeira proposta, devido ao seu estado mais avançado no que se refere ao processo legislativo e debates intelectuais. Assim, o cenário histórico, o atual sistema e as propostas de reforma serão considerados.

Por fim, o Capítulo IV, explora importantes dimensões relacionadas à tributação e seu impacto na economia e na sociedade. Em primeiro lugar, se observará a questão da "matriz tributária" que abrange diversos significados, mas em essência, está relacionada à compreensão do sistema tributário de uma sociedade em sua totalidade. Para entender plenamente o sistema tributário de um determinado Estado, é necessário considerar uma ampla gama de fatores, como o Produto Interno Bruto, a renda per capita, a corrupção, a distribuição de riqueza, a evasão fiscal, a inclusão social, a estrutura estatal e os sistemas de governo.

A matriz tributária não se limita a ser apenas o sistema tributário em si, mas representa a fonte que origina esse sistema. Ela orienta a construção do sistema tributário e reflete as complexas relações existentes entre as pessoas ao longo da história. Portanto, este conceito é fundamental para compreender como as políticas fiscais afetam a economia e a distribuição de renda, além de desempenhar um papel central na busca pela justiça fiscal e social.

Neste contexto, se busca explorar o conceito de matriz tributária, examinando sua relação com o sistema tributário e seu impacto na sociedade. Posteriormente será passada para análise a questão da justiça fiscal e como as políticas tributárias podem desempenhar um papel crucial na mitigação da desigualdade social.

Em seguida, destaca-se a perspectiva de Keynes, que enfatiza o papel do Estado e da tributação como instrumentos fundamentais para o desenvolvimento econômico e social. Além disso, examinaremos experiências internacionais de reforma tributária, concentrando-nos em países que obtiveram crescimento econômico e aumento na geração de empregos após a adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Este capítulo oferecerá uma análise aprofundada das interações entre a tributação, a

economia e a sociedade, explorando como uma reforma tributária bem concebida pode contribuir para a promoção da justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades sociais.

Assim, esta pesquisa explorará o contexto histórico, o sistema tributário atual, as propostas de reforma, o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) na União Europeia e em Portugal, bem como a implantação do IVA europeu no Brasil, e as implicações de uma reforma tributária bem-sucedida na redução das desigualdades sociais e econômicas. Este estudo visa fornecer uma análise abrangente das complexas interações entre tributação, economia e sociedade, demonstrando como uma reforma tributária adequada pode contribuir para a promoção da justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades.

CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 CONTEXTO HISTÓRICO

A criação da Emenda Constitucional número 18 de 1965⁶ e do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966⁷ estabeleceram as bases do sistema tributário brasileiro. Esse sistema foi incorporado às constituições subsequentes e foi finalmente consolidado como Lei Complementar (LC) pela Constituição Federal da República -CRFB. Embora tenha havido esforços para ajustar o sistema às mudanças econômicas ao longo do tempo, não houve grandes transformações no núcleo do sistema tributário, apenas esforços para ajustá-lo através de legislação e jurisprudência, buscando adaptá-lo aos diferentes cenários econômicos ao longo do tempo.

Anteriormente a chegada da Emenda Constitucional de 1965, o sistema tributário brasileiro utilizava o Imposto de Vendas e Consignações - IVC para tributar o consumo. Esse imposto possuía uma característica peculiar, denominada incidência "em cascata", em que o tributo era acumulado em cada etapa da circulação de mercadorias. No entanto, a partir da mudança constitucional, o IVC foi substituído pelo Imposto de Circulação de Mercadorias -ICM, o qual foi idealizado para aproximar o sistema tributário brasileiro dos principais sistemas ocidentais. A alteração tinha como objetivo principal desestimular a integração vertical da economia, evitando assim que as empresas concentrassem a produção em um só local para driblar o efeito cascata do imposto. Além disso, o novo imposto visava facilitar as exportações através da transparência dos cálculos que incidiriam sobre o produto nacional, contribuindo para o fortalecimento da economia brasileira.⁸

Contudo, o novo tributo tornou-se alvo de críticas, uma vez que sua base de incidência se limitava à circulação de mercadorias, deixando de fora os serviços. Princípios teóricos sustentavam que o ICM não podia ser equiparado aos impostos

⁶ Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965.

⁷ Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.” Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm

⁸ Almeida, F. A. (2017). *Sistema Tributário Brasileiro: Evolução Histórica e Perspectivas Futuras*. Revista de Direito Tributário Atual, (ed 18º), p. 36.

internacionais, já que, em certas operações, incidia não somente sobre o valor agregado, mas sim sobre o valor total das mercadorias.

Uma outra distinção relevante é que a legislação brasileira adotava o regime de crédito físico em vez do regime de crédito financeiro nos casos de ICM e IPI, o que resultava, mais uma vez, no impopular efeito cascata.

Pode-se observar que a interpretação da legislação tributária no Brasil tem passado por diversas mudanças ao longo do tempo. No entanto, há casos em que a jurisprudência adotada pelo Superior Tribunal Federal pode ter sido equivocada, uma vez que em alguns momentos não se reconheceu a não-cumulatividade em algumas operações, o que gerou a necessidade de novas leis e medidas legislativas para retomar o entendimento inicial dos aspectos estruturais do imposto. Isso demonstra a complexidade e a dinamicidade do sistema tributário brasileiro, que requer uma constante atualização e aprimoramento por parte dos órgãos responsáveis.

A legislação tributária brasileira passou por diversas modificações ao longo do tempo. A Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como Lei Kandir, trouxe importantes mudanças no modelo de tributação brasileiro. Com a Kandir, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, que antes era de competência exclusiva dos municípios, passou a ser dividido com os estados por meio do ICM. Com a Lei Complementar nº 102/2001, a competência do ICM foi ampliada, passando a incidir também sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, além de serviços de comunicação. Em decorrência dessas mudanças, o ICM passou a ser conhecido como Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Essas alterações tiveram um grande impacto no sistema tributário brasileiro.⁹

No início, as contribuições apresentavam um efeito cumulativo que causava uma série de problemas para as empresas e a economia brasileira como um todo. Os preços das mercadorias aumentavam, assim como os gastos das empresas com tributos, o que, por sua vez, afetava a capacidade de exportação do país e levava ao aumento do desemprego e da pobreza. A situação era tão crítica que, em 1990, o Brasil bateu um recorde em litígios tributários. Como forma de solucionar esse problema, a Emenda

⁹ CARRAZZA, R. A (2005). *ICMS*. (26ª ed.) São Paulo: Atlas, p. 34-35.

Constitucional 42/03 foi criada para acabar com a incidência de contribuições em produtos destinados à exportação. Contudo, apesar das mudanças, a complexidade do sistema tributário brasileiro permaneceu, e a panóplia de tributos continuou existindo, o que fez com que os desafios persistissem.¹⁰

1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ATUAL

1.2.1 QUADRO GERAL – PRINCIPAIS TRIBUTOS

O Sistema Tributário Brasileiro atual é complexo e apresenta diversos problemas. A CRFB definiu que a competência para instituir impostos é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios¹¹, resultando em uma grande quantidade de tributos e uma sobreposição de impostos em alguns casos.

O sistema também é conhecido pela sua elevada carga tributária, que pode comprometer a competitividade das empresas brasileiras e a renda disponível das famílias. Além disso, a complexidade do sistema tributário gera custos adicionais para as empresas, em termos de tempo e recursos para cumprir com as obrigações fiscais, além de possibilitar a ocorrência de fraudes e sonegação fiscal. Outro problema importante é a falta de transparência na distribuição dos recursos arrecadados, o que pode gerar desigualdades regionais e dificultar o planejamento de longo prazo.¹² Diante desses

¹⁰ SILVA, S. V. (2015). *Tributação sobre o consumo e os reflexos na economia: uma análise das contribuições sociais no Brasil*. Revista de Políticas Públicas, v. 19, n. 1, p. 168-184.

¹¹ Art. 155 da CRFB: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (EC no 3/93, EC no 33/2001, EC no 42/2003 e EC no 87/2015) I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (EC no 3/93, EC no 29/2000 e EC no 37/2002) I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (EC no 20/98 e EC no 42/2003) I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. ”

¹² OLIVEIRA, R. C. (2019). *Carga tributária: um estudo sobre o sistema tributário do Brasil*. Animaeducação.com.br, (01) 04-36.

desafios, não muito distante, com o objetivo de simplificar o sistema e torná-lo mais justo e eficiente, em 7 de julho de 2023, a Câmara dos Deputados deu seu aval à primeira etapa da reforma tributária, onde versa sobre a maneira em que os impostos sobre o consumo serão aplicados. Contudo, para que as mudanças sejam oficializadas, o texto ainda precisa receber a aprovação dos senadores.¹³

1.2.2 Tributos de Consumo

1.2.2.1 ISS ou ISSQN

O ISS ou ISSQN é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, um tributo de competência municipal e do Distrito Federal, conforme previsto no artigo 156, inciso III da carta magna brasileira.¹⁴ Ele incide sobre a prestação de serviços de diversas áreas, como por exemplo: serviços de informática, construção civil, educação, saúde, comunicação, entre outros.

O imposto, regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003,¹⁵ é calculado com base no valor dos serviços prestados e possui alíquotas diferentes para cada município, podendo variar de 2% a 5% do valor do serviço. As empresas que prestam serviços sujeitos ao ISS devem se inscrever na prefeitura do município onde estão estabelecidas e recolher o imposto mensalmente.

O ISS é importante para a arrecadação dos municípios e do Distrito Federal, sendo uma das principais fontes de receita para essas unidades federativas. Além disso, é também uma forma de tributação mais justa, uma vez que o imposto incide diretamente

<https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/8036/1/Carga%20Tribut%C3%A1ria%20Um%20Estudo%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Brasil.pdf>

¹³ Câmara aprova reforma tributária em dois turnos; texto vai ao Senado (07 de 07 de 2023). Agência Câmara de Notícias. Obtido de <https://www.camara.leg.br/noticias/978334-camara-aprova-reforma-tributaria-em-dois-turnos-texto-vai-ao-senado/>

¹⁴ Art. 156 da CRFB: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

¹⁵ A lista de serviços tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), contém aproximadamente 230 tipos de serviços, organizados em 40 categorias, conforme o Anexo da Lei Complementar nº 116/2003.

sobre o valor dos serviços prestados, permitindo uma maior equidade na distribuição da carga tributária.¹⁶

1.2.3 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, consiste em um tributo estadual previsto na CRFB ¹⁷, o qual incide sobre a circulação de bens e mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Cuida-se de um imposto de competência estadual, ou seja, cabe a cada estado e ao Distrito Federal instituir suas próprias alíquotas e normas de arrecadação. As alíquotas variam de acordo com o tipo de produto ou serviço e também podem ser diferentes entre os estados.

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) se diferencia significativamente de outros tributos devido à sua natureza nacional, que requer uma regulamentação uniforme em todo o país, estando incorporado nas diretrizes do sistema nacional. Há diversos princípios constitucionais que estabelecem que o ICMS é parte integrante do sistema nacional e suas regras se aplicam de forma igual em todo o território brasileiro. É importante enfatizar que, ao contrário de alguns impostos, a instituição do ICMS não é facultativa, todos os estados e o Distrito Federal são obrigados a implementá-lo.

O professor Paulo de Barros Carvalho, ao examinar o que está estabelecido no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, identifica a presença de três regras-matriz:

No caso do ICMS, temos três regras-matriz, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências.

Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação

¹⁶ Silva, E. R., & Pacheco, R. R. (2019). *Imposto sobre serviços (ISS): uma análise da sua importância para o município de Salvador*. In Anais do Seminário de Ciências Sociais Aplicadas (Vol. 2, No. 1, p. 157).

¹⁷ Art. 155, inciso II da CRFB: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se 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.”

constitucional consagra para , de seguida, tratarmos dos consequentes: a) realizar operações relativas; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes; c) prestar serviços de transporte inter estadual ou intermunicipal.¹⁸

Por outro lado, o professor Roque Antonio Carrazza sustenta que:

a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) impostos sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviço de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação distribuição ou consumo de 53 minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.¹⁹

O professor Paulo de Barros Carvalho distingue apenas três regras-matriz distintas na sigla ICMS, baseando-se exclusivamente na diferença entre a hipótese de incidência relacionada a operações mercantis, a prestação de serviços de comunicação e a prestação de serviços de transporte interestadual e/ou intermunicipal. Em contrapartida, o professor Roque Antonio Carrazza adota uma abordagem mais ampla, identificando

¹⁸ Carvalho, P. B. (2008) Direito Tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, p. 645.

¹⁹ Carrazza, R. A. (2006). ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 37

diversas regras-matriz dentro da sigla ICMS. Isso ocorre porque as operações mercantis, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, os serviços de comunicação, a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, bem como a energia elétrica, além da extração e circulação, distribuição ou consumo de minerais, apresentam hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

Em decorrência da norma tributária, o critério quantitativo da regra-matriz tributária inclui a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo deve estar em conformidade com o critério material, sendo, portanto, restrita ao preço acordado na prestação do serviço de comunicação. No critério pessoal, o sujeito passivo da prestação de serviço de comunicação é o prestador, enquanto os Estados e o Distrito Federal atuam como sujeitos ativos.

É por essa razão que o ICMS não incide sobre serviços de comunicação gratuitos, como a radiodifusão e a televisão de sinal aberto. Isso ocorre porque esses serviços são oferecidos de forma gratuita, e os prestadores obtêm receitas por meio de publicidade, marketing ou pela venda de espaços de transmissão, não envolvendo a cobrança de preços pela prestação do serviço de comunicação. Como resultado, não existe uma base de cálculo para justificar a exigência do tributo, faltando assim um dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária.

No que diz respeito ao exercício da competência tributária, é comum reconhecer que ele é uma faculdade concedida aos entes federativos. Contudo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) constitui uma exceção devido à sua natureza de universalidade, sendo obrigatório para todos os estados e o Distrito Federal, em virtude de sua abrangência nacional.

O ICMS apresenta notáveis distinções em relação a outros tributos, devido à sua exigência de regulamentação uniforme em todo o país, fazendo parte das normas que integram o sistema nacional de tributação. Portanto, ao contrário de muitos impostos, não se concede a opção de não instituir o ICMS; todos os estados e o Distrito Federal são compelidos a fazê-lo.

Na sigla ICMS, podem ser identificados quatro tipos distintos de impostos, com base no princípio da tipologia tributária, que decorrem das diferentes hipóteses de

incidência e bases de cálculo, ou mediante a aplicação dos critérios estabelecidos na regra-matriz de incidência tributária. Entre essas regras-matrizes, três delas podem ser reconhecidas na interpretação do "caput" do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal: o imposto sobre a realização de operações mercantis, o imposto sobre a prestação de serviço de comunicação e o imposto sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. A quarta regra-matriz de incidência tributária do ICMS se encontra na alínea "a" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição, a qual foi introduzida por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001 e trata do ICMS-Importação.

Todas essas quatro regras-matrizes de incidência tributária do ICMS partilham a característica comum de serem não cumulativas. O inciso I e II do § 2º do artigo 155 da Constituição estabelecem o princípio da não cumulatividade do ICMS, permitindo a compensação do imposto devido em cada operação relacionada à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado em operações anteriores, seja pelo mesmo estado, por outro estado ou pelo Distrito Federal. A interpretação do princípio da não cumulatividade é incumbida aos intérpretes do direito, à jurisprudência, bem como aos cidadãos, comunidades e grupos envolvidos na vigência e eficácia da norma, reconhecendo o forte valor axiológico da norma constitucional e seu impacto no sistema tributário, notadamente no subsistema do ICMS.²⁰

1.2.2.3 IPI

O IPI, ou Imposto sobre Produtos Industrializados, é um tributo de competência federal que está previsto na CRFB ²¹ e no Código Tributário Nacional.²² É caracterizado por seguir o princípio da seletividade, ou seja, é normalmente associada à ideia de atender às necessidades humanas, como alimentação, vestuário, medicamentos,

²⁰ Carrazza, R. A. (2006). ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 234

²¹ Art. 153, IV da CRFB: "Compete à União instituir impostos sobre: IV produtos industrializados."

²² Art. 46 do CTN: "O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, 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."

habitação, entre outros, que podem variar de acordo com o tempo e o local. No entanto, o alcance desse princípio não se esgota nessas considerações. Nesse sentido, uma área bastante propícia para evidenciar a importância da seletividade nos dias atuais é aquela que pode ser denominada de "tributação ecológica".

Essa seletividade busca incentivar o consumo de produtos considerados essenciais para a população, como medicamentos e alimentos, que possuem alíquotas mais baixas. Por outro lado, os produtos supérfluos e não essenciais, como bebidas alcoólicas e cigarros, possuem alíquotas mais elevadas como forma de desestimular seu consumo e compensar seus impactos negativos para a saúde pública

De fato, a Constituição estabelece que "todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado", atribuindo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as gerações atuais e futuras. Diante dessa determinação constitucional, fica evidente que tudo o que estiver relacionado aos propósitos da produção industrial de bens deve estar em consonância com o princípio da seletividade. Adicionalmente, a necessidade de valorizar, inclusive do ponto de vista tributário, a proteção ambiental foi reforçada pela Emenda Constitucional 42/2003, que alterou o artigo 170, inciso VI, da Constituição, estabelecendo tratamento diferenciado para bens e serviços que não prejudicam o meio ambiente, mas contribuem para a sua preservação.

Como é de conhecimento, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), até a promulgação da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, era originalmente rotulado como "imposto sobre consumo de mercadorias". Contudo, apesar da mudança em sua denominação, ele manteve, sob uma perspectiva econômica, características que se voltam mais para o consumo de produtos do que para a sua produção industrial em si.²³

Por conseguinte, de acordo com essa perspectiva, o IPI tem sido utilizado como uma ferramenta de direcionamento político-econômico, seja facilitando a realização de operações consideradas necessárias, úteis ou convenientes para a sociedade, seja dificultando, por meio de alíquotas mais elevadas, a realização de outras operações que não estejam alinhadas com o interesse coletivo. É por essa razão que, em algumas transações envolvendo produtos industrializados de luxo, as alíquotas devem ser

²³ Eduardo. D. B. (2009) IPI: Princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, p. 53.

substancialmente altas, enquanto em outras operações, a incidência do imposto não deve ocorrer, ou, se ocorrer, deve ser em níveis bastante reduzidos.²⁴

Em resumo, o IPI é um imposto federal que tem como objetivo incentivar o consumo de produtos essenciais para a população e desestimular o consumo de produtos supérfluos e prejudiciais à saúde. Sua alíquota varia de acordo com a importância do produto, seguindo o princípio da seletividade.

Para tornar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) mais flexível e adequado, é possível usar diferentes técnicas que mudam a quantidade de imposto que as pessoas pagam. Isso inclui usar diferentes taxas de imposto, alterar as regras de cálculo do imposto e dar benefícios fiscais. No entanto, na prática, a maneira mais comum de tornar o IPI seletivo é ajustando as taxas de imposto. Por exemplo, é comum usar uma taxa de imposto zero para alguns produtos. Isso significa que as pessoas não precisam pagar esse imposto ao comprar esses produtos.

