

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD**

LUCAS SAMPAIO MUNIZ DA CUNHA

**SISTEMA TRIBUTÁRIO E AMBIENTE DE NEGÓCIOS:
O impacto da tributação nas empresas brasileiras**

**RECIFE
2024**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD**

LUCAS SAMPAIO MUNIZ DA CUNHA

SISTEMA TRIBUTÁRIO E AMBIENTE DE NEGÓCIOS:
O impacto da tributação nas empresas brasileiras

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito do Recife/Universidade Federal de Pernambuco, como exigência para obtenção do grau de Mestre, sob orientação do Professor Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega.

RECIFE
2024

.Catalogação de Publicação na Fonte. UFPE - Biblioteca Central

Cunha, Lucas Sampaio Muniz da.

Sistema tributário e ambiente de negócios: o impacto da tributação nas empresas brasileiras / Lucas Sampaio Muniz da Cunha. - Recife, 2024.

152f.: il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2024.

Orientação: Marcos Antônio Rios da Nóbrega.

1. Sistema tributário; 2. Empresas brasileiras; 3. Análise econômica do direito; 4. Competitividade internacional; 5. Reforma tributária. I. Nóbrega, Marcos Antônio Rios da. II. Título.

UFPE-Biblioteca Central

LUCAS SAMPAIO MUNIZ DA CUNHA

**SISTEMA TRIBUTÁRIO E AMBIENTE DE NEGÓCIOS:
O impacto da tributação nas empresas brasileiras**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Transformações do direito público.

Aprovado em: 25/10/2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Prof^a. Dr^a. Luciana Grassano de Gouvêa Melo (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr. Walber de Moura Agra (Examinador interno)
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti (Examinador Externo)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo avaliar os impactos do sistema tributário brasileiro no desempenho das atividades econômicas pelas empresas nacionais à luz da Análise Econômica do Direito. Para isso, a tributação brasileira será analisada sob as óticas da carga tributária e da complexidade tributária. O trabalho se inicia com a origem, a conceituação, e a metodologia da Análise Econômica do Direito, diferenciando a análise positiva da análise normativa. Estabeleceu-se que, neste trabalho, adotar-se-á a linha da análise positiva do direito, com a verificação das consequências do atual sistema tributário no Brasil. Após a demonstração da relevância da tributação para a existência da sociedade civilizada e dos critérios a serem utilizados para a identificação de um “tributo ótimo”, passa-se à análise do Sistema Tributário Nacional, com a demonstração das bases históricas da tributação no Brasil e o detalhamento das imposições tributárias atualmente incidentes sobre as operações empresariais no Brasil (tributação da renda, tributação do consumo de bens e serviços, tributação sobre a propriedade e sua transmissão, tributação da folha de salários, outras bases tributáveis e o regime do Simples Nacional). Posteriormente, passa-se à análise do impacto do sistema tributário brasileiro nos estudos internacionais sobre ambiente de negócio e competitividade internacional. Assim, são verificados os resultados obtidos pelos Relatórios *Doing Business 2020* e *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, ambos elaborados pelo Banco Mundial, pelo *The Global Competitiveness Report*, conduzido pelo Fórum Econômico Mundial, e pelo *IMD World Competitiveness Ranking*, gerido pelo Instituto Internacional para Desenvolvimento de Gestão. Verificados os números apresentados pelos relatórios e suas respectivas metodologias, faz-se uma análise geral do impacto da carga tributária e da complexidade tributária brasileira sobre as empresas nacionais conforme os dados divulgados pela OCDE, pela própria Receita Federal do Brasil, pelo SEBRAE, dentre outras fontes. Por fim, faz-se a análise da Emenda Constitucional nº 132, que, alterando o sistema tributário nacional, foi denominada de Reforma Tributária, bem como do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, que visa a regulamentar o novo regime de tributação com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e do Imposto Seletivo

– IS, a fim de verificar se estas mudanças tendem a impactar positivamente a eficiência e a equidade do sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Sistema Tributário; Empresas Brasileiras; Análise Econômica do Direito; Competitividade Internacional; Reforma Tributária.

ABSTRACT

This paper aims to evaluate the impacts of the Brazilian tax system on the economic performance of national companies from the perspective of Economic Analysis of Law. For this, Brazilian taxation will be analyzed under the aspects of tax burden and tax complexity. The work begins with the origin, conceptualization, and methodology of Economic Analysis of Law, differentiating between positive and normative analysis. It is established that, in this work, the line of positive legal analysis will be adopted, with the verification of the consequences of the current tax system in Brazil. After demonstrating the relevance of taxation to the existence of civilized society and the criteria to be used for identifying an "optimal tax," the analysis moves to the National Tax System, demonstrating the historical bases of taxation in Brazil and detailing the tax impositions currently affecting business operations in Brazil (income taxation, taxation of goods and services consumption, taxation on property and its transfer, payroll taxation, other taxable bases, and the Simples Nacional regime). Subsequently, the impact of the Brazilian tax system on international studies of business environment and international competitiveness is analyzed. Thus, the results obtained by the Doing Business 2020 and Doing Business Subnational Brazil 2021 reports, both prepared by the World Bank, by The Global Competitiveness Report, conducted by the World Economic Forum, and by the IMD World Competitiveness Ranking, managed by the International Institute for Management Development, are verified. After reviewing the figures presented in the reports and their respective methodologies, a general analysis is made of the impact of Brazilian tax burden and complexity on national companies according to data disclosed by the OECD, the Brazilian Federal Revenue, SEBRAE, among other sources. Finally, the analysis addresses Constitutional Amendment No. 132, which, by altering the national tax system, was called Tax Reform, as well as Bill No. 68/2024, which aims to regulate the new tax regime with the establishment of the Tax on Goods and Services (IBS) and

the Contribution on Goods and Services (CBS), in order to verify whether these changes are likely to positively impact the efficiency and equity of the national tax system.