Isso é semelhante à ideia de isenção, onde o governo decide não cobrar impostos sobre certos produtos, tornando-os mais acessíveis para as pessoas. Em resumo, as taxas de imposto do IPI podem variar, podendo ser zero, dependendo da importância social do produto industrializado colocado no mercado. Isso significa que produtos que têm um alto valor social podem ser isentos do IPI para torná-los mais acessíveis.²⁵

1.2.4 PIS/PASEP

O PIS/PASEP, estabelecido pelo artigo 239 da CRFB²⁶, é uma contribuição social que pertence a uma categoria tributária diferente dos demais impostos mencionados. Essa contribuição²⁷ foi criada por leis complementares distintas, a LC nº 7/70 para o PIS e a LC nº 8/70 para o PASEP, e posteriormente unificadas.

²⁴ Eduardo. D. B. (2009) IPI: Princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, p. 53.

²⁵ Eduardo. D. B. (2009) IPI: Princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, p. 56.

²⁶ Art. 239 da CRFB: “ A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. ”

²⁷ Como previsto na legislação tributária brasileira, as contribuições são consideradas uma espécie de tributo. Nesse sentido, é importante salientar que o PIS/PASEP é um tributo que se enquadra no grupo das contribuições.

Diferentemente dos impostos, o PIS/PASEP é uma subespécie de contribuição social prevista no artigo 149 da CRFB.²⁸ Essa contribuição social tem como objetivo financiar políticas públicas específicas, como programas de seguridade social e assistência social, entre outros.

É um tributo vinculado, uma vez que tanto a sua incidência quanto a sua destinação estão especificadas em lei. Ao contrário dos impostos, que são tributos sem vinculação específica, as contribuições sociais são destinadas ao financiamento de programas específicos, como o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. De acordo com a CRFB, a receita proveniente dessas contribuições deve ser usada para financiar o seguro-desemprego e o abono salarial.

Existem três situações em que ocorre a incidência do PIS/PASEP: quando uma pessoa jurídica de direito privado tem faturamento mensal, quando uma entidade sem fins lucrativos paga salários e utiliza a folha de pagamento como base de cálculo, ou quando uma pessoa jurídica de direito público interno arrecada receita, utilizando-a como valor tributável.

1.2.5 COFINS

A COFINS, prevista no artigo 195, inciso I, alínea b) da CRFB ²⁹, foi criada pela Lei Complementar n° 70 de 1991³⁰, inicialmente denominada Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social. Desde sua criação, passou por várias mudanças, principalmente por meio da Lei n° 9.718 de 1998, da Medida Provisória n° 2.158-35 de

²⁸ Art. 149 da CRFB: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

²⁹ Art. 195 da CRFB: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento.”

³⁰ Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social. DOU de 31.12.1991.

2001 e da Lei nº 10.833 de 2003. Esta última, além de unificar as bases de cálculo de dois tributos, também introduziu o regime não cumulativo para a COFINS.

De acordo com a visão de Luiz Celso de Barros, a COFINS foi criada com o propósito exclusivo de financiar as despesas relacionadas às atividades essenciais das áreas de saúde, previdência e assistência social. Essa contribuição é devida por pessoas jurídicas de direito privado que faturem mensalmente, bem como aquelas equiparadas para fins de Imposto de Renda.³¹

O autor também considerou que a criação da COFINS foi motivada pelo que está disposto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal do Brasil. Esse artigo determina que o financiamento da seguridade social deve ocorrer por meio da contribuição de toda a sociedade, de maneira direta e indireta, de acordo com a lei. Isso inclui recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além das contribuições sociais do empregador, da empresa e de entidades equivalentes, incidentes sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho.

Conseqüentemente, o autor conclui que parte da doutrina argumenta que contribuições como a COFINS, longe de representarem uma categoria tributária distinta, seriam, na verdade, impostos ou taxas com um propósito específico. Portanto, a COFINS seria uma espécie de híbrido, às vezes assemelhando-se a um imposto e outras a uma taxa, mas todas as suas características a classificariam como um tipo de tributo.

É importante ressaltar que a COFINS é uma contribuição, conforme estabelecido pelas leis complementares que a criaram, e está vinculada à Seguridade Social. Ela compartilha muitas semelhanças com o PIS em relação à sua base de cálculo e questões jurídicas que geram controvérsias nos tribunais em todo o país. A COFINS corresponde à arrecadação de aproximadamente 3% ou 7,6% sobre o faturamento das empresas, dependendo do regime de tributação, que pode ser cumulativo ou não-cumulativo.³²

Sua base de cálculo é o faturamento mensal das empresas, sendo que a alíquota varia de acordo com a atividade econômica desenvolvida. É importante ressaltar que a COFINS é um tributo vinculado, ou seja, sua receita é destinada exclusivamente para o

³¹ Barros, L. C. de. (2008). Direito Tributário. (2 ed.) São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda, p. 152-153.

³² Barros, L. C. de. (2008). Direito Tributário. (2 ed.) São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda, p. 152-153.

financiamento da seguridade social. Além disso, existem algumas particularidades em relação a sua incidência, como a possibilidade de exclusão de determinadas receitas do cálculo da base de cálculo, bem como a possibilidade de créditos em relação a determinadas despesas.

1.3 IMUNIDADE E BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro é complexo e controverso, e além dos tributos que incidem sobre o consumo, é importante considerar as imunidades e benefícios fiscais. As imunidades são garantias constitucionais que protegem setores específicos da economia da incidência de impostos, enquanto os benefícios fiscais são medidas concedidas pelo Estado para estimular o desenvolvimento econômico. No entanto, é importante avaliar cuidadosamente cada benefício fiscal concedido para garantir que esteja alinhado com os objetivos de desenvolvimento econômico e social do país e não prejudique a arrecadação de impostos e a justiça fiscal.

As imunidades são fundamentadas nos termos e limites definidos pela própria Constituição e não devem entrar em conflito com a autonomia e competência tributária da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal. Portanto, essas entidades só podem criar tributos que incidam sobre situações que não estejam protegidas pelas regras constitucionais que tratam das imunidades.

Seguindo a definição do jurista Paulo de Barros Carvalho, imunidade refere-se a um conjunto específico e claramente identificável de normas jurídicas presentes na Constituição da República, que estabelecem de forma explícita a incapacidade das entidades políticas de direito constitucional interno para promulgar leis que instituem tributos sobre situações particularmente definidas e suficientemente caracterizadas.³³

Embora as imunidades tributárias e benefícios fiscais tenham objetivos relacionados à política fiscal, as imunidades são estabelecidas pela Constituição e não podem ser tributadas pelos entes federativos, enquanto os benefícios fiscais são normas infraconstitucionais que concedem vantagens tributárias.

³³ Carvalho, P. de B. (2018). *Direito Tributário: linguagem e método*. (7. ed.) revista. São Paulo: Noeses, p. 379.

Posto que as imunidades possam ter objetivos semelhantes aos benefícios fiscais, elas são diferentes em termos de sua base legal e princípios subjacentes. Enquanto os benefícios fiscais são estabelecidos pelos entes federativos em nível infraconstitucional, as imunidades têm sua base na Constituição e não podem ser tributadas por nenhum ente.

Além disso, as imunidades tributárias que podem afetar a livre concorrência e a atividade empresarial do Estado quando este atua no mercado de forma lucrativa. Por exemplo, a interpretação ampla da imunidade recíproca entre os entes federativos poderia criar desequilíbrios no mercado, favorecendo as empresas estatais em relação às empresas privadas. Portanto, o texto argumenta que as atividades empresariais do Estado com fins lucrativos devem ser tributadas, a fim de evitar distorções na concorrência.³⁴

1.4 BENEFÍCIOS FISCAIS

Os benefícios fiscais são conhecidos como incentivos fiscais no Brasil, pois oferecem a possibilidade de não tributar. Consistem em medidas que oferecem incentivos regionais e sociais, por meio da extinção (reemissão), exclusão (isenção e anistia) ou redução (redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido) do crédito tributário.³⁵

Os incentivos regionais têm como objetivo estimular a expansão econômica de regiões menos desenvolvidas, como é o caso da Zona Franca de Manaus, localizada na região Norte do Brasil. Com essa medida, o objetivo é tornar a região mais atraente para empresas e investimentos, estimulando sua instalação e conseqüentemente o desenvolvimento econômico. Já os incentivos sociais têm como objetivo incentivar as empresas a colaborarem com atividades que beneficiem a sociedade, como desporto, cultura, tecnologia, inovação e pesquisa científica.

Empresas que possuem lucro real podem deduzir parte ou total dos gastos relacionados aos incentivos sociais. Esses benefícios fiscais são divididos em incentivos

³⁴ Carvalho, P. de B. (2018). *Direito Tributário: linguagem e método*. (7. ed.) revista. São Paulo: Noeses, p. 379.

³⁵ Rosa, J. (2005). *Manual de Direito Financeiro e Tributário* (18^a ed.). Rio de Janeiro: Renovar, p. 658.

federais, estaduais e municipais, além de existir também benefícios setoriais, que beneficiam empresas não pelo local onde estão instaladas, mas sim pela sua atividade econômica, visando o desenvolvimento dessa atividade.

É fundamental destacar que os benefícios fiscais devem obedecer aos princípios constitucionais³⁶, dentre eles o princípio da isonomia, que preconiza que pessoas ou situações que estão no mesmo patamar devem receber tratamento igual, enquanto aquelas que estão em patamares diferentes devem ser tratadas de forma desigual, na medida em que suas desigualdades exigirem para que se alcance a igualdade real.³⁷

Por fim, é importante salientar que a concessão de benefícios fiscais deve ser realizada através de lei elaborada pelo poder legislativo, já que o gestor público não pode abdicar de receita pública por sua própria vontade, observando assim o princípio da indisponibilidade do interesse e do patrimônio público.

1.5 PROBLEMÁTICAS DO SISTEMA ATUAL

O sistema tributário brasileiro é distinto em relação outros países com imposto unificado, pois conta com diversos impostos que incidem sobre o consumo e são divididos em diferentes competências entre os entes federativos. Como resultado, há um aumento nos custos da máquina pública, uma vez que cada ente precisa manter sua própria estrutura para lidar com as atividades relacionadas à arrecadação de tributos. Isso é ainda mais agravado pela grande quantidade de estados, municípios, Distrito Federal³⁸ e a União Federal no Brasil, o que acarreta um enorme gasto financeiro em coletar

³⁶ "O princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente para definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica de lhe dá sentido harmônico". MELLO, C. A. B. de. (2004) *Curso de direito administrativo*. (17^a ed.) São Paulo: Malheiros, p. 451.

³⁷ Nery, J. N. (1999). *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. (5^a ed). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 42.

³⁸ O Distrito Federal possui uma singularidade que o diferencia dos demais entes federativos do Brasil, visto que apresenta características tanto de municípios quanto de estados. Ademais, é na capital federal que se encontra a sede dos três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), conferindo ainda mais importância ao seu papel na governança do país.

tributos, incluindo gastos com profissionais, instalações, equipamentos e softwares. Esse cenário torna o sistema fiscal mais oneroso e ineficaz, dentre outros fatores.³⁹

Esse cenário é ainda mais agravado pela separação artificial das bases de consumo de mercadorias e serviços, bem como pela variedade de alíquotas aplicadas. Isso significa que muitos contribuintes acabam não cumprindo com suas obrigações tributárias. Esses problemas, por sua vez, prejudicam a capacidade do governo de arrecadar recursos necessários para investir em áreas importantes, como saúde, educação e infraestrutura.

A complexidade do sistema tributário brasileiro não só gera informalidade e inadimplência⁴⁰, mas também impacta diretamente o poder judiciário, que é muitas vezes obrigado a interpretar leis e normas para solucionar conflitos tributários. Esse contexto pode gerar um ativismo judiciário, que traz instabilidade jurídica para os contribuintes, já que eles ficam à mercê de diferentes interpretações jurisprudenciais.

Outra característica incomum do sistema tributário brasileiro é a tributação na origem, onde o tributo é pago onde o produto é produzido e não onde será consumido. Isso pode gerar distorções no mercado, como a chamada "guerra fiscal", em que os estados oferecem incentivos fiscais para atrair empresas e acabam gerando uma competição desleal entre eles. Essa prática pode trazer prejuízos tanto para o setor empresarial quanto para os cofres públicos, já que acaba diminuindo a arrecadação de tributos em alguns estados.⁴¹

1.6 GUERRA “FISCAL” ENTRE OS ESTADOS FEDERATIVOS

³⁹ Neto, J. A. (2018). A Reforma da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano. Obtido de <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37463>

⁴⁰ Conforme relatório de Doing Business, o Brasil está em uma posição desfavorável em termos de facilidade para fazer negócios, em grande parte devido ao sistema tributário complexo. CNI. (2019). Brasil precisa avançar na reforma tributária para melhorar ambiente de negócios, diz CNI. Obtido de <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/brasil-precisa-avancar-na-reforma-tributaria-para-melhorar-ambiente-de-negocios-diz-cni/>.

⁴¹ Oliveira, A. S. A. (2010) *Guerra Fiscal no Brasil: Uma Abordagem Jurídico-Econômica*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 17, n. 33, p. 231-260.

A "guerra fiscal" entre os estados federativos é uma prática comum no Brasil⁴², onde os estados oferecem incentivos fiscais para atrair empresas e investimentos. No entanto, essa competição desleal afeta negativamente a arrecadação de tributos em alguns estados e prejudica a economia do país como um todo. Além disso, conforme afirma Torres, "a guerra fiscal entre os Estados é uma ameaça ao federalismo e à cooperação entre as unidades da federação, podendo gerar distorções e prejuízos econômicos a curto, médio e longo prazo".⁴³

Observa-se que os benefícios fiscais só podem ser concedidos por meio de lei específica do ente federativo, em respeito à indisponibilidade do interesse e do patrimônio público, conforme estabelece o artigo 150, § 6º da CRFB.⁴⁴ Além de garantir a transparência e segurança jurídica, essa medida protege os recursos públicos e impede que benefícios fiscais sejam concedidos de forma arbitrária.

No entanto, em relação ao ICMS, a CRFB determina, no artigo 155, § 2º, XII, alínea g)⁴⁵, que os benefícios fiscais devem ser regulamentados por meio de Lei Complementar, que estabelecerá a forma de concessão e revogação dos mesmos. Dessa forma, a Constituição acolheu a Lei Complementar nº 24/1975, que determina que a concessão de isenção do ICMS pelos Estados deve estar em conformidade com os convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Caso um Estado decida conceder benefícios fiscais relacionados ao ICMS, é necessário que a regulamentação seja feita através de uma Lei Complementar, em conformidade com o que está previsto no artigo 155, § 2º, XII, alínea g) da CRFB. A LC

⁴² De acordo com o relatório Doing Business de 2018 e 2019, o Brasil é classificado como o 184º país em um ranking de 190 países em relação à facilidade de fazer negócios, principalmente devido à complexidade do seu sistema tributário. Braga, R. F. (2019). Estudos Aplicados de Direito Empresarial. São Paulo: Almedina Brasil, p. 132.

⁴³ Torres, R. (2014). *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar, p. 202.

⁴⁴ Art. 150, § 6º da CRFB: "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g."

⁴⁵ Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g) da CRFB: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

nº 24 de 1975⁴⁶ foi incorporada à Constituição de 1988 e estabelece que a isenção de ICMS deve seguir as regras dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. O parágrafo único da Lei Complementar determina as formas possíveis de benefícios fiscais para o ICMS, incluindo a redução da base de cálculo do imposto, a devolução total ou parcial do tributo, a concessão de créditos presumidos, entre outros incentivos financeiros-fiscais.⁴⁷ Além disso, a extensão das isenções já existentes também pode ser considerada.

Assim sendo, a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS não é determinada exclusivamente pelo poder legislativo estadual, mesmo se tratando de um imposto estadual. Na verdade, esses benefícios precisam ser aprovados por meio do convênio estabelecido na Lei Complementar nº 24.

A razão para essa exceção na regulamentação dos benefícios fiscais de ICMS reside no fato de que a responsabilidade pela criação e administração do ICMS, que é um dos impostos mais importantes na economia brasileira, é atribuída aos entes regionais (Estados), que geralmente o tributam na origem, ou seja, o imposto é pago ao Estado de onde a mercadoria é originária. Isso criou o que se chama de "guerra fiscal" entre os Estados, que competem para atrair empresas e, conseqüentemente, aumentar sua arrecadação.

Possivelmente, a intenção do legislador e do constituinte era que os Estados investissem em melhorias na infraestrutura local, a fim de tornar seus territórios mais atrativos para as empresas. Contudo, o que se observou foi uma competição por meio da concessão de benefícios fiscais. Esse tipo de prática, em alguns casos, vai contra as regras do mercado, que preconizam a proximidade entre produtores e seus consumidores ou fornecedores de matéria-prima. No Brasil, entretanto, empresas tendem a afastar-se dessas regras em busca de condições tributárias mais favoráveis. Além

⁴⁶ Art. 1º da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975: "As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei."

⁴⁷ Art. 1º, Parágrafo único da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975: " O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data."

disso, esse cenário gera uma necessidade crescente por especialistas em planejamento tributário.

Com o intuito de evitar a chamada "guerra fiscal" e impedir uma competição desenfreada entre os estados, a CRFB criou uma série de regras para regulamentar a concessão de benefícios fiscais no ICMS. O artigo 155, § 2º, inciso XII, g da Constituição estabelece alguns requisitos para a concessão desses benefícios, incluindo a necessidade de deliberação conjunta entre os estados e o Distrito Federal, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esse órgão, composto por secretários da Fazenda e Finanças dos estados e do Distrito Federal, é responsável por administrar e promover a celebração de convênios para a concessão ou revogação de benefícios fiscais relacionados ao ICMS. Tudo isso cria uma grande demanda por profissionais especializados em planejamento tributário, que buscam ajudar as empresas a se adaptarem a essa complexa e constantemente evoluindo regulamentação.⁴⁸

Para a concessão de benefícios fiscais, é necessária uma forte votação, conforme a LC 24 de 1975. De acordo com o artigo 2º, § 2º dessa lei, a decisão unânime dos Estados é necessária, e para sua revogação, são necessários 4/5 dos representantes presentes. Após a reunião do CONFAZ que determina o convênio, o resultado será publicado no Diário Oficial da União após 10 dias. Em seguida, cada Unidade da Federação tem 15 dias para publicar o decreto ratificando ou não o convênio. Se todas as Unidades da Federação não o ratificarem, o convênio é rejeitado. Se o convênio for ratificado, entrará em vigor no 30º dia após a publicação, e será vinculado a todas as Unidades da Federação, mesmo aquelas que não compareceram à reunião. Uma vez aprovado, será estipulado um acordo que estabelecerá as diretrizes para a concessão unilateral de benefícios fiscais, tais como anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos e prorrogação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias. Esta determinação está prevista no artigo 10 da Lei Complementar número 24 de 1975.

Destaca-se a importância da estrutura institucional criada na CRFB para regular a concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS e a preocupação do legislador em impedir uma competição predatória entre os estados brasileiros. Tal medida é

considerada excepcional, pois os benefícios fiscais são geralmente restritos a políticas nacionais, e evidencia a importância atribuída ao equilíbrio econômico entre as unidades federativas. A complexidade da legislação tributária e o seu impacto na economia do país ressaltam a necessidade de uma abordagem cautelosa para evitar práticas abusivas e garantir a sustentabilidade do sistema fiscal brasileiro.⁴⁹

Apesar de toda a legislação estabelecida para a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS, os Estados ainda encontram formas de conceder tais benefícios, muitas vezes de maneira inconstitucional, sem seguir os procedimentos necessários por meio do convênio. Isso ocorre porque os benefícios fiscais são vistos como uma ferramenta importante para impulsionar as economias estaduais, podendo gerar retornos financeiros significativos. Infelizmente, essa prática leva à chamada "guerra fiscal", uma competição predatória entre os estados que acaba prejudicando a economia.⁵⁰

A concorrência entre os Estados brasileiros para atrair empresas é uma realidade presente há décadas e tem sido um dos principais fatores para a ocorrência da chamada "guerra fiscal". Essa disputa envolve a concessão de benefícios fiscais que têm como objetivo incentivar as empresas a se estabelecerem em determinado Estado e, assim, impulsionar a economia local. No entanto, muitas vezes os custos desses benefícios acabam superando os ganhos, pois a redução de impostos pode gerar um impacto negativo na arrecadação e, conseqüentemente, comprometer a capacidade do Estado em atender outras necessidades da sociedade. É preciso encontrar um equilíbrio entre a busca por investimentos e o respeito às regras constitucionais e legais, a fim de garantir o desenvolvimento sustentável do país.

A situação fiscal dos Estados no Brasil é preocupante. Muitos deles estão em situação de endividamento crônico, o que faz com que dependam de ajuda financeira do Governo Federal para sobreviver. Acontece que, para cobrir os gastos dos Estados inadimplentes, o Governo precisa aumentar os impostos, o que acaba sobrecarregando a carga tributária da população que já cumpre com suas obrigações fiscais. Esse desequilíbrio fiscal gera uma grande injustiça, pois os cidadãos pagam mais impostos para cobrir os gastos dos Estados que não conseguem se sustentar por si mesmos. É

⁴⁹ Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado*. Rio de Janeiro: Forense, p. 151.

⁵⁰ Afonso, J.R. ICMS: *diagnósticos e perspectivas*. In: REZENDE, F. (2003). (org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV, p. 204.

preciso encontrar soluções para essa questão, para que a carga tributária seja justa e equilibrada para todos os contribuintes.

É importante destacar que um Estado não pode conceder benefícios fiscais sem observar os requisitos constitucionais e legais, mesmo que isso seja justificado como uma medida de defesa da economia local contra a ação inconstitucional de outros Estados. Em outras palavras, uma ilegalidade não pode ser usada como justificativa para outra. O Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre essa questão, afirmando que não há "compensação de inconstitucionalidades" ou "direito de vingança". Em um caso específico, o STF suspendeu uma norma do Estado do Paraná que utilizava uma norma inconstitucional como justificativa para não seguir os requisitos constitucionais para concessão de benefícios fiscais.⁵¹

A concessão de benefícios fiscais sem seguir as normas constitucionais e legais gera uma grande insegurança jurídica no Brasil. Em 2010, o STF ratificou uma concessão de benefício fiscal sem o respaldo de um convênio, o que evidencia a seriedade da situação.⁵²

Ao conceder um benefício fiscal sem cumprir todas as exigências legais, não é possível saber se essa norma é constitucional, ou seja, se está de acordo com os trâmites estabelecidos pela Constituição e pelas leis complementares. Empresas que confiam em uma norma aparentemente legal podem sofrer graves consequências se essa norma for considerada inconstitucional pelo poder judiciário. Nesse caso, a empresa terá que pagar todo o imposto que deveria ter sido pago, com juros e multa, como se o benefício fiscal nunca tivesse existido. Isso ocorre porque, em regra, ao se declarar uma norma inconstitucional, seus efeitos são retroativos desde a origem do vício e se aplicam a todos, não apenas àqueles que fizeram parte do processo. A insegurança jurídica gerada pela concessão de benefícios fiscais sem cumprir todas as exigências legais é um problema grave que precisa ser enfrentado no Brasil.

⁵¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.936 MC/PR em 19 de setembro de 2007, foi considerada inconstitucional uma norma do Estado do Paraná que concedia benefícios fiscais sem seguir os procedimentos estabelecidos pela Constituição Federal.

⁵² A Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421/PR, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio, é um exemplo da falta de segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais. Em decisão publicada em 05.05.2011, o tribunal concedeu um benefício fiscal sem que o procedimento exigido pela Constituição Federal fosse seguido. Essa decisão pode gerar incerteza jurídica e inibir investimentos no estado do Paraná. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14352363/acao-direta-deinconstitucionalidade-adi-3421-pr>.

Em decorrência dos efeitos prejudiciais que a concessão de benefícios fiscais sem o devido respaldo legal pode gerar para empresas e sociedade em geral, o STF tem se posicionado pela inconstitucionalidade de algumas normas nesse sentido. Contudo, a fim de minimizar os impactos negativos decorrentes de uma decisão *ex tunc*, ou seja, com efeitos retroativos, o tribunal passou a utilizar a chamada "modulação dos efeitos", que permite que a norma, mesmo inconstitucional, tenha efeitos *ex nunc*,⁵³ ou seja, a partir da decisão em diante, não retroagindo à época em que foi aplicada. Com essa medida, os efeitos da retirada da norma do ordenamento jurídico são aplicados a partir da data da decisão, mesmo que ela seja considerada como se nunca tivesse existido.

Em decorrência da frequência de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) que questionavam a concessão de benefícios fiscais pelos Estados sem convênio, o STF começou a permitir a modulação dos efeitos de suas decisões, o que possibilitou que as leis consideradas inconstitucionais tivessem efeitos somente a partir da decisão, e não retroagissem à época em que foram aplicadas.⁵⁴

Em 2017, a *Leading Case* RE 851421 trouxe uma nova perspectiva sobre a questão da guerra fiscal do ICMS. O STF permitiu que, mediante consenso alcançado no CONFAZ, os Estados e o Distrito Federal pudessem perdoar dívidas tributárias decorrentes do gozo de benefícios fiscais reconhecidos como inconstitucionais pela Corte.⁵⁵ Com isso, foram instituídas a Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017

⁵³ A adaptação dos efeitos de uma decisão do Supremo Tribunal Federal é o efeito que se aplica a partir do momento da decisão, ou seja, daqui em diante. Essa prática foi estabelecida pela Lei 9.868/1999, que regula a Ação Direta de Inconstitucionalidade e a Ação Declaratória de Constitucionalidade. A iniciativa para estabelecer essa prática foi do Ministro Gilmar Mendes de acordo com a notícia: Supremo volta a negar modulação de efeitos em caso sobre guerra fiscal. (06 de 08 de 2020). Conjur- Consultor Jurídico. Obtido de <https://www.conjur.com.br/2020-ago-06/supremo-volta-negar-modulacao-guerra-fiscal>. No entanto, em um caso envolvendo guerra fiscal, o Supremo Tribunal Federal decidiu não aplicar a modulação dos efeitos da decisão.

⁵⁴ Em 2011, foi declarada a inconstitucionalidade parcial da Emenda Constitucional 62/2009, que tratava da cobrança de contribuição previdenciária sobre o salário de contribuição. A decisão, contudo, foi modulada para que seus efeitos tivessem aplicação somente a partir da data de publicação da ata de julgamento, ou seja, 09/03/2017. Na ocasião, a modulação dos efeitos foi justificada pelo fato de que a inconstitucionalidade declarada pela Corte poderia gerar impactos financeiros e orçamentários significativos tanto para a União quanto para os entes federados. Assim, a modulação serviu como uma forma de minimizar esses impactos e permitir uma transição adequada para a nova situação jurídica. Obtido de: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI4357decisao.pdf>.

⁵⁵ O Recurso Extraordinário nº 851421 julgou a questão do perdão de dívida tributária decorrente de benefícios fiscais concedidos de forma inconstitucional. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>

e o Convênio ICMS nº 190/2017,⁵⁶ que autorizam os Estados e o Distrito Federal a deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários constituídos em razão dos benefícios fiscais inconstitucionais⁵⁷, bem como a reinstituição desses benefícios fiscais de forma adequada à CRFB.

Para equilibrar o sistema de isenções fiscais entre os Estados brasileiros e diminuir as disputas entre eles, foi adotada uma medida de regularização. Com essa ação, os Estados que concederam benefícios e isenções fiscais de forma inconstitucional puderam restituí-los, enquanto aqueles que não haviam concedido puderam instituí-los. Essa ação teve como objetivo promover uma maior harmonização fiscal entre os Estados, evitando a concorrência desleal na concessão de incentivos fiscais. Com isso, espera-se que haja uma maior segurança jurídica para as empresas, bem como uma maior justiça fiscal para os cidadãos.

Apesar de todos os esforços em resolver a questão da guerra fiscal entre os Estados, a decisão do Supremo Tribunal Federal e a criação da Lei Complementar 160/2017 não foram suficientes para evitar a continuidade da concessão de novos benefícios e isenções fiscais sem autorização prévia do CONFAZ.⁵⁸

⁵⁶ Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 190/2017: “ Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio. § 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.”

⁵⁷ Art. 1º da Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017 : “Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar; II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.”

⁵⁸ Em julgamento realizado em 19/10/2016, o STF, no RE 574.706/PR, declarou a inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Foi negado o pedido de modulação dos efeitos da decisão, o que significa que a decisão produziu efeitos retroativos, atingindo as operações realizadas antes da decisão. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4783412>.

Além disso, a regra de incidência na origem é cheia de exceções, o que torna o sistema ainda mais complexo e dificulta a harmonização e padronização do sistema tributário. Com isso, o STF decidiu não modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade⁵⁹, aumentando a incerteza jurídica e a disputa fiscal entre os Estados.⁶⁰

⁵⁹ Ainda que se reconheça a relevância da segurança jurídica, esta não pode servir de álibi para a manutenção de normas que, em verdade, afrontam a Constituição. O princípio da supremacia constitucional impõe ao Poder Judiciário, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, a edição de decisão que reflita a vontade da Constituição, sem ressalvas ou restrições casuísticas", afirmou o ministro Luís Roberto Barroso, em julgamento no STF em 08/05/2019. Obtido em <https://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=424773>. Sobre isso, a notícia a seguir: "Modulação não pode proteger lei inconstitucional", diz ministro do STF (06/05/2021). *Conjur*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-mai-06/modulacao-nao-proteger-lei-inconstitucional-diz-ministro-stf>

CAPÍTULO II – O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA

2.1 O IVA NA UNIÃO EUROPEIA

Em 1960, um grupo chamado Comissão começou a estudar como melhorar as finanças públicas dos países que eram parte de algo chamado Mercado Comum. Eles queriam que o Mercado Comum funcionasse como um mercado onde todos pudessem negociar mais livremente. Esse grupo pediu a um time de especialistas em impostos, chamado Comitê Neumark, para ajudar.

O Comitê Neumark olhou para como os impostos afetavam as compras e vendas entre os países. Eles disseram que seria bom ter um imposto que não afetasse muito o comércio entre os países, algo chamado de "imposto neutro". Eles sugeriram o uso de um imposto chamado IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado). Outros tipos de impostos que eram usados não traziam tanto dinheiro como o IVA.

Eles recomendaram que esse imposto IVA fosse aplicado apenas até certo ponto, principalmente até os intermediários que vendem para os lojistas. Eles também falaram sobre a possibilidade de um imposto especial para os lojistas.

Naquela época, somente a França tinha esse imposto IVA, mas apenas até os intermediários. Somente em 1968 é que eles estenderam esse imposto até os lojistas. As diretrizes de 1967 diziam que todos os países deveriam adotar o imposto IVA até uma certa data, mas não todas as regras do imposto eram iguais para todos. Alguns países adotaram mais tarde, como a Bélgica e a Itália.

As regras para esse imposto IVA não eram iguais para todos os países. Algumas coisas, como quem estava isento de pagar o imposto ou como os serviços eram taxados, ficaram a critério de cada país. Eles também permitiram que se aplicasse taxas de 0% para certas coisas importantes para a sociedade. E deixaram os países terem regras especiais para empresas pequenas e agricultura. Quanto às taxas, eles disseram que os países poderiam escolher, mas proibiram taxas que resultassem em impostos menores do que os custos de produção.

Depois de um tempo, houve uma próxima etapa na Comunidade Europeia para harmonizar (tornar mais parecidos) os impostos sobre o valor agregado (IVA) entre os países membros. Eles tomaram uma decisão em 21/04/1970 que mudou a forma como

a Comunidade arrecadava dinheiro. Agora, em vez de os países contribuírem financeiramente, a Comunidade usava seus próprios "recursos" obtidos do IVA. Isso significa que o dinheiro vinha dos impostos sobre produtos e serviços, e isso ajudava a Comunidade a funcionar.

Eles queriam que o cálculo do IVA fosse igual em todos os países para que o sistema fosse justo. Para fazer isso, eles criaram diretrizes chamadas "Diretivas". Eles fizeram várias diretrizes para alcançar esse objetivo, mas nem todos os países as seguiram exatamente da mesma maneira. Isso levou a algumas diferenças em como o IVA era aplicado.

Também houve discussões sobre quais atividades seriam tributadas ou isentas de impostos. Algumas atividades poderiam ter tratamento diferente temporariamente, enquanto se adaptavam às mudanças. Isso levou a ajustes nas regras ao longo do tempo.

Eles também tentaram lidar com questões especiais, como impostos sobre bens usados, arte e antiguidades, e até mesmo como lidar com o ouro, que é usado tanto como matéria-prima quanto como investimento.

Apesar das dificuldades, a aprovação das diretrizes representou um passo importante na harmonização dos impostos dentro da Comunidade Europeia, visando evitar cobranças duplicadas e situações onde os impostos não fossem aplicados. Cada país membro levou um tempo diferente para adotar essas diretrizes em suas leis nacionais.

Em 1985, na Cimeira de Milão, a Comissão Europeia apresentou um plano chamado Livro Branco para criar um "mercado interno" até 1992. Eles queriam eliminar todas as fronteiras entre os países da Comunidade Europeia - tanto as físicas, quanto as técnicas e as fiscais. Isso significava que queriam que as coisas pudessem circular livremente entre os países.

Para fazer isso, eles precisavam mudar as regras e os impostos. O Ato Único Europeu, em 1987, fez as mudanças necessárias nos acordos existentes.

Um grande desafio era lidar com os impostos sobre o valor agregado (IVA). Eles queriam que o IVA fosse calculado de forma igual em todos os países, tanto para as vendas dentro de cada país quanto para as vendas entre países da Comunidade. Isso levaria a tributar as exportações para a Comunidade e não tributar as importações.

Eles também queriam aproximar as taxas de IVA entre os países para evitar que as pessoas comprassem coisas em outros países devido a diferenças de preço devido ao imposto.

Para tornar tudo mais justo, eles sugeriram criar uma câmara de compensação para garantir que os países exportadores pagassem uma parte do imposto aos países importadores.

Mas os países não concordaram com todas essas ideias. Alguns preferiam ajustar as taxas com base na concorrência do mercado. Outros estavam preocupados com as perdas financeiras e discordavam da ideia da câmara de compensação.

Eles também falaram sobre como lidar com as vendas por correspondência e vendas à distância, onde as pessoas compravam coisas sem estar fisicamente presentes. Eles mudaram regras para meios de transporte, para garantir que o imposto fosse pago no país de destino.

Ao longo desse processo, várias diretrizes e mudanças nas regras foram propostas e implementadas para lidar com essas questões complexas, todas visando a criação de um mercado interno sem fronteiras dentro da Comunidade Europeia.⁶¹

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é amplamente reconhecido como um marco de sucesso no campo da fiscalidade. Com quase duzentos países em todo o mundo adotando esse modelo de imposto sobre transações, o mérito de sua concepção é atribuído a Maurice Lauré, um inspetor de finanças francês. Embora se possa associar o IVA principalmente à União Europeia, onde é comumente utilizado, é importante ressaltar que sua influência vai além desse espaço regional e se estende a várias nações. A adoção generalizada do IVA é um testemunho de sua eficácia como um sistema de tributação que permite a arrecadação de impostos de forma justa e eficiente, contribuindo para o funcionamento adequado das economias e financiamento de serviços públicos essenciais.⁶²

Ele é implementado em todas as fases da cadeia econômica, incidindo apenas sobre o valor adicionado em cada etapa. Esse método garante um impacto suave para

⁶¹ CORREIA, A. (1995). *O iva na união europeia – as dificuldades do processo de harmonização. Seqüência estudos Jurídicos Políticos*, 16(31), 42–53, p. 43-48. Obtido em <https://doi.org/10.5007/%x>

⁶² Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 09.

os contribuintes, ao mesmo tempo em que resulta em uma receita substancial para o Estado. Essa estrutura tributária busca uma coleta de impostos eficiente e equitativa, garantindo a estabilidade financeira do Estado.

Uma outra característica que merece destaque é a facilidade de administração do IVA. Esse imposto é auto gerenciável, pois os contribuintes precisam ter a nota fiscal referente à transação anterior para deduzir o valor devido. Em outras palavras, os próprios contribuintes, como sujeitos passivos, realizam um "controle cruzado" entre o imposto a ser pago e o valor já arrecadado, em um exercício de autofiscalização que reduz a necessidade de controle e cobrança por parte do governo.

Além disso, o IVA é considerado um imposto neutro, pois, em geral, apenas o consumidor final suporta a carga tributária, sem influenciar a cadeia produtiva de bens ou serviços. Isso significa que o IVA não gera distorções na alocação de recursos nem interfere nas decisões de produção e consumo das empresas. Essa neutralidade contribui para a estabilidade econômica e permite que o imposto cumpra sua função de arrecadação sem impactos significativos na atividade produtiva.⁶³

2.2 O IVA EM PORTUGAL

Desde o dia 1º de janeiro de 1986, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) tem sido a base do sistema de tributação do consumo em Portugal. Quando Portugal aderiu à então Comunidade Econômica Europeia- CEE, foi acordado um período de transição de três anos a partir da data de adesão para a implementação do sistema comum de IVA. No entanto, essa opção de período transitório não foi utilizada, e a legislação referente a esse imposto entrou em vigor em 1º de janeiro de 1986, coincidindo com a data de entrada de Portugal na CEE.

Essa situação ocorreu devido aos problemas enfrentados com o Imposto sobre Transações, que era um imposto aplicado apenas no nível dos atacadistas e incapaz de gerar as receitas desejadas. Isso resultava em uma taxa elevada concentrada no estágio de atacado e no aumento de casos de fraude e evasão fiscal. Além disso, esse imposto mostrou-se inadequado para tributar os serviços.