Keywords: Tax System; Brazilian Companies; Economic Analysis of Law; International Competitiveness; Tax Reform.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Curva de Laffer	31
Figura 2 Comparativo de Arrecadação entre ICMS (Estados) e IR (União) de 2021 a 2023.....	53
Figura 3 Receita Bruta Total e por Anexo, Quantidade de Empregados e Massa Salarial do Simples Nacional por Ano - 2015 a 2019	62
Figura 4 Arrecadação do Simples - Período: janeiro a dezembro - 2022/2023.....	63
Figura 5 Comparação Doing Business 2020 e Doing Business Subnacional Brasil 2021.....	78
Figura 6 Gráfico Comparativo entre a carga tributária total, em percentual de lucros, a que estão sujeitas as empresas enquadradas no Simples Nacional e na tributação pelo Lucro Real.....	80
Figura 7 Gráfico Comparativo do tempo gasto em horas, por ano, para o cumprimento de obrigações tributárias por empresas enquadradas no Simples Nacional e na tributação por Lucro Real.	81
Figura 8 Gráfico Demonstrativo da arrecadação proveniente da tributação da renda da pessoa jurídica, da folha de salários e dos bens e serviços sobre a arrecadação tributária total e sobre o PIB.	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AED	Análise Econômica do Direito
CBS	Contribuição Sobre Bens e Serviços
CIDE-Combustíveis	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSTO	Comissão Temática do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresas de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GCI	Global Competitiveness Index
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IMD	International Institute for Management Development
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
ME	Microempresas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RAT	Risco Ambiental do Trabalho
SAT	Seguro Acidente de Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
WEF	World Economic Forum

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	13
1.1 A Análise Econômica do Direito e a evolução do estudo jurídico.....	13
1.2 Análise Econômica do Direito positiva e normativa	17
1.3 Metodologia da Análise Econômica do Direito.....	18
1.4 O que não é Análise Econômica do Direito Tributário: a distinção em relação à interpretação econômica do fato gerador	20
1.5 Análise Econômica do Direito aplicada ao presente trabalho	22
2. O TRIBUTO NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA	24
2.1 O tributo como elemento fundamental da sociedade civilizada. Do dever fundamental de pagar tributos	24
2.2 Existe tributo neutro? O princípio da neutralidade tributária e o impacto do tributo nos preços	26
2.3 O tributo “ótimo”	29
2.3.1 Base grande de contribuintes	29
2.3.2 Regras simples e objetivas (baixo custo de conformidade)	31
2.3.3 Incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica	32
2.3.4 Respeito à isonomia	33
2.3.5 Baixo custo administrativo	34
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	37
3.1 Da evolução do sistema tributário brasileiro entre 1924 e 1988	37
3.2 O sistema tributário brasileiro sob a vigência da Constituição Federal de 1988	43
3.2.1 A tributação sobre a renda das pessoas jurídicas.....	47
3.2.2 A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil	49
3.2.3 A tributação sobre a propriedade e sobre a transmissão da propriedade no Brasil	55
3.2.4 A tributação sobre a folha de salários	57
3.2.5 Outras bases tributáveis	59
3.2.6 O Simples Nacional e o incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte.....	60

4. ANÁLISE ECONÔMICA POSITIVA E O IMPACTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOBRE O AMBIENTE DE NEGÓCIOS BRASILEIRO	64
4.1 Os números sobre o ambiente de negócios no Brasil e competitividade internacional: o impacto do sistema tributário nas análises feitas por organismos internacionais	67
4.1.1 <i>Doing Business 2020 e Doing Business Subnacional Brasil 2021</i> – Banco Mundial	67
4.1.2 <i>The Global Competitiveness Report – World Economic Forum e IMD World Competitiveness Ranking</i>	83
4.2 O impacto da carga tributária brasileira sobre as empresas nacionais	85
4.3 O impacto da complexidade tributária brasileira sobre as empresas nacionais	89
4.4 Avaliação do Sistema Tributário Nacional vigente à luz dos critérios de tributação “ótima”	91
5. A EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 132/2023 E A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	94
5.1 O Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços	96
5.1.1 Hipóteses de incidência do IBS e da CBS.....	99
5.1.2 Base de cálculo do IBS e da CBS	103
5.1.3 Alíquotas do IBS e da CBS.....	104
5.1.4 Sujeição passiva tributária.....	108
5.1.5 Sujeição ativa tributária	111
5.2 Não cumulatividade e creditamento no IBS e na CBS	113
5.3 O Simples Nacional e a Reforma Tributária	124
5.4 Imposto Seletivo	125
5.5 Avaliação da Reforma Tributária à luz dos critérios de tributação “ótima”	130
CONCLUSÃO	136
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	140

INTRODUÇÃO

Este estudo visa a identificar o impacto do sistema tributário nacional nas atividades empresariais brasileiras, utilizando-se das premissas metodológicas da Análise Econômica do Direito — escassez de recursos, racionalidade econômica, busca por equilíbrio e eficiência — sob uma perspectiva positiva.

Para a Análise Econômica do Direito, os agentes econômicos reagem a incentivos. Assim, este trabalho investiga se o sistema tributário nacional incentiva ou desincentiva o ambiente de negócios no Brasil e a competitividade internacional das empresas brasileiras.

Além do marco teórico fundamentado na Análise Econômica do Direito, o presente trabalho teve como premissas metodológicas: a) a fundamental importância da tributação para o desenvolvimento da sociedade civilizada moderna; b) a inexistência de neutralidade tributária sob a perspectiva econômica, de modo que a tributação sempre gera impacto na relação de oferta e demanda de determinado produto ou serviço; e c) a caracterização de uma tributação eficiente, denominada de “ótima”, dotada de uma base grande de contribuintes, baixo custo de conformidade, incidência sobre bens e serviços de demanda inelástica, respeito à isonomia e baixo custo administrativo de gestão, arrecadação e cobrança.

A partir da análise da evolução história do Sistema Tributário Nacional, pôde-se perceber que o atual arranjo tributário brasileiro decorreu da necessidade de garantir receitas próprias às diversas instâncias federativas – acompanhando a evolução da formação da economia nacional – e recursos suficientes à garantia dos direitos constitucionalmente consagrados, que foram se alargando a partir da evolução do Estado brasileiro.

Realizou-se uma análise aprofundada da tributação incidente sobre as empresas brasileiras, considerando diversas bases, como renda, consumo, propriedade e folha de salários. Também se investigou o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

O impacto do Sistema Tributário Nacional sobre o ambiente de negócios foi verificado a partir de relatórios internacionais como o *Doing Business 2020* e o *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, ambos elaborados pelo Banco Mundial, *The Global Competitiveness Report*, resultado de estudos do Fórum Econômico Mundial, e o *IMD*

World Competitiveness Ranking, de autoria do Instituto Internacional para Desenvolvimento de Gestão.

Foram apontadas, no trabalho, as críticas que são feitas a esses estudos elaborados por organismos internacionais. Entretanto optou-se por utilizá-los como métrica para análise dos impactos econômicos do Sistema Tributário Nacional em razão de oferecerem uma análise comparativa entre nações, considerando uma série de indicadores que refletem a eficiência, a inovação, a infraestrutura, entre outros aspectos vitais para o sucesso econômico.

A relevância desses rankings reside não apenas na capacidade de diagnóstico que oferecem, mas também na orientação para políticas públicas e estratégias empresariais. Por meio deles é possível identificar lacunas e potencialidades específicas de cada país, direcionando esforços para áreas onde a necessidade de melhorias é mais crítica.

O Brasil, por exemplo, em documentos oficiais, manifestou-se em face dos resultados do relatório *Doing Business* e estabeleceu como meta alcançar melhores posições nos relatórios seguintes, antes da divulgação da descontinuidade do relatório, o que demonstra a relevância destes estudos internacionais.

Destinchados os dados obtidos pelos relatórios internacionais, bem como outros dados divulgados por organismos nacionais, como o IPEA e o SEBRAE, foram feitas três análises a partir do Sistema Tributário Nacional vigente: o impacto da carga tributária brasileira sobre as empresas nacionais, o impacto da complexidade tributária brasileira sobre as empresas nacionais e a avaliação do sistema tributário nacional à luz dos critérios de tributação “ótima”.

Por fim, analisaram-se os principais impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023, conhecida como Reforma Tributária, sobre as empresas brasileiras.

No novo regime tributário brasileiro, tributos como o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS serão extintos, com a criação de dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços e o Imposto sobre Bens e Serviços. Além disso, foi criado o Imposto Seletivo, imposto federal de caráter extrafiscal marcante. O presente trabalho analisou a Reforma Tributária à luz dos critérios de tributação “ótima”, além de ter avaliado os possíveis impactos da Reforma Tributária sobre a carga tributária nacional e sobre a complexidade do sistema tributário brasileiro.

1. A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Inicia-se o presente trabalho com o estudo da Análise Econômica do Direito (AED), principalmente com vistas à sua conceituação, à análise de sua finalidade e à descrição de sua metodologia.

Para tanto, apresentar-se-á o estado da arte do estudo jurídico e econômico, a fim de bem situar a Análise Econômica do Direito entre essas duas ciências.

1.1 A Análise Econômica do Direito e a evolução do estudo jurídico

Desde a Grécia Antiga, há corrente que confere ao direito caráter dúplice, posto que decorreria, em parte, do regramento construído pelos homens, mas também da própria natureza, adquirindo caráter universal e independente da opinião dos cidadãos, com a sobreposição do direito natural em relação ao direito dos homens (Gico Jr., 2010, p. 4).

Esse pensamento de que o direito como regulador das condutas humanas decorre da própria natureza, havendo bens que, por si mesmos e independentemente de circunstâncias sociais e econômicas, merecem proteção jurídica, denomina-se jusnaturalismo.

O paradigma jusnaturalista adquiriu muita força, principalmente, durante a Idade Média, posto que este momento histórico se caracterizou pela hipertrofia da influência da Igreja nas relações sociais. A sociedade medieval era caracterizada por diversos agrupamentos sociais, sendo cada um deles orientados por um determinado conjunto de normas, produzidas pela própria sociedade, sob forte influência religiosa. Neste período, o direito decorria da natureza ou do próprio Deus.

Ivo Gico Jr. (2010, p. 4) relata que, enquanto predominante a filosofia do jusnaturalismo, não caberia a diferenciação entre análise positiva e análise normativa do direito, uma vez que, havendo contrariedade entre a lei e o direito decorrente da natureza ou de Deus, aquela seria injusta, não sendo sequer considerada direito.

Ademais, não caberia a análise normativa posto que o direito já seria o que ele deveria ser, já que decorrente diretamente da própria natureza humana ou dos desígnios divinos. Não havia de falar em direito injusto.

A partir do século XVIII, principalmente com a ascensão dos Estados Modernos (Bobbio, 1995, p. 27) e da filosofia kantiana, que propugnava a separação entre direito e moral, o jusnaturalismo perdeu força, ascendendo o denominado juspositivismo.

A formação dos Estados Modernos, em resposta ao grande poder estatal em face dos indivíduos experimentado no Absolutismo, privilegiou a segurança jurídica, de modo que se passou a defender a necessidade de um Direito Positivo estatal (Barzotto, 2007, p. 15).

O juspositivismo surge com a pretensão de estudar o fenômeno jurídico tal qual efetivamente o é, não como deveria ser. O juspositivismo nega a existência de um direito natural, separando-o da moral e da política, e reconhecendo-o como fato social, independentemente de ser justo, completo ou correto (Bittar; Almeida, 2011, p. 396).

O Positivismo Jurídico é, portanto, a doutrina que rechaça a existência de outro Direito que não aquele posto pelo Estado, sendo decorrência exclusiva da vontade humana a partir da atuação estatal, revelando-se por intermédio da lei (Friede, 2017, p. 88)

O juspositivismo já permite a distinção clara entre análise positiva e análise normativa do direito. A análise positiva seria levada a cabo pelos juristas, enquanto a análise normativa, que versa sobre o que o direito deve ser, caberia a outros ramos da ciência.