⁶³ Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 20

Com a introdução do IVA, houve uma expansão significativa do escopo do imposto. Enquanto o Imposto sobre Transações incidia apenas sobre produtores e atacadistas, o IVA passou a incluir também os prestadores de serviços e os varejistas. Isso ampliou a base de contribuintes sujeitos ao imposto e permitiu uma tributação mais abrangente no setor de serviços.⁶⁴

2.3 PREVISÃO LEGAL DO IVA EM PORTUGAL E NA UNIÃO EUROPEIA

Em 1967, o Conselho Europeu estabeleceu por meio das Diretivas 67/227/CE e 67/228/CEE que a União Europeia adotaria um sistema de tributação compartilhado sobre o consumo em toda a comunidade, aplicável tanto às operações internas dentro de cada Estado-Membro quanto às operações intra-UE. Com o intuito de promover uma harmonização nos sistemas internos e comunitários, optou-se pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), cujas disposições estão contempladas no artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia⁶⁵ e no 1º artigo da Diretiva 2006/112/CE, datada de 28 de novembro de 2006.⁶⁶

No entanto, durante a eliminação das barreiras fiscais entre os Estados Membros da União Europeia em 1992, percebeu-se que não havia um preparo técnico adequado para a plena utilização desse regime. Para superar essa questão, foi desenvolvido um regime transitório, conforme previsto na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, estabelecendo uma transição para o regime definitivo, o qual tem sido buscado até o presente com sucessivas alterações, sendo a mais recente a Diretiva 2018/1910, datada de 4 de dezembro de 2018.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) representa o maior exemplo de harmonização fiscal na União Europeia, uma vez que todo país que se integra à

⁶⁴ Palma, C. C. (2019). Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina, p. 44

⁶⁵ Artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia: “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.”

⁶⁶ Artigo 1º da DIVA: “1. A presente diretiva estabelece o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).”

Comunidade deve renunciar aos tributos relacionados ao consumo em prol da adoção do IVA em seu lugar. Por conseguinte, o imposto se torna um modelo obrigatório de tributação nas transações internas e entre os estados membros.

Essa abordagem reduz a margem de ação dos legisladores nacionais, uma vez que eles ficam limitados pelas normas da União Europeia, resultando em um imposto mais estável, sujeito a menos alterações. Com essa estrutura comum, busca-se aprimorar a integração econômica entre os países membros e fortalecer a cooperação em termos fiscais dentro da União Europeia.

No entanto, é importante ressaltar que esse sistema não se encontra completamente harmonizado em toda a comunidade europeia, pois certas questões, como infrações e outras situações excepcionais, podem variar de acordo com as características de cada país. Isso significa que, apesar do esforço de implementar uma estrutura comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) entre os Estados Membros, ainda existem diferenças e nuances que podem afetar a aplicação e interpretação do imposto em níveis locais. Essas variações podem surgir devido a diferentes abordagens legislativas, tradições jurídicas e contextos econômicos específicos em cada país, o que resulta em uma harmonização parcial do IVA na União Europeia.

No contexto de Portugal, o IVA é regulamentado por um conjunto de leis e regulamentos. O sistema é composto pelo Regime Geral, que é regido pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), estabelecido pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro. Esse regime se aplica às transações realizadas no país.

Ademais, para as transações entre os países da União Europeia, utiliza-se o Regime do IVA nas Transações Intra-UE e Bens (RITI), definido pelo Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro. Essa regulamentação específica garante uma abordagem adequada para a aplicação do IVA em transações nacionais e internacionais no contexto português.

Vale frisar que em se tratando de transações entre países da União Europeia (internacionais): Nesse caso, o IVA é aplicado no destino. Isso quer dizer que o vendedor calcula o IVA de acordo com a taxa vigente em seu próprio país, mas quando vende para

um cliente em outro país da União Europeia, o comprador é quem paga o IVA de acordo com a taxa em vigor no país de destino.

Existem diversos Regimes Especiais previstos para a aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. Alguns desses regimes estão estabelecidos diretamente no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e em leis especiais.

Entre os regimes previstos no próprio CIVA, destacam-se: o Regime especial de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis; o Regime especial de isenção; o Regime forfetário para a agricultura; o Regime dos pequenos retalhistas; e o Regime de tributação dos combustíveis líquidos.⁶⁷

Já os regimes previstos em leis especiais incluem: o Regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades;⁶⁸ o Regime aplicável às Agências de Viagens e operadores de circuitos turísticos;⁶⁹ o Regime particular do tabaco;⁷⁰ o Regime de IVA de caixa (RIC);⁷¹ o Regime especial do ouro para investimento;⁷² e o Regime especial de renúncia à isenção nas operações imobiliárias.⁷³

Esses Regimes Especiais oferecem condições e regras específicas de tributação do IVA, levando em consideração as particularidades de cada setor ou tipo de transação. Eles são estabelecidos para garantir um tratamento adequado e adaptado às

⁶⁷ Governo de Portugal. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Decreto-Lei nº394-B/84, de 26 de dezembro de 1984. Obtido de <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2008-34500675>.

⁶⁸ Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de Outubro) Esse regime tem como objetivo principal regular a aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nessas transações.

⁶⁹ (Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de Julho) Visa em especial regular e supervisionar a atividade dessas empresas, garantindo a proteção dos direitos dos consumidores e promovendo a qualidade e segurança dos serviços turísticos.

⁷⁰ (Decreto-Lei nº 346/85, de 23 de Agosto) regula a produção, comercialização, consumo e tributação do tabaco, visando a proteção da saúde pública e a prevenção do consumo prejudicial desse produto.

⁷¹ Estabelecido pelo Decreto-Lei nº 71/2013, de 30 de maio, tem como objetivo principal aliviar a carga financeira das empresas ao permitir o adiamento do pagamento do IVA até ao momento em que recebem efetivamente o pagamento dos seus clientes.

⁷² É uma modalidade específica de tributação aplicável à compra, venda e detenção de ouro destinado a investimento em Portugal. Encontra-se previsto no Anexo ao Decreto-Lei nº 362/99, de 16 de setembro. Busca incentivar e regulamentar o investimento em ouro, fornecendo uma estrutura fiscal mais favorável para transações.

⁷³ É regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro. Trata da renúncia à isenção IVA nas operações de compra e venda de imóveis, permitindo que os sujeitos passivos possam optar por tributar tais operações.

necessidades das diferentes atividades econômicas e situações específicas no âmbito do IVA em Portugal.

2.6 CARACTERÍSTICAS E FUNCIONALIDADE DO IVA

O cerne mais crucial⁷⁴ e intrínseco ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) reside no princípio da imparcialidade, também reconhecido como o princípio da não distinção. Este preceito se harmoniza com outros alicerces desse tributo, tais como os princípios da equidade no tratamento, da proibição de dupla tributação e da carência de imposição. Trata-se de um direcionamento que estabelece um imperativo regulador de uniformidade no tratamento de bens análogos, para além de estipular que o IVA comunitário deve incidir de maneira uniforme em todas as transações, sem considerar a envergadura da produção e da disseminação do produto ou serviço.

É importante frisar que a imparcialidade do tributo é perceptível tanto no âmbito interno quanto externo, seja em relação à produção - não provocando modificações na configuração dos métodos produtivos dos fabricantes - seja no contexto do consumo - não exercendo influência nas decisões dos consumidores acerca dos produtos ou serviços a serem adquiridos.

Dentro da União Europeia, vigora um sistema conhecido como sistema de dedução financeira. Esse sistema se fundamenta no princípio geral da dedução do IVA, sem exceções significativas além das previamente estipuladas. Isso quer dizer que, em linhas gerais, as empresas têm o direito de deduzir o valor do IVA pago em suas compras (tanto diretas quanto indiretas) da quantia total do IVA que eles precisam entregar ao governo decorrente das vendas realizadas.⁷⁵

⁷⁴ Nesse sentido, Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11^a ed.). Coimbra: Almedina, p. 581: “A neutralidade fiscal traduz-se em o IVA, porque incide apenas sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, não dar origem ao imposto sobre imposto como acontece no imposto cumulativo em que o imposto liquidado e cobrado em cada uma das fases do circuito económico entrega a base tributável do imposto nas fases seguintes.”,

⁷⁵ Conforme decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia datada de 21 de Setembro de 1999, relativa ao processo *Rompelman*, de número 268/83, “o regime das deduções instituído visa libertar o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou resultados dessas atividades, na condição de estarem elas próprias, sujeitas ao IVA”.

Esse sistema de dedução engloba todas as despesas relacionadas à atividade comercial, incluindo tanto os gastos diretos quanto os indiretos. Isso significa que as empresas podem considerar os gastos que tiveram para conduzir suas operações, desde os custos óbvios até os menos evidentes, ao calcular o valor de IVA a ser deduzido. Isso contribui para garantir que as empresas não sejam excessivamente taxadas, uma vez que podem abater o valor do imposto que já foi pago em diferentes etapas do processo de produção e venda.

Conforme estipulado no artigo 2.º da Primeira Diretiva IVA⁷⁶, o princípio subjacente ao sistema comum do IVA é a aplicação de um imposto geral sobre o consumo que seja estritamente proporcional ao preço dos bens e serviços. Essa proporcionalidade é mantida independentemente do número de transações ocorridas durante as fases anteriores de produção e distribuição antes da tributação. Em outras palavras, o objetivo é garantir que o imposto incidirá de forma justa e equitativa, considerando o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva e de forma a não considerar a complexidade das transações intermediárias.

O IVA possui caráter indireto,⁷⁷ real,⁷⁸ plurifásico⁷⁹ e de obrigação única. Sua abrangência se estende por todas as fases do processo produtivo, englobando desde a produção até a comercialização de bens, assim como nas prestações de serviços, desde o primeiro fornecedor até o consumidor final. Uma característica marcante do IVA é a

⁷⁶ Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º L 71, de 14.3.67.

⁷⁷ O imposto indireto é um tipo de tributo que incide sobre a manifestação indireta da capacidade contributiva. Essa definição, conforme descrita por Machado e Costa (2018), destaca que esse tipo de imposto não é diretamente relacionado à capacidade econômica do contribuinte, mas sim à sua participação em transações ou atos que evidenciam essa capacidade. Essa abordagem, ressalta a complexidade e diversidade dos aspectos fiscais a serem considerados na aplicação dos impostos indiretos. Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível*. (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 14.

⁷⁸ O imposto real é aplicado de forma geral, sem considerar as circunstâncias particulares de cada contribuinte. Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 15.

⁷⁹ A característica plurifásica refere-se ao fato do imposto estar presente em todas as etapas do processo de produção e distribuição, com o objetivo de tributar o valor adicionado em cada uma dessas fases. Isso significa que o imposto é aplicado ao longo de todo o ciclo produtivo, desde a criação do produto até sua chegada ao consumidor final, garantindo que cada estágio contribua com uma parcela proporcional ao valor agregado durante sua transformação e comercialização. Essa abordagem plurifásica assegura uma tributação abrangente e gradativa ao longo da cadeia produtiva. DIAS, A. A. V. (2005) *O sistema comum do IVA*. Faculdade de direito de Porto. p. 11

exigência de pagamento instantâneo, que deve ser cumprida em cada transação realizada.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Administrativo em seu Acórdão de 20 de Março de 2002, Processo 026806, 2.^a Secção,⁸⁰ o IVA é um imposto de obrigação única, vez que incide sobre fatos tributários instantâneos, relacionados a cada ato específico realizado, independentemente se o sujeito passivo exerce sua atividade de forma contínua ou apenas ocasionalmente.

Outrossim, é um imposto que se mantém neutro,⁸¹ ou seja, busca não distorcer as decisões econômicas dos agentes. Da mesma forma, um imposto é considerado neutro na perspectiva da produção quando não induz os produtores a fazer alterações na organização de seus processos produtivos. Isso significa que o imposto não deve criar incentivos ou desincentivos significativos para que os produtores modifiquem seus métodos de produção, estratégias de negócios ou escolhas de investimento. Ele foi inicialmente baseado no princípio de tributação no país de destino, proporcionando uma distribuição equitativa da carga tributária entre os países envolvidos nas transações comerciais.

O IVA abrange todas as etapas do processo produtivo, desde o produtor até o varejista, através do método denominado de "subtrativo indireto". Esse método é considerado a base fundamental do sistema de imposto sobre o valor acrescentado, conforme mencionado por Xavier de Basto.⁸² É uma estratégia para calcular e deduzir o imposto em cada etapa do ciclo econômico, sendo empregado quando as transações ocorrem entre indivíduos ou entidades que possuem o direito de deduzir o IVA previamente pago nas fases anteriores. No entanto, não é aplicável a pessoas físicas e entidades que possuam isenções parciais, pois são considerados "consumidores finais", não tendo o direito de deduzir o imposto pago.

⁸⁰ Acórdão de 20 de março de 2002, Processo 026806, 2.^a seção. Essa decisão judicial reafirma que o IVA é exigido de forma imediata em cada ato concreto que demonstra a capacidade do contribuinte de arcar com o tributo, independentemente da continuidade ou frequência da atividade desempenhada. Em outras palavras, a obrigação de pagamento do IVA surge no momento exato em que ocorre uma transação sujeita a imposto, sem levar em conta se o sujeito passivo exerce a atividade de forma contínua ou apenas ocasional. Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 17.

⁸¹ Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11.^a ed.). Coimbra: Almedina, p. 581

⁸² Xavier, A. *A tributação do consumo e a sua coordenação Internacional*. p. 41, citado em Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p.17

Isso resulta em um efeito chamado de "anestesia fiscal", onde o contribuinte não percebe diretamente o peso da carga tributária imposta. Em outras palavras, o objetivo é aplicar o imposto de forma mais transparente e diluída ao longo do processo produtivo, evitando impactos diretos e excessivamente perceptíveis sobre os indivíduos envolvidos. Isso contribui para garantir que o imposto seja aplicado de maneira justa e proporcional, levando em consideração as características específicas de cada transação e a posição dos envolvidos no ciclo econômico.

Além disso, como já foi destacado, o método subtrativo indireto estabelece um sistema de controle entre os sujeitos passivos, onde eles só podem deduzir o IVA se possuírem uma fatura em conformidade com os requisitos estabelecidos pelo artigo 36º, nº 5 do Código do Imposto sobre o CIVA. Isso significa que o próprio contribuinte realiza uma autoverificação, assegurando a conformidade com as regras fiscais.⁸³

2.4 NEUTRALIDADE

O cerne mais relevante⁸⁴ do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é o princípio da neutralidade, também conhecido como princípio da não discriminação. Esse princípio está em consonância com outros fundamentos essenciais do imposto, tais como

⁸³ Art. 36º, Nº 5 do CIVA: "As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013) a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro) b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável."

⁸⁴ Assim afirma Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 581: "A neutralidade fiscal traduz-se em o IVA, porque incide apenas sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, não dar origem ao imposto sobre imposto como acontece no imposto cumulativo em que o imposto liquidado e cobrado em cada uma das fases do circuito económico entrega a base tributável do imposto nas fases seguintes."

a igualdade de tratamento, a proibição de dupla tributação e a não tributação. Ele representa um imperativo regulador que demanda a igualdade de tratamento para mercadorias similares, ao mesmo tempo em que estipula que o IVA comunitário deve incidir uniformemente em todas as operações, independentemente da escala de produção e distribuição dos produtos ou serviços envolvidos. O artigo 2 da legislação do IVA reforça essa premissa, enfatizando sua importância na busca por um sistema tributário justo e não discriminatório.

O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.⁸⁵

É importante enfatizar que a neutralidade do imposto é evidente tanto em nível interno quanto externo. Em relação à produção, o imposto não induz os produtores a alterarem a forma de organização de seus processos produtivos. Isso significa que o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não exerce influência na maneira como os produtores estruturam sua produção, proporcionando uma abordagem imparcial em relação às decisões empresariais.

Além disso, em relação ao consumo, o IVA também mantém sua neutralidade, pois não é responsável por interferir nas escolhas dos consumidores em relação aos bens ou serviços que desejam adquirir. Ao não impactar directamente as decisões de consumo, o IVA permite que os consumidores tenham liberdade de escolha sem serem influenciados pelo imposto, promovendo um ambiente mais justo e livre no mercado. Essa característica da neutralidade do IVA é essencial para garantir que o imposto cumpra seu

⁸⁵ Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, 11 de abril de 1967, publicada no JO nº L 71, de 14.3.67.u

papel sem distorcer as decisões econômicas tanto dos produtores quanto dos consumidores.

2.5 BENEFÍCIO FISCAL (INCENTIVO FISCAL) PORTUGUÊS

De fato, o significado de despesa fiscal é mais amplo do que o termo "benefício fiscal" usado comumente. Em outras palavras, os benefícios fiscais se enquadram em uma noção mais abrangente de reduções de impostos (exceções às regras gerais de tributação).

Na literatura anglo-saxônica, não há uma expressão correspondente a "benefício fiscal". Em vez disso, é utilizado o conceito de "despesa fiscal" *tax expenditure*. A presença de um propósito extrafiscal em uma determinada despesa fiscal é essencial para esclarecer e delimitar o conceito de benefício fiscal.⁸⁶

A definição de benefício fiscal inclui dois aspectos, conforme definido no Estatuto dos Benefícios Fiscais, art.º 2.⁸⁷: Ações ou disposições especiais em relação à "tributação normal"; A presença de um propósito adicional que deve proteger um interesse público de relevância constitucional para justificar a existência do benefício.

O Estado tem a capacidade e a autoridade para intervir na economia e no comportamento da sociedade utilizando uma variedade de instrumentos e formas diferentes. Essas intervenções podem ser realizadas com o objetivo de atingir determinados objetivos econômicos, como incentivar o investimento.

Um dos instrumentos mais comuns utilizados pelo Estado é a política fiscal, que envolve o uso de medidas relacionadas aos impostos e taxas. Para incentivar o investimento, o Estado pode adotar medidas fiscais, como não cobrar impostos sobre determinados investimentos ou conceder isenções fiscais para investimentos que atendam a certos requisitos. Essas medidas têm o objetivo de reduzir os custos e

⁸⁶ Guedes de Oliveira, F. (Coordenadora), Leitão, A. P., Gonçalves, A., Moura Portugal, A., Sousa Reis, B., Marques Pinto, D., Martins, H., Vaz, H., Santos, J. P., Caldeira, J. C., Bento De castilho, L., Paes Mamede, R. & Nascimento, R. D. (2019). *Os benefícios fiscais em Portugal*. p. 12.

<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D>

⁸⁷ (Decreto-Lei n.º 215/89 de 01 de julho).

aumentar a rentabilidade dos investimentos, incentivando assim os agentes econômicos a realizar novos investimentos.

Essas disposições podem ser encontradas em leis tributárias, regulamentações específicas ou práticas estabelecidas, e têm como objetivo proporcionar uma redução ou adiamento do montante de impostos devido por um grupo específico de contribuintes, dentro do sistema tributário geral. Por outro lado, temos os incentivos fiscais, que se referem exclusivamente à concessão de benefícios financeiros, ou seja, uma diminuição do valor a ser pago ao governo.

Portanto, é importante destacar que o conceito de impacto fiscal é mais amplo do que o de incentivos fiscais. Todos os incentivos fiscais são considerados impactos fiscais, mas nem todos os impactos fiscais são incentivos fiscais. Para ser classificado como um incentivo fiscal, um benefício deve atender aos critérios estabelecidos no artigo 2º do estatuto dos benefícios fiscais. Assim, o impacto fiscal é uma categoria abrangente que inclui os incentivos fiscais como um tipo específico de impacto fiscal.