Segundo Ivo Gico Jr. (2010, p. 6-7),

O juspositivismo contribuiu para a teoria jurídica ao estabelecer de forma clara a distinção entre análise positiva e normativa do direito, bem como com a identificação do direito como um mecanismo de mudança social, que deveria obedecer a critérios de racionalidade. Por outro lado, a maneira como a proposta de alcançar independência metodológica foi implementada e evoluiu não apenas excluiu das faculdades de direito qualquer forma de análise normativa (o que deve ser), como resultou na adoção de uma postura xenófoba e hermética, contrária ao próprio positivismo filosófico, cujo resultado foi praticamente eliminar o diálogo entre o direito e as ciências. Em última instância, os juristas (teóricos e práticos) ficaram e permanecem sem qualquer instrumental analítico adequado para avaliar as consequências de suas decisões ou interpretações, atendo-se a uma retórica formalista sem

maiores preocupações empíricas falsificáveis ou pragmáticas. Por essa razão, em sua prática cotidiana, voltaram-se ao exercício de análise e classificação de normas e regras em abstrato, cujo principal instrumento (hermenêutica) em larga medida não passa de um jogo de palavras sob o qual escolhas reais são ignoradas ou simplesmente escamoteadas. Obviamente esse resultado enfraqueceu e degenerou a proposta de finalidade racional do direito.

O caráter hermético do juspositivismo e o ressurgimento da preocupação da relação entre direito e valores, principalmente no período pós Segunda Guerra Mundial, fizeram surgir respostas diversas ao redor do mundo.

Ao lado do realismo jurídico escandinavo e do realismo jurídico norte-americano, surgiu, nos países de tradição *civil law*, inclusive no Brasil, o neoconstitucionalismo.

Segundo Luis Roberto Barroso (2005, p. 4), o marco filosófico do neoconstitucionalismo é o pós-positivismo, situando-se na confluência entre o jusnaturalismo e o positivismo jurídico. Afasta-se do primeiro pois as premissas destes o faziam metafísico e anticientífico. Afasta-se do segundo, por sua vez, pois, tendo sido o positivismo associado aos regimes nazifascistas na Alemanha e na Itália, traz consigo a reavaliação da ética e dos valores.

Ainda segundo o eminente Ministro da Suprema Corte brasileira (Barroso, 2005, p. 4-5),

A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto: procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas. A interpretação e aplicação do ordenamento jurídico hão de ser inspiradas por uma teoria de justiça, mas não podem comportar voluntarismos ou personalismos, sobretudo os judiciais. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo neste paradigma em construção incluem-se a atribuição de normatividade aos princípios e a definição de suas relações com valores e regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica constitucional; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre o fundamento da dignidade humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a filosofia.

O neoconstitucionalismo, portanto, tem como preocupação reaproximar o direito dos valores morais e éticos.

Críticas ao neoconstitucionalismo surgiram, uma vez que este ainda seria insuficientemente preocupado com as consequências de uma lei ou decisão judicial

para a sociedade. Para os autores alinhados à Análise Econômica do Direito, o neoconstitucionalismo teria como mote principal a elaboração de justificativas teóricas e abstratas para a flexibilização da lei e para a hipertrofia do papel do julgador na criação e aplicação do direito (Timm, 2012, p. 10).

Ivo Gico Jr. (2010) reconhece o sucesso do neoconstitucionalismo na tentativa de reaproximar o direito da moral e da ética, mas aponta que, para a compreensão plena do fenômeno jurídico e para a operacionalização dos critérios de justiça, é necessária uma teoria que permita a avaliação mais adequada das consequências de uma decisão ou política pública dentro do contexto jurídico, social, econômico e institucional em que será implementada.

Em suma, para o autor, é necessária uma teoria do direito que seja capaz de responder a uma simples pergunta: “a norma X é capaz de alcançar o resultado social Y dentro de nosso arcabouço institucional?” (Gico Jr., 2010, p. 10).

Neste contexto, surge a Análise Econômica do Direito, que defende a aplicação de um estudo interdisciplinar sobre o direito com a aplicação de ferramentas econômicas ao estudo jurídico, tais quais a teoria dos preços, a teoria dos jogos, a teoria da escolha racional, entre outras (Folloni; Simm, 2016, p. 3).

A Análise Econômica do Direito busca confrontar a ideia de que o estudo do direito deve ser feito de modo autopoietico, isolado e cerrado em si mesmo.

O Direito, como um sistema em constante interação com outros sistemas, exige uma doutrina interdisciplinar. Não se nega a relevância do estudo das normas jurídicas, mas se defende que elas devem ser estudadas sob diversas perspectivas, inclusive a partir de instrumentos desenvolvidos pelas ciências econômicas.

Segundo Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim, a Análise Econômica do Direito permite a aplicação ao estudo jurídico de “ferramentas epistemológicas não originalmente disponíveis na Ciência Jurídica ou na Ciência Econômica, tradicionalmente reducionistas, mas a relação entre ambos os domínios da realidade social” (Carvalho; Jobim, 2008, p. 239).

1.2 Análise Econômica do Direito positiva e normativa

Oksandro Osdival Gonçalves menciona que a Análise Econômica do Direito utiliza dois níveis epistemológicos para fazer a associação entre o Direito e a Economia, quais sejam, a dimensão positiva, de caráter descritivo, e a dimensão normativa, de caráter prescritivo (Gonçalves; Ribeiro, 2013, p. 3).

A Análise Econômica do Direito sob a perspectiva positiva, também denominada Análise Positiva do Direito, se ocupa do estudo da repercussão prática do Direito sobre o mundo real. Dado determinado arcabouço jurídico, a análise positiva do direito cuidará de examinar como a normatização eleita influencia a conduta humana naquela amostra.