Os incentivos fiscais são medidas de caráter extraordinário, consoante o artigo 2º, nº 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), cujo o propósito é proteger interesses públicos relevantes que vão além da mera arrecadação de impostos. Dessa forma, os incentivos fiscais são justificados com base nos princípios do bem-estar social e do mérito. O primeiro princípio estimula investimentos em áreas sociais em troca da renúncia de receita que seria obtida, enquanto o segundo incentiva comportamentos específicos que resultem em benefícios para a sociedade.

Além disso, é importante considerar o alívio fiscal, que leva em conta a importância do princípio constitucional da igualdade tributária e o interesse extrafiscal. Nesse sentido, é essencial que três requisitos sejam atendidos para que um benefício fiscal seja válido: (i) representar uma exceção à incidência tributária; (ii) oferecer uma vantagem para um indivíduo ou grupo de contribuintes; e (iii) ter um objetivo extrafiscal relevante, seja de natureza social ou econômica, que se sobreponha ao princípio da igualdade.

O princípio constitucional da legalidade, conforme estabelecido no artigo 103º, nº 2 da Constituição Portuguesa (CRP), aplica-se expressamente aos benefícios fiscais. Isso significa que esses benefícios só podem ser aprovados ou alterados por meio de

uma lei da Assembleia da República ou por um decreto-lei autorizado, visando garantir um controle político sobre sua legalidade.

Durante a reforma tributária de 1989 em Portugal, houve uma busca pela unificação dos benefícios fiscais, com o objetivo de aprimorar o sistema e promover uma maior transparência fiscal. Essa unificação visava facilitar a verificação e avaliação dos princípios subjacentes aos benefícios fiscais. No entanto, mesmo com argumentos sólidos a favor dessa unificação, o legislador optou por manter uma pluralidade de bases legais. Além dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, os benefícios já existentes em cada código foram preservados, e também foi permitido que outras leis criassem benefícios fiscais.

O sistema jurídico português estabelece três níveis distintos de benefícios fiscais, considerando a capacidade contributiva dos indivíduos. Sobre isso, conforme afirmado por Roberto Caparroz⁸⁸, o princípio da capacidade contributiva é de tamanha relevância que está enraizado no próprio artigo inaugural do Sistema Tributário Nacional da Constituição. Nesse sentido,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Eles são concedidos nos Códigos Fiscais, por meio de medidas de alívio fiscal e regimes especiais específicos de cada código. No segundo nível, que abrange uma capacidade contributiva um pouco mais reduzida, encontram-se os benefícios previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). O objetivo desses benefícios é alcançar a

⁸⁸ Caparroz R. (2019). *Direito tributário esquematizado*. (3. ed.). São Paulo: Saraiva Educação, p. 267.

extrafiscalidade por meio do Regime Geral dos Benefícios Fiscais e dos Benefícios Fiscais Temporários de médio e longo prazo. No terceiro nível, que abrange a menor capacidade contributiva, estão as disposições relacionadas aos favores fiscais, que são concedidos por meio de Benefícios Fiscais Subjetivos e Benefícios Fiscais Temporários.⁸⁹

Três abordagens distintas são empregadas para avaliar o impacto financeiro de medidas fiscais implementadas pelo Estado, em contraste com a situação em que tais medidas não são adotadas. i) O método da renúncia de receita mensura a perda de arrecadação. Duas variantes são consideradas: a primeira estima a receita que deixou de ser obtida de fato, ou seja, a receita potencial perdida. A segunda leva em consideração o comportamento dos agentes econômicos, projetando como seria a receita sem a medida em questão. Por exemplo, o benefício da zona franca da Madeira. Se esse benefício fosse eliminado, seria natural ocorrer uma redução de empresas na região, o que resultaria na diminuição de atividades e rendimentos gerados, culminando em redução da arrecadação;⁹⁰ ii) O método da receita obtida é o mais relevante, porém também o mais subjetivo e difícil de quantificar. Neste caso, considerando as diferenças de comportamento, estima-se o aumento da receita caso a medida fosse abolida. Se uma regra de obrigação fosse aplicada, levar-se-ia em conta as diferenças de comportamento. Isso permitiria verificar o impacto positivo no orçamento com a eliminação da exceção; iii) O método da despesa equivalente não é aplicável a todas as alternativas. Ele serve para quantificar e comparar outras formas de atingir um objetivo social específico. Por exemplo, para alcançar um objetivo social, qual seria a forma mais eficiente: utilizar benefícios fiscais ou gastos diretos? Qual seria o montante de despesas do Estado necessário para atingir o mesmo objetivo.

O ordenamento jurídico português, por meio do EBF, aborda a questão dos benefícios fiscais de forma abrangente. O artigo 2º, parágrafo 2 desse estatuto oferece uma lista detalhada dos diferentes tipos de benefícios fiscais existentes no país. Esses

⁸⁹ Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.

⁹⁰ A avaliação dos benefícios fiscais é um processo complexo e desafiador. Uma abordagem comumente utilizada é o método da receita cessante, que consiste em calcular a perda de receita que ocorreria caso nada fosse alterado. Esse método é frequentemente aplicado para estimar a despesa fiscal em diferentes casos, e os resultados são disponibilizados nos relatórios de despesa fiscal, geralmente acessíveis por meio do portal das finanças.

benefícios incluem isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas, bem como outras medidas fiscais que atendam aos requisitos estabelecidos.

É importante destacar que esses benefícios têm a finalidade de incentivar determinados comportamentos econômicos, promover setores específicos ou estimular o investimento em determinadas áreas. Através dessas medidas, o Estado busca criar estímulos fiscais que possam impulsionar o desenvolvimento econômico, a inovação, a criação de empregos e outros objetivos sociais relevantes.

No entanto, é necessário observar as ressalvas previstas no artigo 4º do EBF. Segundo esse dispositivo, não são consideradas como benefícios fiscais as situações que não estão sujeitas a tributação. Isso significa que apenas as medidas que proporcionam uma redução efetiva ou diferimento de impostos são consideradas benefícios fiscais, enquanto as situações de não tributação não se enquadram nessa categoria.

Existem duas formas principais de concessão de benefícios fiscais: os automáticos e os dependentes de reconhecimento. Os benefícios automáticos são concedidos de forma direta e imediata, conforme previsto na legislação em vigor. Por outro lado, os benefícios dependentes de reconhecimento requerem a realização de atos declarativos para sua concessão, que podem ser atos administrativos ou acordos estabelecidos entre a parte interessada e a administração pública.⁹¹

Além disso, é importante observar que, em geral, os benefícios fiscais devem ter um caráter genérico, ou seja, os critérios objetivos e subjetivos para sua obtenção devem ser estabelecidos de forma aberta, garantindo assim a igualdade de tratamento e a proteção do interesse público. Esses benefícios são concedidos de maneira excepcional, com uma justificativa adequada para garantir que a concorrência não seja prejudicada, beneficiando aqueles que se enquadram nos requisitos estabelecidos.

⁹¹ Art. 5 da EFB: "1 - Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento. 2 - O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário. 3 - O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regulasse pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário."

Essa abordagem visa garantir a transparência e a imparcialidade na concessão dos benefícios fiscais, assegurando que os mesmos sejam concedidos de forma justa e de acordo com os princípios legais.

2.6 O DIREITO A DEDUÇÃO NO IVA

No contexto do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), as isenções são abordadas no Código do IVA (CIVA), no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e em leis específicas. É importante destacar que não se deve confundir o direito à dedução, inerente ao sistema IVA, com os benefícios fiscais.⁹² O primeiro se refere à característica neutra e não cumulativa do imposto nas operações, enquanto o segundo envolve a renúncia de receita autorizada pelo Estado em situações específicas, conforme previsto em lei.

A conexão entre as isenções e o direito à dedução nas etapas de produção ou prestação de serviços está relacionada ao tipo de isenção aplicada, pois isso determina a viabilidade ou não do direito à dedução ou reembolso do IVA. De acordo com o artigo 14º do CIVA e do RITI, a isenção completa permite o direito à dedução do imposto suportado nas etapas anteriores. Por outro lado, a isenção incompleta, também conhecida como "falsa isenção", nos termos dos artigos 9º e 53º do CIVA, não permite o direito à dedução. Em outras palavras, embora a isenção incompleta isente o beneficiário da liquidação do imposto nas operações realizadas, ele ainda é responsável pelo pagamento do imposto nas operações de aquisição de bens e serviços.

Nesse contexto, quando um beneficiário está isento do pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em suas operações ativas, isso significa que não é necessário liquidar o imposto em suas faturas relacionadas a essas operações. No entanto, mesmo com essa isenção nas operações ativas, o beneficiário ainda deve arcar

⁹² “A norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário, isto é, do facto constitutivo da obrigação do imposto. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto”. Afirma Xavier, A. Manual Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, p. 281e 282 citado em Martins, G. W. (2019). Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime. Coimbra: Almedina, p. 219.

com o pagamento do IVA nas operações passivas, referente ao imposto que foi pago aos seus fornecedores ou adquirentes.

Para ilustrar esse cenário, pode-se considerar o exemplo apresentado por Clotilde Palma, em que uma empresa que presta serviços de formação profissional é isenta, conforme previsto no artigo 9, nº 10 do CIVA. Nesse caso, essa entidade não será responsável por liquidar o imposto em suas operações ativas relacionadas ao serviço de formação profissional. Contudo, essa mesma empresa ainda será obrigada a arcar com os impostos pagos em suas operações passivas, ou seja, nos serviços ou bens adquiridos de seus fornecedores. A menos que seus fornecedores também estejam isentos, nesse caso, não haverá a cobrança do IVA.⁹³

A Sexta Diretiva estabelece certas obrigações internacionais e restringe a liberdade legislativa dos Estados Membros da União Europeia. Nesse contexto, as isenções podem ser classificadas em dois tipos: internas e externas. As isenções internas não permitem a dedução nos casos estipulados no artigo 13º da Sexta Diretiva, exceto os elencados no artigo 13º parte B, alínea a) e pontos 1 a 5 da alínea d), bem como no 17º/3, alínea c) da mesma Diretiva. Já as isenções externas autorizam a dedução de acordo com os moldes dos artigos 14º e 16º da Sexta Diretiva.

Dessa forma, de acordo com a Sexta Diretiva,⁹⁴ as isenções aplicadas em operações internacionais permitem o direito à dedução total,⁹⁵ o que significa que são isenções completas. Em contraste, as isenções praticadas em âmbito nacional, em sua maioria, não possibilitam o direito à dedução total, sendo, portanto, consideradas incompletas.⁹⁶

Devido à harmonização média no tema de isenções, algumas isenções previstas na Sexta Diretiva não são diretamente incorporadas ao direito doméstico. Durante a transposição das normas para o direito interno, é possível que fatos considerados isentos pela legislação comunitária sejam tributados na prática pelos Estados Membros. Além disso, existem isenções não permitidas nas diretivas, mas que os Estados Membros podem manter caso já estejam em vigor antes de integrarem o grupo europeu e que ainda

⁹³ Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

⁹⁴ Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina, p. 223-126

⁹⁵ Diretiva 77/38/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977.

⁹⁶ Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina, p. 223

persistem até hoje. Essa abordagem permite certa flexibilidade na aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), respeitando os princípios e diretrizes da Sexta Diretiva, e adaptando o sistema tributário às particularidades de cada país dentro da União Europeia.⁹⁷

As isenções nas operações internas, conforme estabelecidas nas alíneas do artigo 9 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), têm como objetivo salvaguardar o consumo final de certos serviços de interesse comum da sociedade, como serviços de saúde, segurança, assistência social, formação profissional, serviços públicos, atividades artísticas e de entidades sem fins lucrativos. Além disso, essas isenções abrangem serviços que podem ser tributados como produtos finais ou que apresentem dificuldades técnicas para aferição, tais como operações bancárias, financeiras, de seguro, locação e transmissão de bens imóveis e jogos.⁹⁸

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) oferece diversas possibilidades de isenções em suas operações internas e externas. Para algumas atividades, como formação profissional, locação e transmissão de imóveis, é permitido aos contribuintes renunciar à isenção e, assim, utilizar esse crédito posteriormente para compensar seu saldo devedor. Da mesma forma, estabelecimentos hospitalares, clínicas e dispensários, que não sejam entidades de direito público e não possuam acordo com o Estado no setor da saúde, também podem se beneficiar dessa opção de renúncia.

No que diz respeito a operações de importação de países terceiros, quando os bens importados são isentos internamente, é concedida a isenção completa de acordo com o artigo 13 do CIVA. No cenário internacional, as isenções abrangem o tráfico de mercadorias no comércio exterior, incluindo exportações diretas e indiretas, transmissão de bens e serviços relacionados a embarcações de alto mar e aeronaves de companhias aéreas que operam voos internacionais, de acordo com o artigo 14 do CIVA. Adicionalmente, operações com imposto suspenso também são contempladas, como é

⁹⁷ O Decreto-Lei nº 20/90, datado de 13 de Janeiro, concede certas isenções de IVA à Igreja Católica, ampliadas em 2001 para abranger qualquer entidade religiosa por meio da Lei 16/2001 de 22 de Junho. Além disso, o Decreto-Lei nº 113/90, emitido em 5 de Abril, prevê isenções de IVA para as forças armadas, forças e serviços de segurança, e bombeiros.

⁹⁸ Catarino, J. R.;Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.

o caso de operações de bens em regime de entreposto aduaneiro e depósito provisório, conforme estabelecido no artigo 15 do CIVA.

No âmbito das operações intra-UE entre os sujeitos passivos dos Estados Membros, as transmissões de bens destinadas a outro país membro são isentas de IVA, observando-se o número de identificação da União Europeia para as transações. Essas isenções, previstas no CIVA, têm como objetivo proporcionar uma tributação adequada e equilibrada em diferentes setores, levando em consideração o interesse coletivo da sociedade e as particularidades do comércio internacional dentro da União Europeia.

2.7 EUROPA – AUXÍLIO ESTATAL

Desde 1986, Portugal é membro da União Europeia e, em 1999, adotou o Euro como sua moeda única. A integração na UE trouxe importantes parcerias econômicas para o país, com cerca de 75% de suas exportações e 78% de suas importações sendo realizadas com países pertencentes a esse bloco econômico. A União Europeia representa um mercado comum e livre entre seus membros, que busca garantir o bom funcionamento do comércio entre eles, fundamentado no princípio da livre concorrência.⁹⁹

Apesar de a Declaração Schuman de 9 de maio de 1950 não mencionar a palavra "concorrência", é indiscutível que um mercado comum saudável depende de regras nesse sentido, bem como de limitações à intervenção estatal. A política de concorrência é de extrema importância para manter mercados livres e saudáveis¹⁰⁰ na União Europeia, conforme destacado em seu contexto. Nesse cenário, a luta pela não intervenção do

⁹⁹ Sob a orientação de Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, a concepção de um mercado comum não é o objetivo principal, mas sim o estabelecimento de uma economia social de mercado em que o crescimento econômico é alcançado em conformidade com os princípios e valores da cidadania europeia e dos direitos fundamentais. Seguindo as palavras de Costa, J. E. (2016). Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, pág. 117, a criação desse mercado busca promover uma economia próspera que priorize o bem-estar dos cidadãos e os direitos fundamentais, proporcionando uma base sólida para o progresso econômico dentro da União Europeia.

¹⁰⁰ Fala-se em concorrência perfeita quando se verificarem pelo menos as seguintes condições: 1.^a – haver um número suficiente de produtores e consumidores, em termos de nenhum deles poder, por si só (com a respectiva oferta ou procura), modificar a situação do mercado: este é um dado para cada um deles – atonicidade; 2.^a – existir perfeita substituíbilidade (indiferenciação) entre as mercadorias e os serviços produzidos e oferecidos – homogeneidade; 3.^a – encontrarem-se os vendedores e os compradores perfeitamente informados sobre o mercado, podendo vender e comprar, a um preço dado, as qualidades que desejarem – transparência; 4.^a não haver entraves à liberdade de entrada ou saída do mercado de novos produtores ou adquirentes – fluidez, não viscosidade.” (Patrício, 1982, p. 9 a 10).

Estado na economia é uma questão relevante, pois benefícios estatais concedidos a determinadas empresas e negados a outras podem distorcer o mercado, colocando as empresas favorecidas em vantagem injusta sobre as demais, sem que essa vantagem derive de suas próprias capacidades. Isso, obviamente, compromete todos os benefícios advindos da concorrência e de um mercado comum unificado.¹⁰¹

Um Auxílio Estatal é identificado quando um benefício apresenta certas características específicas.¹⁰² Em primeiro lugar, ocorre uma intervenção direta do Estado através de recursos públicos, que podem assumir diversas formas, como subsídios, isenções tributárias, garantias, participações governamentais em empresas ou fornecimento de bens e serviços em condições preferenciais, entre outros. Em segundo lugar, essa intervenção confere ao beneficiário uma vantagem seletiva, podendo ser direcionada a empresas específicas, setores industriais ou regiões particulares.

Em terceiro lugar, a concorrência é ou pode ser distorcida em decorrência dessa intervenção. E, por fim, a intervenção estatal é suscetível de afetar o comércio entre os Estados-Membros da União Europeia. Diante dessas características, a questão dos Auxílios Estatais se torna uma pauta relevante na União Europeia, uma vez que é fundamental garantir a igualdade de condições para as empresas, preservando a concorrência justa e equitativa no mercado comum.

Nos contextos nacionais e europeus, a perseguição dos objetivos dos Estados requer medidas cuidadosas que não comprometam o adequado funcionamento do mercado comum. É primordial que tanto o ordenamento jurídico português quanto o da União Europeia impeçam a adoção de comportamentos governamentais que possam prejudicar a justa concorrência. No âmbito nacional, essa proibição é firmada pelos artigos 80º e 81º da Constituição da República Portuguesa, bem como pelo artigo 65º da Lei nº 19/2012, de 08 de maio, conhecida como Lei da Concorrência. No que tange à Comunidade Europeia, tais restrições estão estipuladas nos artigos 107º a 109º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Essas legislações desempenham um

¹⁰¹ Eduardo Lopes Rodrigues afirma que: “De facto, as Ajudas de Estado podem falsear a concorrência de várias maneiras, desde os clássicos entraves à optimização da alocação dos recursos, até à produção de efeitos proteccionistas equivalentes a barreiras tarifárias, restrições quantitativas ou medidas de efeito equivalente” (Rodrigues, 1990, p. 488)

¹⁰² Disponibilizado em: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html.

papel crucial ao assegurar uma igualdade de oportunidades no mercado, inibindo práticas anticompetitivas que poderiam comprometer o equilíbrio e a harmonia entre os Estados-Membros. Ao promoverem um ambiente econômico saudável e competitivo, contribuem para o progresso e prosperidade dentro do bloco, em benefício das empresas e consumidores europeus.¹⁰³

Contudo, é importante destacar que a própria Comissão Europeia reconhece a necessidade de intervenção governamental em algumas circunstâncias para corrigir falhas de mercado. Nesse sentido, não se trata de uma proibição absoluta, uma vez que existem situações em que os Estados Membros podem adotar medidas específicas, seja após notificar a Comissão ou mesmo independentemente de notificação. As exceções estão previstas nos números 2 e 3 do artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), e é possível afirmar que também existem exceções derivadas da jurisprudência estabelecida por esse órgão.

Essa flexibilidade visa permitir que os governos possam agir de forma estratégica para garantir o equilíbrio e a eficiência do mercado comum, preservando a livre concorrência, mas ao mesmo tempo, corrigindo situações em que o mercado sozinho não seria capaz de alcançar resultados ótimos para a sociedade. É fundamental que essas medidas sejam aplicadas com responsabilidade e em conformidade com as regras estabelecidas pela União Europeia, assegurando uma abordagem equilibrada e efetiva para o bem-estar econômico de todos os Estados-Membros.¹⁰⁴

¹⁰³ Artigo 107.º do TFUE: “Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

¹⁰⁴ Nesse contexto, é importante ressaltar que a proibição sobre os auxílios de Estado que não possuam efeitos transfronteiriços é afastada, conforme disposto no número 2 do artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Um auxílio que seja compatível com o mercado interno pode obter uma derrogação automática se for considerado de natureza social, ou seja, quando é direcionado a um consumidor individual e condicionado à concessão em casos em que não haja discriminação relacionada à origem dos produtos em questão. Além disso, esse auxílio social também pode ser concedido para remediar danos causados por calamidades naturais ou outros eventos extraordinários. O artigo 107º do TFUE visa estabelecer regras que garantam uma abordagem equilibrada para a concessão de auxílios estatais, permitindo intervenções em situações específicas, mas sempre em conformidade com os princípios fundamentais da União Europeia, incluindo a livre concorrência e a proteção do mercado comum. Artigo 107.º do TFUE: “2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; (...) 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico

CAPÍTULO III – OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No cenário atual do Brasil, estão em discussão três propostas de grande relevância voltadas para a reforma tributária. Cada uma delas provém de diferentes esferas de poder: a Câmara dos Deputados apresentou a PEC 45/2019, o Senado Federal trouxe à tona a PEC 110/2019 e o Governo Federal propôs o PL 3887/2020.

A abordagem da Câmara dos Deputados propõe uma reestruturação impactante ao substituir cinco tributos consolidados (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo inovador Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), seguindo os padrões adotados por diversas nações desenvolvidas no que tange aos impostos de valor agregado (IVA). O cerne dessa ideia é a aplicação de uma alíquota unificada do IBS para incidir sobre todas as transações de bens e serviços destinados a entes estaduais e municipais específicos.

Essa mesma proposta ainda abraça conceitos adicionais, como a implementação do IBS com crédito financeiro e a tributação no local de destino. Outros elementos incluem a concessão de crédito imediato nas aquisições de bens direcionados a ativos imobilizados, a manutenção de incentivos tributários vigentes para micro e pequenas empresas, bem como a exclusão de estímulos fiscais.

de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; 20 c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) A outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão. O cenário de auxílios estatais na União Europeia é regulado por várias orientações e regulamentos importantes. Dentre eles, destacam-se as "Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020" e o "Mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional para o período de 1 de julho de 2014 a 31 de dezembro de 2020". O "Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho" atribui poderes à Comissão para declarar as condições em que certos auxílios estão isentos da obrigação de notificação, como os concedidos a pequenas e médias empresas, pesquisa e desenvolvimento, proteção do ambiente, emprego, formação e auxílios com finalidade regional. Além disso, o "Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão" estabelece as condições gerais e específicas relacionadas às categorias pertinentes de auxílios para que estejam isentos da obrigação de notificação, conforme previsto no artigo 108.º, n.º 3, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). É responsabilidade dos Estados-Membros garantir a conformidade com esses regulamentos, incluindo a conformidade de auxílios individuais concedidos sob regimes de isenção por categoria. Essas medidas visam assegurar uma abordagem equilibrada e transparente no uso de auxílios estatais, respeitando os princípios fundamentais da UE e promovendo a concorrência justa e a harmonia económica dentro do mercado comum europeu.

O plano preconizado tem por objetivo simplificar a estrutura tributária mediante a substituição de cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A transição se desdobraria ao longo de um decênio, não contemplando qualquer redução na carga tributária. Nesse escopo, também se insere a criação do Imposto Seletivo Federal, incidindo sobre bens e serviços que visam a incentivar seu consumo, exemplificados por tabaco e bebidas alcoólicas.

O alcance do IBS será estendido a todo o território nacional, tendo sua alíquota determinada pela soma das alíquotas federal, estaduais e municipais. Essas últimas serão definidas por legislação específica em âmbito estadual e municipal. A sua incidência abrangerá uma diversidade ampla de bens, serviços e direitos, englobando todos os elementos destinados ao consumo. A cobrança ocorrerá em todas as etapas de produção e venda, visando evitar acumulações. Exportadores serão habilitados a recuperar créditos acumulados, enquanto compradores de bens de capital desfrutarão de crédito imediato. Tal imposto também será aplicado em importações, seja para uso final ou como insumo.

Em transações realizadas entre diferentes estados ou municípios, a arrecadação será destinada ao local de destino das mercadorias ou serviços. Com isso, o IBS transcende diversas áreas, consolidando-se como um pilar central no sistema tributário nacional, atuando de forma justa e eficaz em toda a economia.

Por sua vez, a proposta de reforma tributária emanada do Senado Federal propõe a substituição de nove tributos vigentes (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS) pelo revolucionário Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), inspirado nos modelos internacionais de impostos sobre valor agregado (IVA) utilizados por nações desenvolvidas.

A alíquota aplicada ao IBS poderá oscilar de acordo com cada produto ou serviço, ao mesmo tempo que garantirá uniformidade em todo o território nacional. A PEC 110 também propõe redirecionar a competência sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) para o âmbito federal. O Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) passará por modificações, ampliando sua base de incidência para abranger aeronaves e embarcações. Essas alterações visam direcionar a arrecadação tributária para os municípios.

Adicionalmente, a proposta visa eliminar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), integrando-a ao Imposto de Renda (IRPJ). No escopo da PEC 110/2019, certas operações atualmente isentas de tributação, como a locação de bens, passariam a ser tributadas.

Os pontos cruciais que diferenciam a PEC 110/2019 da PEC 45/2019 se relacionam principalmente à competência tributária do IBS. A PEC 110/2019 estabelece que o imposto será estadual, estipulado por meio do Congresso Nacional, onde os representantes dos Estados e Municípios teriam iniciativa. Vale ressaltar que a proposta almeja a abolição de nove impostos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS.

O Governo Federal propôs a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), que substituirá as Contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins. A implementação do novo tributo está prevista para ocorrer após um período de seis meses a partir da promulgação da lei.

A alíquota da CBS será de 12% para empresas em geral e de 5,9% para instituições financeiras como bancos, planos de saúde e seguradoras. As empresas que adotam o regime do Simples Nacional continuarão a receber tratamento tributário favorável. Entretanto, o crédito transferido será baseado no valor efetivamente pago pelas empresas do Simples.

Por fim, a proposta de Lei (PL) 3887/2020, elaborado pelo Ministro da Economia, Paulo Guedes, apresentado ao Congresso Nacional em 21 de julho de 2020. Este projeto constitui a primeira parte de uma proposta abrangente de reforma tributária, liderada pelo governo federal. Diferentemente das duas PECs 45 apresentadas anteriormente, este projeto visa substituir apenas dois tributos, o PIS e a COFINS, pela nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).¹⁰⁵

3.1 PEC 45/2019

¹⁰⁵ Gomes, N.; GOMES, J. (2019). *Manual da Reforma Tributária*. (1 ed.) São Paulo: Editora CPA Ltda, p. 06.

A PEC 45/2019¹⁰⁶, também conhecida como Proposta de Emenda à Constituição da Reforma Tributária, é um projeto apresentado no Congresso Nacional brasileiro em 2019, com o objetivo de promover mudanças significativas no sistema tributário do país. Seu objetivo é simplificar e tornar mais eficiente o sistema tributário brasileiro, que é conhecido por sua complexidade e burocracia.

A PEC 45/2019 foi inspirada nos estudos e propostas elaborados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF)¹⁰⁷, liderado pelo Deputado Federal Baleia Rossi, contando com o deputado Aguinaldo Ribeiro, para a elaboração do texto. De acordo com a proposta, três desses tributos têm alcance federal: o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A intenção é substituí-los pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que será responsabilidade da União em termos de arrecadação e administração.

Além disso, a proposta pretende eliminar dois impostos de natureza local: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é gerido pelos estados; e o Imposto sobre Serviços (ISS), arrecadado pelos municípios. Em contrapartida, está planejada a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que tem o objetivo de simplificar a tributação sobre mercadorias e serviços, conferindo uma abordagem mais coesa e unificada.

A unificação dos impostos tem como objetivo simplificar o sistema tributário, reduzindo a carga burocrática para empresas e facilitando o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, a proposta busca evitar a chamada "guerra fiscal", em que estados e municípios oferecem benefícios fiscais para atrair empresas, causando distorções na economia.

A PEC 45/2019 também propõe a criação de um mecanismo chamado de Imposto Seletivo, que será aplicado em produtos e serviços que resultam em efeitos indesejados para a sociedade, de forma a alcançar a diminuição do consumo, como no caso de

¹⁰⁶Projeto de lei. Deputados, C. d. (2019). Câmara dos Deputados. Obtido de: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=15DFF6EBA8EE5E719E93FBC3C1D84D78.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

¹⁰⁷ Fiscal, C. -C. (06 de 2019). A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Obtido de https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/IBS_base_1906.pdf

cigarros e bebidas alcoólicas. Esse imposto seletivo seria uma forma de garantir uma maior progressividade no sistema tributário, fazendo com que produtos considerados mais essenciais pagassem menos impostos em relação a produtos desfavoráveis.

Essa proposta, gerou debates intensos e diferentes opiniões entre especialistas, empresários e políticos. Enquanto alguns defendiam que a reforma tributária era necessária para impulsionar a economia e simplificar o sistema, outros argumentavam que a proposta poderia causar impactos negativos para alguns setores da economia e gerar perdas de arrecadação para estados e municípios.

A transição do sistema atual para o novo sistema tributário proposto é projetada para ocorrer ao longo de uma década. Nos primeiros dois anos, a alíquota do novo imposto seria de 1%. Após essa fase inicial, haveria uma avaliação para determinar como a economia está se adaptando ao novo sistema tributário. Nos próximos oito anos, as taxas do ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins seriam gradualmente diminuídas. A diminuição na receita proveniente desses impostos seria equilibrada pelo aumento gradual da taxa do IBS. Dado que a capacidade de arrecadação do IBS será determinada após o período experimental, é viável realizar essa transição sem alterar a carga tributária global. Isso ocorreria sem introduzir riscos às finanças dos entes federativos ou aos contribuintes.

Isso é parte de uma estratégia abrangente para tornar o sistema tributário brasileiro mais simples e eficiente, enquanto simultaneamente se busca mitigar os efeitos da tributação sobre a população de baixa renda. A ideia é que uma alíquota uniforme pode simplificar o processo tributário, tornando-o mais transparente e menos suscetível a manipulação ou evasão fiscal.

3.2 PEC 110/2019

O Senado Federal¹⁰⁸ está analisando a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110/2019¹⁰⁹, uma medida que, assim como a PEC 45/2019, propõe a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de um Imposto Seletivo. Contudo, ao contrário da

¹⁰⁸ Encontra-se tramitando no Senado Federal: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>

¹⁰⁹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>.

PEC 45/2019, a PEC 110/2019 preconiza a substituição de nove impostos pelo IBS. Estes são: IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação (em nível federal), ICMS (em nível estadual) e ISS (em nível municipal).

A proposta também sugere um Imposto Seletivo, destinado a aumentar a receita estatal, incidindo sobre operações com produtos como petróleo, derivados, combustíveis, lubrificantes, gás natural, tabaco, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e veículos terrestres, aquáticos e aéreos.

Diferentemente da outra proposta, a PEC 110/2019 sugere que o IBS seja um imposto de competência estadual, com alíquotas estabelecidas por Lei Complementar, uniformes em todo o território nacional, mas variáveis em relação aos bens e serviços tributados. Os rendimentos coletados através do IBS seriam divididos entre a União, Distrito Federal, Estados e Municípios, de acordo com percentuais definidos na Constituição.

A mudança do sistema atual para o novo modelo seria gradual, como na proposta anterior, começando com uma "alíquota teste" de 1% de IBS no primeiro ano. Contudo, a PEC 110/2019 prevê um aumento progressivo da alíquota do IBS ao longo de cinco anos, sem permitir alterações nas alíquotas dos impostos que serão substituídos. A cada ano, os impostos existentes seriam substituídos pelos novos em uma proporção de um quinto por ano.

Este projeto tem uma abordagem mais ampla, buscando fazer alterações não apenas na tributação do consumo, mas também na tributação da renda e do patrimônio. No caso da tributação de renda, a proposta inclui a base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Quanto à tributação do patrimônio, a PEC 110/2019 transfere a competência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) do estado para a União, destinando a arrecadação aos municípios. Além disso, a proposta amplia a base do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) para também tributar aeronaves e embarcações, destinando a arrecadação aos municípios.

Outras formas de arrecadação também são previstas, como o adicional de IBS destinado a angariar recursos para a previdência social, e a criação de fundos municipais

e estaduais destinados a reduzir as desigualdades de renda através de investimentos em infraestrutura, por exemplo.

3.3 A REFORMA APROVADA NO CONGRESSO NACIONAL E SEUS IMPACTOS

A reforma tributária (PEC 45/19) foi aprovada pela Câmara dos Deputados no dia 07 de julho de 2023. A medida visa simplificar os impostos sobre o consumo, estabelecer fundos para desenvolvimento regional e cobertura de créditos do ICMS até 2032, além de unificar a legislação de novos tributos.

A proposta foi aprovada no plenário da Câmara dos Deputados com 382 votos a favor e 118 contra no primeiro turno, além de 375 votos a favor e 113 contra no segundo turno de votação. Contudo, há um extenso percurso a ser percorrido antes de sua implementação efetiva.

A próxima etapa envolve a análise da matéria pelo Senado, que pode efetuar modificações substanciais em todo o seu conteúdo. Para que o texto seja promulgado, ele precisa ser aprovado em duas votações, com o apoio de pelo menos três quintos dos parlamentares (49 senadores).

Os aspectos discordantes provavelmente serão encaminhados de volta à Câmara por meio de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC) paralela. Além disso, é necessário aprovar uma lei complementar que estabeleça detalhes sobre os novos impostos. Questões como a delimitação das operações relacionadas a serviços, regimes especiais, distribuição da tributação, cálculo de créditos para assegurar a não-cumulatividade, definições referentes ao Conselho Federativo, alocação dos fundos, e outras pautas semelhantes precisarão ser debatidas na segunda fase desse processo, a qual se prevê ser ainda mais intrincada.

Uma das medidas adotadas pela proposta é a criação de dois fundos. O primeiro destina-se a cobrir, até o ano de 2032, as isenções fiscais de ICMS concedidas durante a disputa tributária entre estados, conhecida como guerra fiscal. O segundo fundo visa diminuir disparidades regionais. Ambos receberão recursos federais, totalizando

aproximadamente R\$ 240 bilhões ao longo de oito anos. Esses recursos não estarão sujeitos aos limites de gastos estabelecidos no arcabouço fiscal (PLP 93/23).¹¹⁰

Salto destaca alguns pontos problemáticos, como o excessivo poder do Conselho Federativo responsável pela administração das parcelas tributárias estaduais e municipais. Também critica as diversas exceções que resultam em produtos e serviços com menor tributação, o que implica em uma alíquota geral maior. Além disso, a transição para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode não eliminar a guerra fiscal entre Estados, um dos objetivos iniciais.

Salto destaca o Conselho Federativo, que terá amplos poderes para arrecadar, normatizar e regulamentar o IBS, além de partilhar recursos e devolver créditos aos contribuintes. Ele vê um problema de autonomia federativa nesse arranjo. Quanto às exceções à alíquota geral do IBS, o economista aponta que a lista de setores com alíquota reduzida quebra a uniformidade do imposto.

A intenção de encerrar a guerra fiscal pode não ser concretizada devido à criação de um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais. Isso, segundo Salto, pode perpetuar incentivos prejudiciais à economia. A janela de transição para o IBS também gera preocupações, pois o novo imposto conviverá com o ICMS e ISS durante anos, e a redução gradual dos antigos impostos pode não se concretizar.

A dupla desoneração da cesta básica, mantida por pressões, não é focalizada e a falta de clareza sobre o mecanismo de cashback gera incertezas. Apesar dos problemas, Salto acredita que o Senado ainda pode aprimorar o texto da reforma tributária. A votação na casa está prevista para o segundo semestre.¹¹¹

¹¹⁰ Comunicado da Agência Câmara de Notícias. Obtido em <https://www.camara.leg.br/noticias/978334-camara-aprova-reforma-tributaria-em-dois-turnos-texto-vai-ao-senado/>

¹¹¹ Thais C. Reforma tributária acabou desfigurada, mas Senado pode melhorar, diz economista Felipe Salto. (07 de 07 de 2023). BBC News Brasil. Obtido de <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cw5gy0reykro>

CAPÍTULO IV- A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS ECONOMICOS

4.1 A COMPLEXA TEIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA

A expressão "matriz tributária" pode ter diferentes significados, mas em geral, existem duas interpretações relevantes. A primeira refere-se à "regra-matriz de incidência tributária", que é a estrutura legal que define os elementos essenciais de um tributo individual. A segunda interpretação aborda a matriz tributária como o conjunto de tributos pelos quais o Estado tem competência para instituir.

No primeiro sentido, a matriz tributária foca na análise individual de cada tributo, considerando a norma que o institui separadamente. No segundo sentido, a matriz tributária aborda a composição geral do sistema tributário de um país, incluindo os tributos já instituídos e aqueles para os quais o Estado tem competência constitucional.

No entanto, nenhuma dessas interpretações reflete completamente o conceito de matriz tributária como proposto neste trabalho. A abordagem aqui proposta vai além das características individuais de cada tributo e concentra-se na concepção subjacente ao sistema tributário como um todo. A matriz tributária representa a ideia fundamental que sustenta a construção do sistema tributário e sua relação com a justiça fiscal e social.

Essa interpretação da matriz tributária busca compreender como os tributos afetam a economia e a distribuição de renda, além de analisar como as políticas fiscais podem ser usadas para promover a justiça social. Portanto, a matriz tributária não se limita apenas à análise dos tributos individuais, mas engloba a visão global do sistema tributário e suas implicações na sociedade.

Segundo Gassen, é crucial ter uma compreensão abrangente da organização de uma sociedade em aspectos como economia, direito, cultura, política e sociedade para uma análise completa do seu sistema tributário. Caso contrário, qualquer análise do sistema tributário será prejudicada pela falta de contexto e compreensão das influências mais amplas que moldam esse sistema. Em outras palavras, entender o sistema tributário de uma sociedade requer uma visão holística de seu funcionamento e contexto.¹¹²

¹¹² Gassen, V. (2013). *Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil*. In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais. Ano 102, Vol. 935, p. 243-264.

Importante destacar que o sistema tributário de um Estado está interligado a diversos fatores, incluindo o Produto Interno Bruto, a renda per capita, o nível de corrupção, a distribuição de riqueza, a evasão fiscal, a inclusão social, a estrutura estatal e os sistemas de governo. Portanto, a matriz tributária não é o próprio sistema tributário, mas a fonte que o origina, a base pela qual o sistema tributário é construído. ¹¹³

Como mencionado por Valcir Gassen, a matriz tributária serve como guia na criação de um sistema tributário, refletindo as diversas relações concretas que existem entre as pessoas ao longo da história. Ela está subjacente ao sistema tributário em vigor e é a razão pela qual esse sistema foi estabelecido, embora deva ser distinguida do pacto tributário que sustenta a construção do Estado moderno.