A Análise Econômica do Direito sob a perspectiva normativa, também denominada Análise Normativa do Direito, por sua vez, é o ramo que versa sobre a prescrição da regulamentação jurídica de determinado tema, propondo o que seria melhor para a sociedade (Gonçalves; Ribeiro, 2013, p. 4).

Enquanto a Análise Econômica do Direito positiva busca compreender a norma jurídica, seus fundamentos e as possíveis consequências dela advindas, a AED normativa busca indicar à sociedade a alternativa de legislação mais eficiente, que se amolde mais adequadamente ao vetor normativo estabelecido socialmente.

Ivo Gico Jr. (2010, p. 12) define bem a distinção entre as duas perspectivas de análise:

De forma geral, os juseconomistas estão preocupados em tentar responder a duas perguntas básicas: (a) quais são as consequências jurídicas de um dado arcabouço jurídico, isto é, de uma dada regra; e (b) que regra jurídica deveria ser adotada? (...) A primeira parte da investigação refere-se à AED positiva (o que é), enquanto a segunda, à AED normativa (o que deve ser).

Importante ressaltar que as dimensões positiva e normativa da Análise Econômica do Direito não são contrapostas, ou seja, não são excludentes.

Em realidade, é possível dizer que, embora se possa realizar a análise positiva sem a análise normativa, o inverso não é possível, posto que, para se eleger a regra mais adequada a determinado fim, é necessário, primeiro, avaliar suas consequências. É possível um trabalho, por exemplo, que busque fazer uma análise econômica meramente positiva de determinado regramento jurídico, mas também é

possível que busque fazer uma análise tanto positiva quanto normativa do mesmo arcabouço jurídico-institucional. Entretanto, a diferenciação é relevante principalmente sob a perspectiva epistemológica/metodológica.

1.3 Metodologia da Análise Econômica do Direito

Ao abordar a metodologia da Análise Econômica do Direito (AED) em contraponto à análise jurídica tradicional, destaca-se uma transição fundamental de perspectivas.

Enquanto a análise jurídica tradicional pressupõe a normatividade das leis e se concentra na hermenêutica, buscando interpretar o alcance e o conteúdo das normas jurídicas, a AED enxerga o direito sob a ótica dos incentivos, analisando como regras e regulamentos moldam o comportamento dos agentes econômicos. A AED considera o direito como um sistema de incentivos que influencia o comportamento dos agentes. Por exemplo, ao invés de questionar apenas a legalidade de uma medida tributária ou se determinada situação pode ser considerada fato gerador de incidência tributária, a AED avalia como a tributação da operação afeta as decisões de investimento das empresas, considerando os custos e benefícios envolvidos.

A metodologia da Análise Econômica do Direito contempla um rigoroso exame das interações legais e econômicas, fundado em premissas fundamentais. As premissas metodológicas fundamentais da AED incluem a escassez de recursos, a conduta racional maximizadora dos agentes, o equilíbrio e a eficiência.

Primeiramente, reconhece a escassez de recursos, que implica a necessidade de fazer escolhas. Cada escolha pressupõe um *trade-off*.

Trade-offs são os custos de renunciar a algo em troca de obter outra coisa. No cenário de recursos escassos, a alocação destes exige escolhas que, inexoravelmente, implicarão o desatendimento a alguma outra demanda (Amaral; Melo, 2010, p. 92). Este conceito é ilustrado pela decisão de um governo ao investir mais em saúde pública, o que pode implicar em menos recursos para educação. Tal escolha reflete um *trade-off* entre melhorar o sistema de saúde e expandir a oferta educacional, evidenciando a necessidade de balancear prioridades em um cenário de recursos limitados.

Essa escassez obriga os agentes a decidirem como alocar de maneira ótima os recursos limitados para atender às necessidades ilimitadas.

A escassez de recursos, um princípio fundamental da economia, leva ao entendimento de que as pessoas respondem a incentivos. Isso ocorre porque, diante da limitação de recursos, indivíduos e organizações são impelidos a fazer escolhas que maximizem seus benefícios em detrimento dos custos. Por exemplo, um aumento nos impostos sobre o consumo de cigarros visa desencorajar o tabagismo, supondo que as pessoas reagirão ao incentivo financeiro reduzindo seu consumo.

Em segundo lugar, a AED pressupõe uma conduta racional maximizadora dos agentes, baseada no individualismo metodológico. Isso significa que os indivíduos agem de maneira racional, ponderando custos e benefícios em suas decisões (Coulon, 2008, p. 184), com o objetivo de maximizar sua utilidade, sendo esta entendida como a satisfação gozada por um indivíduo a partir de dada situação, não tendo conotação necessariamente material (Rodrigues, 2007, p. 13). Eles respondem a incentivos e suas ações podem ser previstas e modeladas a partir dessa premissa.

Ressalte-se que a racionalidade dos indivíduos envolve a tomada de decisões com base na análise de custos e benefícios, visando à maximização da própria utilidade.

A noção de equilíbrio é outra pedra angular da AED, indicando um estado em que, dadas as preferências e recursos, não há incentivos para mudanças.

Segundo Cristiano Carvalho (Carvalho, 2008, p. 189), ainda que os sujeitos econômicos ajam com vistas ao respectivo autointeresse racional, o resultado em escala tende para o equilíbrio, posto que as ações individuais têm reduzido poder de influência no sistema, isoladamente consideradas.

A eficiência, por sua vez, é uma das premissas da AED e se traduz na maximização do bem-estar coletivo, considerando tanto a eficiência alocativa quanto a produtiva, assegurando que os recursos sejam utilizados da forma mais benéfica possível para a sociedade.

Dentro desse contexto, as "falhas de mercado" surgem quando o mercado, por si só, não aloca os recursos de forma eficiente, devido a fatores como poder de mercado concentrado, *free riders*, externalidades, bens públicos e assimetria de informação. A intervenção estatal, guiada pelos princípios da AED, visa a corrigir

essas falhas por meio de regulamentações e políticas públicas que buscam restaurar a eficiência do mercado.

Os "custos de transação" representam outro conceito crucial, referindo-se aos custos associados à realização de uma transação econômica, incluindo a busca por informações, negociação e cumprimento de acordos (Cassi; Gonçalves, 2014, p. 250). A existência de altos custos de transação pode inibir transações economicamente desejáveis, levando a uma alocação ineficiente de recursos. A análise e redução desses custos, portanto, são fundamentais para a promoção de uma maior eficiência econômica.

Em suma, pode-se dizer que a Análise Econômica do Direito tem como premissas metodológicas a escassez dos recursos, a racionalidade dos agentes econômicos e a busca pelo equilíbrio e pela eficiência. Esses são os princípios norteadores do presente trabalho.

1.4 O que não é Análise Econômica do Direito Tributário: a distinção em relação à interpretação econômica do fato gerador

Ainda sobre o conceito de Análise Econômica do Direito, principalmente quando aplicada ao Direito Tributário, Cristiano Carvalho fez um alerta em sua "Análise Econômica da Tributação" (Carvalho, 2012, p. 247) que se considera ser relevante também no presente trabalho.

Como demonstrado no tópico acima, a perspectiva da Análise Econômica do Direito redefine o estudo das legislações sob a ótica dos incentivos e as repercussões destas sobre as ações dos participantes do mercado. Ao contrário da abordagem jurídica tradicional, que se detém na interpretação textual e na essência das leis, esta metodologia encara o direito como um conjunto de estímulos que direcionam as escolhas econômicas e comportamentais.

A Análise Econômica do Direito Tributário, então, não tem como escopo analisar a legislação tributária a fim de discutir a ocorrência ou não de determinado fato gerador. A Análise Econômica aplicada ao Direito Tributário busca analisar como a legislação atualmente posta influencia a conduta dos atores econômicos (análise econômica positiva) e, se for o caso, quais seriam os impactos comportamentais

decorrentes de uma alteração da legislação, buscando a alternativa mais eficiente (análise econômica normativa).

Tome-se como exemplo a discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema nº 69 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal), *leading case* Recurso Extraordinário nº 574.706.

Durante muito tempo, a doutrina jurídica e a jurisprudência pátria, sob a perspectiva jurídica tradicional, discutiram acerca da possibilidade de exclusão do imposto estadual destacado em nota fiscal da base de cálculo das contribuições federais a partir da análise dos fatos geradores das contribuições, do conceito de receita bruta e faturamento, da natureza jurídica do imposto recolhido.

Sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito, por outro lado, o tema seria estudado a partir dos efeitos de cada um dos caminhos a serem percorridos, com análise dos incentivos e dos impactos de cada um dos cenários nos *players* econômicos.

Feito esse delineamento, faz-se relevante, ainda, distinguir a AED da interpretação econômica do fato gerador. Esta, com efeito, é uma abordagem que busca compreender e classificar os eventos tributários com base em sua natureza econômica, ao invés de se ater estritamente à descrição legal ou formal. Esse método enfatiza a análise do conteúdo econômico subjacente às operações e transações, visando à identificação do verdadeiro alcance e efeito das normas tributárias, além de prevenir a evasão fiscal por meio de arranjos formais que não reflitam a realidade econômica. Essa perspectiva contrasta com uma visão puramente jurídica, que se concentra na aplicação literal das leis, sem necessariamente considerar o contexto econômico no qual elas operam.

Cristiano Carvalho (Carvalho, 2012, p. 247-248) traz bem a diferenciação entre a análise econômica do direito e a interpretação econômica do fato gerador:

A confusão mais frequente que se faz entre o Direito e Economia e a sua aplicação no Direito tributário é confundir o método de análise já exposto na presente obra com um raciocínio financeiro do tipo "pró-fisco" ou "pró-contribuinte.

O equívoco advém provavelmente da chamada "interpretação econômica do fato gerador", cuja origem é do sistema tributário alemão da primeira metade do século passado (Código Fiscal alemão de 1919 e depois reafirmada de forma mais forte ainda no período nazista, década de 1930). Por essa interpretação, restava coibido o uso de formas jurídicas com o fim de

planejamento tributário e, indo mais longe, a hermenêutica do direito seria sempre orientada aos interesses do Estado.

Ainda que uma interpretação nesse viés seja funcionalista - cumprir com os objetivos financeiros do governo -, a mesma não se confunde com a Análise Econômica do Direito. Esta se preocupará não com os interesses do Estado, mas sim em analisar os incentivos criados pelas normas. No exemplo histórico acima, o analista econômico do direito formularia as seguintes indagações: como reagirá o contribuinte em face dessas imposições normativas? Diminuirão elas a evasão e elisão fiscal, ou terão potencialmente o efeito de uma deserção ainda maior do cumprimento das obrigações tributárias?

Desta forma, faz-se importante a presente diferenciação para que a Análise Econômica do Direito Tributário não seja confundida com as formas de interpretação que visem a beneficiar os interesses financeiros do Estado ou dos contribuintes.

1.5 Análise Econômica do Direito aplicada ao presente trabalho

Ao integrar as premissas e conceitos supracitados, a AED fornece uma base sólida para compreender e abordar as complexidades do sistema legal tributário e seu impacto na eficiência econômica nacional.

A metodologia destaca a importância de considerar os efeitos econômicos das leis e como elas moldam o comportamento dos agentes, enfatizando a busca pela maximização da eficiência e do bem-estar social.

No presente trabalho, partir-se-á de uma perspectiva positiva da Análise Econômica do Direito para, considerando o sistema tributário nacional, verificar o impacto deste na eficiência das empresas nacionais. Será considerado o regramento vigente ao tempo da publicação deste trabalho, ou seja, anterior à Reforma Tributária veiculada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Entretanto, também será feita a análise do novo cenário tributário brasileiro a partir das inovações trazidas pela supracitada Reforma.