4.2 JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADE SOCIAL

A questão da desigualdade social sempre esteve em pauta no Brasil, uma vez que a disparidade entre as camadas sociais traz consequências negativas para o desenvolvimento econômico e social. Nesse contexto, a reforma tributária surge como uma forma para promover a justiça fiscal e diminuir as disparidades socioeconômicas, desempenhando um papel fundamental na redistribuição de recursos e na promoção de políticas públicas que visam a redução da desigualdade. ¹¹⁴

Considerado um dos sistemas mais complexos do mundo, o sistema tributário brasileiro é taxado por uma carga tributária bruta (CTB) mais alta do que aquela de países de nível de renda similar, resultado desse, que surge das inúmeras isenções dos rendimentos auferidos, tributos cumulativos e distorções na alocação dos investimentos. De acordo com dados do Relatório Doing Business (BANCO MUNDIAL 2020).¹¹⁵

¹¹³ Gassen, V. (2009). Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: Mimeo, p. 3.

¹¹⁴ Nogueira, B. M. (2023). *Análise da reforma tributária e os impactos sobre a desigualdade social*. RECIMA21 - Revista Científica Multidisciplinar - ISSN 2675-6218, 4(1), e413630. <https://doi.org/10.47820/recima21.v4i1.3630>

¹¹⁵ Libânio, A. T. P. (2021). *Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*.

Toda a complexidade marca do Sistema Fiscal Brasileiro, ¹¹⁶induz o agente econômico que produz e vende, à sonegação, à falsificação da nota de saída e esses resultados são intrínsecos ao próprio sistema.

Além disso, outro problema que encontramos é o da regressividade (cobrança proporcional de tributos de quem ganha menos), a parcela das receitas tributárias originadas de impostos indiretos tem a carga mais significativa (43,8%), quando comparadas com os impostos sobre a renda e patrimônio (impostos diretos) representam apenas um quarto do total (21,5%).¹¹⁷ Isso quer dizer, que os impostos que mais arrecadam no Brasil, não são proporcionais a renda da maioria da população.

Diante de toda essa problemática fiscal, o caminho adotado pelo Governo como solução de enfrentamento à essas distorções na tributação do consumo é a implementação de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), através da Reforma Tributária.

A qualidade do sistema tributário e sua distribuição de poderes é tema de discussão desde o surgimento da economia, grandes autores na área como Adam Smith em 1776 e David Ricardo em 1817, já discutiam e defendiam a ideia de que todos os indivíduos deveriam contribuir com a organização do Estado através do pagamento de impostos. O debate acerca dos impostos, passou por modificações e evoluíram no espaço da economia.¹¹⁸

Adam Smith e Stiglitz, listaram os princípios fundamentais que devem nortear um sistema fiscal. São eles: eficiência, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e justiça, ¹¹⁹ sendo que o último princípio, o mais importante para o resultado desta pesquisa, porque segundo o princípio da justiça fiscal: deve-se pagar mais impostos quem tem maior capacidade contributiva, realidade distante do sistema fiscal brasileiro.

Por muito tempo, o modelo de política fiscal no Brasil, embarcou na ideia de que a busca por efeitos distributivos deve ter papel secundário na política tributária. Assim,

¹¹⁶ Guimarães, V. B. (2007). *A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sérgio, GUIMARÃES (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 37-68.

¹¹⁷ Libânio, A. T. P. (2021). *Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*.

¹¹⁸ Libânio, A. T. P. (2021). *Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*.

¹¹⁹ Libânio, A. T. P. (2021). *Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*.

implantou-se a crença de que a progressividade não era benéfica socialmente, pois penalizava os indivíduos e empreendedores e criava obstáculos para o crescimento econômico. Adotando um sistema tributário neutro, teríamos menos efeitos negativos para a economia e garantiríamos maior arrecadação e mais ações do Estado em prol da redistribuição e proteção social.¹²⁰

Palermo (2009) aponta ainda, outros princípios básicos da tributação moderna que são baseados em três outras teorias: tributação equitativa, troca fiscal e tributação ótima. O objetivo principal do primeiro objetivo é alcançar uma distribuição socialmente equitativa da carga tributária. O segundo define impostos como preços e propõe que os consumidores de bens públicos sejam tributados para aproximar o fornecimento desses bens do sistema de mercado. Finalmente, a teoria da tributação ótima é baseada na função econômica da tributação. Este último visa simular o comportamento dos sujeitos econômicos sob diferentes estruturas tributárias por meio de micromodelos, a fim de obter o impacto de tais mudanças no equilíbrio econômico e no bem-estar social.¹²¹

Como mencionado anteriormente, os impostos indiretos impõem um fardo maior aos pobres. A defesa em prol da Reforma Tributária, principalmente no que tange os impostos de consumo, é essencial para que estes sejam suavizados e baseados nos fundamentos da neutralidade e da equidade, uma vez que o sistema atual aprofunda a desigualdade. Como a taxa média de tributação sobre o consumo no Brasil é quase a mesma em todas as faixas de renda e há grandes disparidades de renda entre as classes sociais brasileiras, não há como fugir do fato de que a forma como os impostos indiretos são aplicados atualmente no Brasil, agravam a desigualdade.¹²²

Vale ressaltar que o artigo 145, § 1º da Constituição de 1988 estabelece o princípio progressividade: a tributação deve ser pessoal e graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, os direitos individuais são respeitados e, de acordo com a lei, o patrimônio do contribuinte, a renda e função econômica. O princípio da progressividade visa garantir que cada cidadão participe do financiamento do Estado de acordo com sua

¹²⁰ Passos, L., GUEDES, D. D. R.; SILVEIRA, F. G. (2018). *Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. A Reforma Tributária Necessária Diagnóstico e Premissas*. São Paulo: Plataforma Social, 93-111.

¹²¹ Libânio, A. T. P. (2021). *Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*.

¹²² Passos, L., Guedes, D. D. R.; Silveira, F. G. (2018). *Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. A Reforma Tributária Necessária Diagnóstico e Premissas*. São Paulo: Plataforma Social, 93-111.

capacidade contributiva medida por sua renda, garantindo assim o equilíbrio econômico.¹²³

4.3 KEYNES: O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTOS DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

John Maynard Keynes é um dos economistas mais importantes da história. Além disso, ele é considerado, para boa parte dos estudiosos do meio como o precursor do conceito de macroeconomia. John também foi bastante influente na elaboração de planos para que o estado conseguisse reverter crises econômicas, seus conceitos serviram como base para construção da política econômica de vários países no ocidente após a Segunda Guerra Mundial.¹²⁴

A abordagem Keynesiana ganhou reconhecimento como uma "revisão da teoria liberal" no campo econômico. Sob essa perspectiva, a intervenção estatal seria imperativa para prevenir crises econômicas e assegurar o alcance do pleno emprego. Segundo as ideias de Keynes, a teoria liberal-capitalista carece dos instrumentos necessários para assegurar uma estabilidade sustentada no emprego dentro de um país. Ele defendia que o governo deveria intervir nos setores nos quais as empresas privadas não atuassem de maneira adequada, como forma de promover o investimento e a geração de empregos.

Após o impacto da "Grande Depressão", tornou-se evidente que o liberalismo clássico por si só não tinha a capacidade de assegurar o pleno emprego. Em 1932, quando a quebra da bolsa de valores e uma grave crise financeira abalaram os Estados Unidos, o presidente Franklin Delano Roosevelt, influenciado pelas ideias de John Keynes, lançou o renomado plano "New Deal" com o objetivo de revitalizar a economia e superar a recessão.

¹²³ Fernandes, D. O. (2018). *Tributação sobre a renda: princípio da capacidade contributiva e o limite de isenção do Irfp. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 211-250.

¹²⁴ Skidelsky, R. (2000). *John Maynard Keynes: Fighting for Britain, 1937–46* (Vol. 3). London: Macmillan.

A resposta foi notavelmente bem-sucedida. Além da intervenção governamental, o "New Deal" incluiu medidas para controlar a emissão de moeda, investir em setores industriais essenciais e implementar políticas ativas de criação de empregos.

Por meio da implementação de um conjunto abrangente de estratégias que harmonizaram as preocupações econômicas e sociais, foram estabelecidos os alicerces do que viria a ser conhecido como o "welfare state" (Estado de Bem-Estar Social).

Vive-se há décadas o aumento das obrigações das despesas públicas e a manutenção da estabilidade macroeconômica, através de políticas de metas inflacionárias e de superávit fiscal, têm imposto à economia brasileira uma complexa e elevada carga tributária, que inibe o crescimento e a eficiência econômica.¹²⁵

Diversas propostas de reforma surgiram nos últimos anos, cuja seus formuladores, procuravam reverter a complexidade e cumulatividade dos tributos indiretos no Brasil, reconhecendo seus atuais efeitos negativos sobre a eficiência da estrutura produtiva, competitividade da produção nacional e decisões de investimentos.¹²⁶

A ideia de um imposto único há muito tempo promete aliviar substancialmente o problema, graças à simplicidade e homogeneidade de uma única contribuição. Entretanto há todos aqueles que conquistaram privilégios e vantagens, em cima desse sistema tributário confuso, os agentes são mais aptos a burlarem e fugirem das obrigações fiscais e tendem a resistir aos riscos da transparência que um imposto único traz. Simplicidade fiscal e transparência se torna uma arma contra aqueles que procuram por incentivos fiscais, parasitismo e predação sociedade em benefício próprio. Um sistema tributário caótico é um terreno fértil para a corrupção comportamentos parasitários.¹²⁷

Por muito tempo na história do pensamento econômico tanto o Estado como a tributação foram vistos como vilões do bom funcionamento do sistema econômico. Smith, Ricardo e Stuart Mill, os maiores economistas da escola clássica, condenaram

¹²⁵ Giambiagi, F., Alem, A., & Pinto, S. G. B. (2017). *Finanças públicas*. Elsevier Brasil.

¹²⁶ Cintra, M. (2003). *A verdade sobre o Imposto Único: eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade: fatos e mitos da reforma tributária no Brasil*.

¹²⁷ Cintra, M. (2003). *A verdade sobre o Imposto Único: eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade: fatos e mitos da reforma tributária no Brasil*.

veementemente sua intervenção no campo econômico, segundo eles, além da improdutividade de seus gastos o sistema tinha um governo com uma “mão invisível”.¹²⁸

Visando conciliar interesses individuais e interesses coletivos, o que não só os protegia das crises, mas também buscava o ponto de equilíbrio de pleno emprego e máxima eficiência. Com esta visão idílica de um sistema harmonioso, cuidaram de limitar a ação do Estado e propor impostos neutros, para que não houvesse intervenções no processo de alocação de recursos e intromissão das decisões dos agentes privados e não provocassem perdas de eficiência.¹²⁹

Dessa perspectiva surgem princípios abstratos destinados a guiar o sistema tributário, como os de neutralidade e equidade, os quais estão mais relacionados com a manutenção da eficácia do sistema do que com a preocupação direta com a justiça tributária. Isso ocorre porque havia a crença de que os mecanismos do mercado teriam a capacidade intrínseca de garantir uma distribuição justa de renda para aqueles envolvidos no processo de geração de riqueza.

A transição para a escola neoclássica trouxe consigo uma alteração significativa na sua estrutura teórica. Nessa nova abordagem, o valor-trabalho defendido pelos economistas clássicos foi substituído pelo valor-utilidade como o alicerce da geração de riqueza. Essa mudança não apenas eliminou os conflitos tradicionais entre o capital e o trabalho durante o processo produtivo e de distribuição, mas também sustentou a convicção de que o sistema econômico era resistente a crises. A perspectiva da escola neoclássica continuou a sustentar a visão anterior, mantendo a crença de que o sistema possuía mecanismos internos de autorregulação, desde que não sofresse interferências externas que desviassem variáveis essenciais, como preços, taxas de juros, lucros e salários, de seu estado "natural".

Ao contrário das expectativas, a escola neoclássica reconheceu a ocorrência ocasional de crises econômicas. No entanto, de acordo com essa linha de pensamento,

¹²⁸ Fagnani, E. (2018). *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 67

¹²⁹ Fagnani, E. (2018). *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 67

essas crises eram resultantes da atenção crescente, especialmente nas primeiras décadas do século XX, aos ciclos de negócios e às interferências do Estado na gestão da moeda. A crença persistia de que essas disfunções seriam corrigidas pelo funcionamento "natural" dos mecanismos do sistema, eliminando gradualmente as influências "impróprias" provenientes das intervenções estatais. Essa perspectiva utópica de operação do sistema destacava o papel passivo do Estado, da política econômica e da tributação, sugerindo que não havia necessidade de intervenção para superar crises econômicas ou ajustar o curso da economia. A solução, segundo essa visão, estava em aguardar que os próprios mecanismos intrínsecos e revitalizantes do sistema entrassem em ação para restaurar o equilíbrio natural, alcançando o pleno emprego e a máxima eficiência desejados.¹³⁰

Portanto, uma das lições essenciais extraídas das ideias de Keynes e da experiência do "New Deal" é a importância da intervenção governamental estratégica para manter a estabilidade econômica e assegurar o bem-estar da sociedade. Isso também traz à tona a relevância da reforma tributária como uma ferramenta poderosa para alcançar esses objetivos.

Uma reforma tributária abrangente pode desempenhar um papel crucial em equilibrar a distribuição de renda, promover a justiça fiscal e financiar programas de políticas públicas. Assim como a teoria Keynesiana destacou a necessidade de ação governamental para impulsionar a economia e o emprego, a reforma tributária bem planejada pode ser um meio eficaz para garantir que os recursos sejam alocados de maneira adequada para o desenvolvimento econômico e social. Isso pode incluir a taxa adequada das camadas mais altas de renda e a eliminação de brechas fiscais que favoreçam os mais ricos.

Em resumo, as ideias de Keynes e a experiência do "New Deal" ressaltam a importância da intervenção governamental para enfrentar desafios econômicos significativos. A reforma tributária emerge como uma ferramenta vital para alcançar uma

¹³⁰ Fagnani, E. (2018). *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; São Paulo: Plataforma Política Social, p. 70.

distribuição mais equitativa da riqueza e garantir que os benefícios do progresso econômico sejam amplamente compartilhados, perpetuando assim o espírito das políticas orientadas para o bem-estar social.¹³¹

4.4 REFORMA TRIBUTÁRIA – PAÍSES QUE TIVERAM CRESCIMENTO ECONÔMICO E O AUMENTO NA GERAÇÃO DE EMPREGO COM A ADOÇÃO DO IVA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) tem se manifestado um sucesso global, inspirando sistemas fiscais de nações como Uruguai, Tunísia, Tailândia, Nigéria e Indonésia. Moçambique também adotou um modelo semelhante ao sistema português de IVA, com alguns ajustes para atender à realidade nacional.

Este sistema foi bem aceito em Moçambique, com a inclusão de pequenos contribuintes em regimes especiais de isenção ou tributação simplificada, e isenção de IVA para muitos produtos essenciais. No entanto, há aspectos complexos e práticos que precisam de revisão devido às dificuldades enfrentadas. Além disso, o sistema precisa ser atualizado para se adequar às mudanças globais, como a tributação do comércio eletrônico, que foi abordada na Diretiva 2002/38/CE da União Europeia, mas ainda não foi totalmente incorporada no sistema moçambicano desde sua adoção em 1999.¹³²

No caso de Portugal, no ano de 1986, adotou-se o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) como a base principal do seu sistema de tributação sobre o consumo. Isso ocorreu após a adesão à Comunidade Econômica Europeia (CEE). A decisão original previa um período de transição de três anos para implementar o sistema comum do IVA, mas Portugal optou por não utilizar esse período e implementou o sistema em 1º de janeiro de 1986, quando se juntou à CEE.

A mudança para o IVA aconteceu devido a problemas encontrados com o antigo Imposto de Transações, que estava concentrado em distribuidores e não conseguia gerar a receita necessária. Isso levou a uma alta taxa de imposto no estágio de distribuição e

¹³¹ Henrique, J. (2023). *Keynesianismo: o que diz essa teoria econômica?* Politize. Obtido em <https://www.politize.com.br/keynesianismo/>

¹³² Palma, C. C. (2012). *O sistema de IVA em Moçambique – adoção e características gerais*, p. 40

ao aumento de fraudes fiscais. O IVA foi introduzido para abranger um escopo mais amplo, incluindo prestadores de serviços e varejistas, e resolver essas questões.

Além disso, o IVA trouxe uma mudança na forma como o imposto era aplicado. Enquanto o Imposto de Transações era suspenso para os bens de produção, o IVA introduziu o crédito de imposto, exigindo o pagamento prévio do imposto correspondente aos bens de produção. Apesar de alguns desafios, a introdução do IVA foi considerada um sucesso. O peso do IVA nas receitas do governo tem aumentado de forma estável, chegando a cerca de 23% a partir de 1994, superando a média da União Europeia.¹³³

A China por sua vez, expandiu sua reforma do imposto sobre o valor agregado (IVA) em todo o país. Essa reforma teve como objetivo cortar impostos e melhorar a forma como os impostos são cobrados. Até agora, esses esforços resultaram em uma redução de impostos no valor de 13,01 bilhões de yuans (cerca de US\$ 2,1 bilhões), de acordo com a Administração Geral de Impostos.

A ideia por trás do IVA é que ele é um imposto baseado na diferença entre o preço de venda de um produto e o custo de produção. Isso é diferente de um imposto sobre o volume de negócios, que é cobrado com base nas receitas totais de uma empresa. A China expandiu o uso do IVA para mais setores, como o de transporte e outros serviços.

Até o momento, cerca de 2,22 milhões de contribuintes se beneficiaram com essa reforma ampliada do IVA. Isso inclui muitas empresas que antes pagavam um imposto diferente. A reforma tem sido boa para a economia da China e também para as empresas, ajudando a reestruturar os negócios. Segundo Bai Jingming, do Ministério das Finanças, embora a indústria de serviços esteja vendo benefícios imediatos, a reforma também tem potencial para ajudar a indústria de manufatura a longo prazo, se for expandida para mais setores.¹³⁴

4.5 A REFORMA TIRBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA O CRESCIMENTO DA ECONOMIA BRASILEIRA

¹³³ Palma, C. C. (2019). Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina, p. 43-45.

¹³⁴ Embaixada da república popular da China na república portuguesa. (25 de outubro de 2013). *Reforma tributária da China reduz impostos em US\$ 2 bilhões*. Obtido de http://pt.china-embassy.gov.cn/pot/sgdt/201310/t20131025_10408877.htm

Segundo a nota técnica do Ipea, a Reforma Tributária terá um impacto positivo no crescimento econômico. Isso acontece porque o sistema tributário atual cobra muitos impostos de setores que são muito produtivos e usam muitos recursos financeiros, mais do que a média da economia brasileira. Isso inclui áreas como a produção de combustíveis e biocombustíveis, eletrônicos, alimentos, perfumaria e produtos de limpeza.