Ressalte-se que a presente análise se baseará tanto na perspectiva de carga tributária, ou seja, de montante de tributos recolhidos por uma empresa brasileira, quanto na perspectiva de complexidade tributária.

A partir das informações de montante de tributo recolhido, obrigações tributárias a serem cumpridas, gasto de horas de trabalho para recolhimentos

tributários, entre outros parâmetros, será possível avaliar se e como o sistema tributário nacional impacta o comportamento dos agentes econômicos.

2. O TRIBUTO NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA

2.1 O tributo como elemento fundamental da sociedade civilizada. Do dever fundamental de pagar tributos

José Casalta Nabais (Nabais, 2015, p. 185) define bem a centralidade do tributo para a existência da sociedade organizada e civilizada atual, nos seguintes termos:

O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

Os tributos constituem um meio fundamental pelo qual os cidadãos contribuem para a manutenção e o funcionamento do Estado, em troca dos serviços públicos e da proteção de direitos fundamentais. Essa concepção encontra ressonância na Teoria Contratualista, que postula o Estado como resultado de um contrato social entre os indivíduos, visando à organização da sociedade e ao bem comum.

José Casalta Nabais, em sua obra, articula profundamente essa relação, argumentando que o dever fundamental de pagar impostos emerge do próprio tecido constitucional contemporâneo, refletindo o compromisso dos cidadãos com a sustentabilidade financeira do Estado e, por conseguinte, com a viabilidade dos direitos e serviços públicos fundamentais.

Essa visão é complementada pela ideia de que o Estado Fiscal, caracterizado pela arrecadação de impostos como sua principal fonte de financiamento, é uma expressão moderna do contrato social, na medida em que equilibra a necessidade de recursos para cumprir suas obrigações com a liberdade e a propriedade privada dos cidadãos.

O Estado Fiscal, portanto, não se limita a uma função arrecadatória; ele também desempenha um papel redistributivo e regulatório, visando à justiça social e à igualdade econômica.

Diante disso, José Casalta Nabais concluiu que, no Estado Fiscal moderno, existe o dever fundamental de recolher tributos, na medida da capacidade contributiva individual, para viabilizar o pagamento das despesas estatais.

Sob a visão contratualista do Estado (Locke, 1994), a sociedade se formaria a partir de um contrato social em que todos os indivíduos aceitariam renunciar a parte de sua liberdade individual para constituírem uma entidade central, dotada de autoridade sobre todos, que teria como objetivo proteger e garantir a liberdade dos indivíduos. O tributo seria, portanto, o preço a se pagar por uma sociedade civilizada, frase que está insculpida na entrada do prédio da Receita Federal dos Estados Unidos em Washington D.C. (*"Taxes are what we pay for a civilized Society"*).

A visão de que o recolhimento de tributos é um dever fundamental dos cidadãos chegou, até mesmo, às Cortes Superiores brasileiras.

Até 21 de março de 2017, a expressão "dever fundamental de pagar" havia sido citada na ementa de 6 acórdãos, em 22 decisões monocráticas e referida 15 vezes em 10 informativos de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a expressão foi verificada em 5 ementas de acórdãos, sendo um deles sob a sistemática dos recursos repetitivos, e em 657 decisões monocráticas. O levantamento foi feito por Érico Teixeira Vinhosa (2017, p. 102-103).

Cristiano Carvalho (2012, p. 249), então, levantou a relevante questão acerca da necessidade de compulsoriedade do recolhimento tributário se os indivíduos desejam ser protegidos pelo Estado.

Por qual razão a contribuição não seria voluntária, posto que seria do interesse dos indivíduos ter um Estado capaz de cumprir suas funções?

A obrigatoriedade do recolhimento decorre de uma falha de mercado denominada *free rider*, ou carona. A obrigatoriedade do pagamento de tributos e a problemática do *free ride* (carona) são conceitos profundamente interligados que destacam um desafio fundamental enfrentado pelas sociedades modernas na provisão de bens públicos.

O fenômeno "*free rider*" ocorre quando indivíduos se beneficiam de bens ou serviços públicos sem contribuir para o seu custo, uma falha de mercado que pode levar à subprovisão desses bens ou serviços, já que não há incentivo individual suficiente para contribuir voluntariamente.

O comportamento oportunista do *free rider* decorre da natureza do bem público, que é de uso não rival e não excludente. Se não é possível a exclusão do oportunista no uso do bem, não haveria incentivo suficiente para pagamento do tributo, escolha que, sob a perspectiva individual do oportunista, é maximizadora, embora seja pior para a coletividade.

A obrigatoriedade do pagamento de tributos surge como uma solução institucional para esse problema, garantindo a arrecadação de recursos necessários para a produção e manutenção de bens públicos, como defesa nacional, segurança pública, infraestrutura e educação.

Ao tornar o pagamento de tributos uma exigência, o Estado assegura que todos os membros da sociedade contribuam para o financiamento desses bens e serviços, mitigando o problema dos *free riders* e promovendo uma distribuição mais equitativa dos custos e benefícios associados à vida em sociedade.

Tal princípio é reforçado na literatura jurídica e econômica, que frequentemente destaca a importância da tributação compulsória como meio de superar as falhas de mercado associadas ao comportamento *free rider*. Obrigando todos a contribuir, o Estado pode efetivamente fornecer bens públicos que, de outra forma, seriam subfornecidos devido à tendência natural dos indivíduos de evitar o pagamento por algo que eles poderiam consumir "de graça".

Portanto, a obrigatoriedade do pagamento de tributos é um elemento essencial para o funcionamento eficaz de uma sociedade civilizada, permitindo que o Estado cumpra seu papel na provisão de bens e serviços públicos essenciais, ao mesmo tempo em que garante justiça e equidade na distribuição dos custos para sua produção.

2.2 Existe tributo neutro? O princípio da neutralidade tributária e o impacto do tributo nos preços

Sob a perspectiva jurídica, o princípio da neutralidade fiscal é uma pedra angular na concepção de um sistema tributário equitativo e eficiente.