Além disso, o sistema tributário também impõe tributos elevados sobre serviços que dependem muito de investimentos financeiros, como energia, gás e telecomunicações. O estudo sugere que, se a tributação sobre os produtos desses setores for reduzida, os preços poderiam cair e, como resultado, esses setores poderiam produzir mais e criar mais demanda por insumos. Isso, por sua vez, tende a aumentar o Produto Interno Bruto (PIB) do país, porque esses setores têm cadeias de produção mais complexas e abrangentes.

As estimativas consideram principalmente os efeitos das mudanças nos preços finais dos produtos e serviços em diferentes setores da economia e em cada estado do país. O estudo realizado pelo Ipea sugere que haverá um aumento positivo na criação de empregos. De acordo com os cálculos feitos por Oliveira, se a reforma for implementada, em 2032, o número de pessoas empregadas seria 1,03% maior do que se a reforma não ocorresse, ou seja, se tudo continuasse como está.¹³⁵

No ano passado, o total de pessoas ocupadas, considerando empregos formais e informais, foi de cerca de 99,4 milhões de trabalhadores, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Até 2032, espera-se que esse número aumente. No entanto, quando se considera os números do ano passado, uma diferença de 1% representaria aproximadamente 1 milhão de empregos a mais.

Portanto, a reforma tributária poderia contribuir para um cenário onde mais empregos seriam criados em comparação com a situação atual. Isso ocorreria principalmente devido aos possíveis efeitos positivos da reforma na economia.

¹³⁵ AGÊNCIA O GLOBO. (06 de julho de 2023) Reforma Tributária vai gerar mais crescimento e emprego, diz Ipe. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-vai-gerar-mais-crescimento-e-emprego-diz-ipea/>

A Reforma Tributária terá um efeito positivo no crescimento econômico. Isso ocorre porque o sistema tributário atual cobra muitos impostos sobre produtos e serviços específicos, como combustíveis, eletrônicos, alimentos e telecomunicações. Também cobra muito dos serviços intensivos em capital, como energia e gás.

Essa reforma propõe reduzir os impostos sobre esses produtos e serviços, o que pode levar a uma diminuição nos preços e a um aumento na produção. Isso, por sua vez, pode impulsionar o Produto Interno Bruto (PIB) do país, já que esses setores têm cadeias de produção mais longas. O estudo também sugere que a reforma poderia gerar mais empregos. As previsões mostram que a população empregada aumentaria com a reforma, e em 2032, poderia ser cerca de 1,03% maior do que se não houvesse reforma.¹³⁶

Porém, é importante notar que essas estimativas levam em consideração apenas os efeitos das mudanças nos preços dos produtos e serviços, de acordo com os setores da economia e os diferentes estados do país. Não estão considerados os possíveis benefícios da reforma em termos de redução da burocracia e dos custos associados à complexidade tributária.

A reforma também afetaria setores diferentes de maneira distinta. A indústria extrativa, por exemplo, poderia ter um crescimento maior do PIB, enquanto os serviços de hospedagem e alimentação podem ter um crescimento menor. Embora se esperem benefícios em termos de crescimento econômico, a nota técnica do Ipea destaca que os resultados provenientes da versão atual da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) são menos favoráveis do que aqueles derivados da proposta original, apresentada em 2019. Uma edição anterior do estudo, divulgada em 2020, que contemplava uma taxa de 25% para o IVA como padrão, além de um sistema tributário com menos exceções do que o proposto atualmente, sugere que o Produto Interno Bruto (PIB) poderia aumentar em cerca de 5,75% até 2036, em comparação com o cenário em que nenhuma reforma fosse implementada.

¹³⁶ AGÊNCIA O GLOBO. (06 de julho de 2023) *Reforma Tributária vai gerar mais crescimento e emprego, diz Ipe*. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-vai-gerar-mais-crescimento-e-emprego-diz-ipea/>

CONCLUSÕES

Considerando tudo o que foi abordado, é possível compreender as singularidades que fazem do sistema tributário brasileiro um dos mais ineficazes a nível global, justificando assim a necessidade de estudos voltados para a sua otimização. Esta análise direcionou sua atenção para a Proposta de Emenda Constitucional 45/2019, que foi aprovada no Plenário da Câmara dos Deputados com o intuito de examinar a sua capacidade em superar os principais desafios existentes e impulsionar o crescimento econômico e o desenvolvimento do país.

É essencial compreender que o sistema de tributação brasileiro é notavelmente complexo e, por si só, a adoção do IVA não seria suficiente para eliminar todas as complexidades. No entanto, essa iniciativa terá o potencial de abordar e eliminar desafios antigos do sistema tributário brasileiro, tornando-se, assim, um elemento crucial na proposta de Reforma Tributária.

Uma das razões pelas quais o Imposto sobre Valor Acrescido (IVA) é considerado um tributo contemporâneo é devido à sua característica de possuir um número limitado de alíquotas na maioria das nações que o adotaram. Essa abordagem difere do nosso sistema atual, que apresenta numerosos pontos de incidência tributária ao longo da cadeia produtiva. De acordo com o entendimento do advogado especializado em questões tributárias, Dalton Dallazem, essa disposição tem o intuito de eliminar o fenômeno conhecido como "cumulatividade".

Além da simplificação do sistema fiscal nacional, decorrente da unificação de impostos, outra característica que confere um caráter moderno ao IVA é o seu mecanismo de funcionamento, que previne a acumulação de impostos ao longo das etapas produtivas e impede a duplicação de tributação.

Esse mecanismo é viabilizado pelo cálculo do imposto, que incide externamente, focalizando a tributação apenas no valor adicionado ao produto ou serviço. Portanto, de acordo com Dallazem, o IVA possibilitaria a redução da carga tributária na comercialização de bens industrializados, fazendo com que o imposto fosse aplicado somente sobre o acréscimo de valor em cada fase de produção.

Isso significa que as empresas seriam capazes de pagar o imposto com um desconto equivalente ao valor já pago anteriormente ao longo da cadeia de produção, efetivamente evitando a tributação em cascata (bitributação).

Atualmente, os preços já incorporam impostos que servem como base para a cobrança de outros tributos. O avanço proposto por esse novo sistema é a oportunidade para as empresas se creditarem integralmente em relação aos impostos que incidiram na aquisição de insumos e fases anteriores. Em resumo, isso resultaria em um cenário com poucas alíquotas e uma aplicação plena do princípio de não cumulatividade, conforme Dallazem.

A eventual aprovação da reforma tributária pode gerar repercussões de grande magnitude em diversos setores da economia, incluindo o ramo de serviços. A discussão acerca desse ajuste tributário, engloba múltiplas propostas e interesses diversos. Não obstante, é preciso realçar alguns pontos essenciais sobre as possíveis consequências na esfera dos serviços.

Uma das alterações centrais propostas na reforma tributária consiste na instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de âmbito federal, visando consolidar múltiplos tributos que incidem sobre bens e serviços. Essa consolidação poderia simplificar o sistema tributário e mitigar a complexidade burocrática para as empresas. Contudo, isso também poderia impactar a carga tributária e a competitividade em certos segmentos.

Dentro do contexto dos serviços, a implementação do IVA poderia deflagrar uma transformação substancial na maneira como os tributos são calculados e recolhidos. De acordo com o economista Fernando Rezende, em um diálogo com o Jornal Valor Econômico, a maior parte dos serviços está sujeita a uma tributação mais intensa comparada aos produtos. Com a unificação proposta, tende a surgir uma tendência em direção à diminuição da carga tributária sobre os serviços. Tal cenário poderia ser benéfico para as empresas operantes no setor, que atualmente enfrentam uma carga tributária significativa.

Todavia, determinados serviços específicos podem experimentar um aumento na carga tributária mediante a reforma. Por exemplo, serviços de saúde e educação atualmente desfrutam de isenções de alguns tributos, como PIS e Cofins, o que poderia

ser perdido com a introdução do IVA. Conforme observa Bernard Appy, "a proposta sugere que todos os serviços estejam sujeitos à tributação, porém com alíquotas diferenciadas." A definição dessas alíquotas será crucial para assegurar a estabilidade financeira de setores cruciais, como saúde e educação.

Outro aspecto de relevância na reforma tributária para o setor de serviços é a potencial reformulação na forma como o ISS (Imposto Sobre Serviços) é recolhido. Atualmente, os municípios são os responsáveis pela coleta do ISS, e as alíquotas podem divergir de localidade para localidade, resultando em uma complexidade substancial para as empresas que atuam em múltiplas regiões. Com a reforma, existe a possibilidade de centralizar a coleta do ISS, o que poderia simplificar a administração tributária para as organizações.

Adicionalmente, a reforma tributária também pode ecoar por toda a economia e, por conseguinte, no setor de serviços. Conforme explica Mauro Rochlin, a reforma tributária tem o potencial de acentuar a competitividade das empresas, atrair investimentos e estimular a criação de postos de trabalho, o que poderia resultar em vantagens para o setor de serviços. No entanto, se a implementação da reforma não for bem planejada, poderia ensejar instabilidade e incertezas nas empresas, o que poderia prejudicar o setor de serviços. O êxito da reforma tributária dependerá da execução metódica e das medidas adotadas para minimizar quaisquer efeitos adversos. Nesse âmbito, é crucial estabelecer um diálogo aberto e transparente entre as autoridades e os representantes do setor de serviços, com o objetivo de discernir as principais demandas e preocupações e identificar soluções práticas para essas questões.

O economista André Roncaglia critica fortemente esta reforma, ao informar que a percepção predominante é que os impostos invadem as finanças pessoais, o que gera desconfiança entre aqueles que duvidam da alocação eficiente desses recursos pelo governo. Ele também observa que a tributação sobre produtos básicos afeta de maneira desproporcional os mais pobres. Isso leva muitos a enxergar os impostos como uma forma de expropriação seletiva. Em vez de onerar mais os mais ricos, a tributação atinge os menos favorecidos de maneira desigual, considerando a parcela significativa de seus orçamentos direcionada a esses itens, que são sujeitos a uma carga tributária que pode ultrapassar 26%, como é o caso de produtos de higiene.

O economista Marcos Cintra também expressa várias críticas sobre o novo modelo. Ele aponta que o sistema proposto se afasta consideravelmente do ideal de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) devido à presença de múltiplas alíquotas, tratamentos diferenciados e uma extensa lista de setores beneficiados. Isso resulta em um modelo quase tão complexo quanto o atual, o que compromete a simplificação tão esperada.

Outro ponto de crítica é o impacto no pacto federativo. Cintra ressalta que esse aspecto representa um obstáculo político insuperável. Embora fosse tecnicamente ideal ter apenas um imposto unificado de consumo que substituísse os tributos municipais, estaduais e federais, a realidade federativa do Brasil torna essa proposta inviável. Governadores e prefeitos resistem a ceder suas competências tributárias legítimas.

Além disso, para ele o modelo é fortemente centralizador, indo contra o movimento de descentralização fiscal que o Brasil busca. Isso contraria a ideia de "menos Brasília e mais Brasil", que foi enfatizada em governos passados. Uma crítica significativa é que o projeto foi apresentado ao Congresso Nacional para aprovação apenas 15 dias após a divulgação do texto à sociedade. O governo não forneceu estudos, simulações ou indicações claras sobre as alíquotas do imposto. Tudo isso será deixado para uma lei complementar, o que gerará considerável insegurança e incerteza na economia brasileira.

Em conclusão, a reforma proposta possui o potencial para ser um instrumento poderoso na promoção da melhoria econômica. Ao simplificar o complexo sistema tributário por meio da consolidação de impostos existentes em estruturas mais eficientes, como o Imposto sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, a reforma poderia aumentar a conformidade fiscal, incentivar investimentos e estimular o crescimento econômico. A simplificação e otimização dos processos de arrecadação de impostos provavelmente atrairiam tanto investidores nacionais quanto estrangeiros, incentivando a expansão de negócios e a inovação. Além disso, a redução da carga tributária sobre fabricantes, vendedores e prestadores de serviços poderia resultar em um aumento nos gastos dos consumidores, impulsionando ainda mais a atividade econômica. Através desses mecanismos, a reforma tem a capacidade não apenas de revitalizar o cenário econômico,

mas também de contribuir para a redução das disparidades sociais e econômicas, abrindo caminho para um futuro mais equitativo e próspero para o Brasil.¹³⁷

¹³⁷ Lucas S.; Felipe G. (03/03/2023). *Reforma tributária: Possíveis impactos no setor de serviços e as consequências na arrecadação dos entes federativos*. Migalhas. Obtido em <https://www.migalhas.com.br/amp/depeso/382358/reforma-tributaria>

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA O GLOBO. (06 de julho de 2023) *Reforma Tributária vai gerar mais crescimento e emprego, diz Ipe*. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-vai-gerar-mais-crescimento-e-emprego-diz-ipea/>

A visão do economista Marcos Cintra sobre a reforma tributária. (07/07/2023) Monitor mercantil. Obtido em <https://monitormercantil.com.br/a-visao-do-economista-marcos-cintra-sobre-a-reforma-tributaria/>

Alexandre, R. (2015). *Direito Tributário Esquematizado*. Rio de Janeiro: Forense.

Afonso, J.R. *ICMS: diagnósticos e perspectivas*. In: REZENDE, F. (2003). (org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV.

Almeida, F. A. (2017). *Sistema Tributário Brasileiro: Evolução Histórica e Perspectivas Futuras*. Revista de Direito Tributário Atual, (ed 18º).

Barros, L. C. de. (2008). *Direito Tributário*. (2 ed.) São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda.

Braga, R. F. (2019). *Estudos Aplicados de Direito Empresarial*. São Paulo: Almedina Brasil.

Baleeiro, A. (2005). *Direito Tributário Brasileiro*. (10ª ed.). Rio de Janeiro: Editora forense.

Carvalho, P. B. (2008) *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses.

Carvalho, P. B. (2018). *Direito Tributário: linguagem e método*. (7. ed.) revista. São Paulo: Noeses

Carrazza, R. A. (2006). *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros.

Cintra, M. (2003). *A verdade sobre o Imposto Único: eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade: fatos e mitos da reforma tributária no Brasil*.

Caparroz R. (2019). *Direito tributário esquematizado*. (3. ed.). São Paulo: Saraiva Educação.

Congresso Luso-Brasileiro: Economista André Roncaglia critica estrutura tributária brasileira por prejudicar os mais pobres. (09/06/2023) Associação nacional dos auditores fiscais da receita federal do Brasil. Obtido em <https://unafisconacional.org.br/congresso-luso-brasileiro-economista-andre-roncaglia-critica-estrutura-tributaria-brasileira-por-prejudicar-os-mais-pobres/>

Código Tributário Nacional. (s.d.). Obtido de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm

CARRAZZA, R. A (2005). *ICMS*. (26ª ed.) São Paulo: Atlas.

Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.

Constituição da República Federativa do Brasil. (s.d.). Obtido de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/constituicao.htm

DIAS, A. A. V. (2005) *O sistema comum do IVA*. Faculdade de direito de Porto.

Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, obtido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>

Embaixada da república popular da China na república portuguesa. (25 de outubro de 2013). *Reforma tributária da China reduz impostos em US\$ 2 bilhões*. Obtido de http://pt.china-embassy.gov.cn/pot/sgdt/201310/t20131025_10408877.htm

Fernandes, D. O. (2018). Tributação sobre a renda: princípio da capacidade contributiva e o limite de isenção do Irlpf. *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 211-250.

Fagnani, E. (2018). *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social.

Fagnani, E. (2018). *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social.

Ferreira, P. S. S., & Figueiredo, E. R. (2019). *A reforma tributária no Brasil: desafios e perspectivas*. Economia em Revista.

Gassen, V. (2013). *Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil*. In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais. Ano 102, Vol. 935

Gassen, V. (2009). *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo.

Guimarães, V. B. (2007). *A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sérgio, GUIMARÃES (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 37-68.

Henrique, J. (2023). *Keynesianismo: o que diz essa teoria econômica?* Politize. Obtido em <https://www.politize.com.br/keynesianismo/>

Ildemar, J. L.; LUÍS, C. B. R. N. (2001). *O imposto sobre o valor agregado na reforma tributária*. Monografia- Universidade Federal da Bahia. https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/arquivos/monografia_ildemar_joilson_luis.pdf

Libânio, A. T. P. (2021) *Eficiência e Equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)*. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas, Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional.

Machado, J. E., & Costa, p. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível*. (2ª ed.). Coimbra: Almedina.

Martins, G. W. (2019). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.

"Modulação não pode proteger lei inconstitucional", diz ministro do STF (06/05/2021). *Conjur*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-mai-06/modulacao-nao-protoger-lei-inconstitucional-diz-ministro-stf>

Mello, C. A. B. de. (2004) *Curso de direito administrativo*. (17ª ed.) São Paulo: Malheiros.

Nogueira, B. M. (2023). *Análise da reforma tributária e os impactos sobre a desigualdade social*. RECIMA21 - Revista Científica Multidisciplinar - ISSN 2675-6218, 4(1), e413630. <https://doi.org/10.47820/recima21.v4i1.3630>

Nery junior, N. (1999). *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. (5ª ed). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

Neto, J. A. (2018). *A Reforma da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano*. Obtido de <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37463>

Fernandes, José Augusto C. (2011). *A reforma da tributação indireta: um complemento necessário à abertura comercial*. Obtido de <https://iepecdg.com.br/wp-content/uploads/2019/11/lva-artigoja-18.11-capa.pdf>

Giambiagi, F., Alem, A., & Pinto, S. G. B. (2017). *Finanças públicas*. Elsevier Brasil.

Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina.

Oliveira, A. S. A. (2010) *Guerra Fiscal no Brasil: Uma Abordagem Jurídico-Econômica*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro.

Passos, L., GUEDES, D. D. R., & SILVEIRA, F. G. (2018). *Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. A Reforma Tributária Necessária Diagnóstico e Premissas*. São Paulo: *Plataforma Social*, 93-111

Palermo, Patrícia Ullmann. *Efeitos econômicos e fiscais de uma reforma tributária no Brasil: Análise com um modelo inter-regional de equilíbrio geral computável para o Rio Grande do Sul*. 2009. Tese (Doutorado em economia), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

Palermo, Patrícia Ullmann; PORSSE, Alexandre Alves; PORTUGAL, Marcelo Savino. *Exercícios de reestruturação tributária para o Rio Grande do Sul: análise com um modelo de equilíbrio geral computável inter-regional*. Revista EconomiA, 2010.

Palma, C. C. (2012). *O sistema de IVA em Moçambique – adoção e características gerais*.

Palma, C. C. (2019). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

Rosa, J. (2005). *Manual de Direito Financeiro e Tributário* (18ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar.

Skidelsky, R. (2000). *John Maynard Keynes: Fighting for Britain, 1937–46* (Vol. 3). London: Macmillan.

Silva, S. V. da. (2015) *Tributação sobre o consumo e os reflexos na economia: uma análise das contribuições sociais no Brasil*. Revista de Políticas Públicas.

Silva, E. R., & Pacheco, R. R. (2019). *Imposto sobre serviços (ISS): uma análise da sua importância para o município de Salvador*. In *Anais do Seminário de Ciências Sociais Aplicadas*.

Torres, R. (2014). *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar.

Varsano, R. (2014). *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, BID, n. 335.