O princípio da neutralidade tributária destaca a importância de a tributação não interferir nas decisões econômicas ou na concorrência do mercado. É essencial

para garantir que a tributação não favoreça ou prejudique injustamente certos agentes econômicos e promove a eficiência do mercado e a competição justa. Crucial para a equidade tributária, esse princípio visa a alinhar a política fiscal com os fundamentos econômicos, assegurando um ambiente de negócios equitativo e propício à livre concorrência.

O princípio da neutralidade tributária desdobra-se em três facetas (Fortes; Bassoli, 2010, p. 241): (i) neutralidade fiscal enquanto igualdade de condições no jogo de mercado; (ii) neutralidade fiscal enquanto ausência de barreiras estatais de ingresso e permanência no mercado; e (iii) neutralidade fiscal enquanto interferência nula ou mínima do Estado no jogo de mercado.

Sob a perspectiva da igualdade de condições no mercado, a neutralidade fiscal busca garantir que todos os participantes do mercado operem em pé de igualdade, sem que o sistema tributário favoreça ou prejudique determinados grupos ou atividades econômicas. Isso significa que as decisões de negócios devem ser tomadas com base em fatores econômicos, não distorcidas por incentivos ou penalidades fiscais.

Ademais, além de propiciar a operação em igualdade de condições, o sistema tributário não pode criar obstáculos artificiais ao ingresso de novos participantes no mercado ou à expansão dos existentes. Isso envolve a simplificação do sistema tributário, a redução da carga tributária sobre a inovação e o empreendedorismo e a eliminação de impostos que possam impedir a livre concorrência.

Por fim, a interferência causada pela tributação no jogo do mercado deve ser nula ou mínima. A neutralidade fiscal defende que o Estado deve intervir o mínimo possível nas decisões de mercado, permitindo que as forças de mercado determinem a alocação de recursos. O sistema tributário deve ser projetado de forma a minimizar seu impacto sobre as escolhas econômicas, assegurando que as distorções sejam reduzidas ao mínimo.

Ou seja, pela perspectiva jurídica da tributação, norteadas, entre outros princípios, pelo postulado da neutralidade tributária, o tributo deveria, o menos possível, influenciar na dinâmica de mercado. As decisões dos agentes econômicos deveriam ser determinadas pelos fatores econômicos (escala, eficiência, oferta e

demanda etc.), não devendo o tributo exercer papel central na tomada de decisão dos *players* de mercado.

Sob a perspectiva econômica, entretanto, os tributos, ainda que considerados necessários para a manutenção e desenvolvimento da sociedade, distorcem o sistema de preços de mercado, posto que podem ser considerados incentivos positivos ou negativos para comportamentos de produtores e consumidores, alterando o equilíbrio entre a oferta e a demanda (Carvalho, 2012, p. 252).

Isso porque a imposição tributária implicará, geralmente, repasse do novo custo ao preço final do produto. Com o aumento do preço final, tende-se a observar uma redução do consumo, principalmente em casos em que a demanda pelo produto é elástica.

A elasticidade, em economia, refere-se à sensibilidade da demanda de um produto em resposta a mudanças em seu preço. Produtos com demanda elástica são aqueles cujo consumo varia com as alterações de preço.

Portanto, o aumento do preço decorrente da tributação pode levar a uma redução significativa no consumo desses produtos, alterando o equilíbrio de mercado, em que a oferta busca atender exatamente à quantidade demandada pelos consumidores. Esse desajuste resulta em ineficiência, conhecida como "peso morto", prejudicando o bem-estar tanto dos consumidores, que pagam mais e consomem menos, quanto dos produtores, que veem sua receita diminuir.

O "peso morto" na economia refere-se à perda de bem-estar social que ocorre quando a tributação distorce as decisões de consumo e produção, afastando-as do equilíbrio de mercado. Esse conceito captura a ineficiência gerada pela tributação, resultando em uma redução na quantidade de bens consumidos e produzidos.

Tal ineficiência não apenas diminui a riqueza total da sociedade, mas também resulta em uma perda que não é compensada por qualquer ganho, representando um custo social que não beneficia nem o consumidor nem o produtor e reflete a redução do excedente do consumidor e do produtor, sem um correspondente aumento na receita fiscal que justifique tal perda.

Diante da existência do "peso morto" da economia causado pela tributação, Cristiano Carvalho (2012, p. 260) conclui que

a tributação muitas vezes é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, pode gerar ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). É o preço da liberdade, como ensina Ricardo Lobo Torres. O que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não seja inviabilizador da atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente das limitações ao poder de tributar.

Não se pode esquecer que os recursos sempre são mais bem geridos pela esfera privada. Quando os recursos deslocam-se para o Estado, por mais boa vontade que os administradores públicos possam ter, grande parte daqueles se perde em custos de burocracia e administração, tendo pouco retorno para os cidadãos.

É possível, entretanto, que a tributação tenha efeito maior ou menor na eficiência de determinada economia a depender da forma de instituição do sistema tributário.

Os requisitos elencados pela doutrina para a formação de um tributo ótimo, serão estudados no tópico seguinte.

2.3 O tributo “ótimo”

Cristiano Carvalho (2012, p. 254) dispõe que, para que o tributo seja considerado “ótimo” em termos de diminuição de seu impacto na eficiência econômica e no sistema de preço, aliado ao cumprimento do objetivo de geração de receita para o Estado, deve atender aos seguintes requisitos: a) base grande de contribuintes; b) regras simples e objetivas (baixo custo de conformidade); c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica; d) isonômico; e) baixo custo administrativo.

2.3.1 Base grande de contribuintes

O primeiro requisito, referente à base grande de contribuintes, permite que a carga tributária *per capita* seja reduzida, se comparada a um cenário em que apenas poucas pessoas estarão submetidas à incidência tributária.

A base grande de contribuintes tem função dúplice: além de permitir ao Estado a arrecadação de grande monta de receita tributária com incidência *per capita*

reduzida, incentiva que os contribuintes paguem suas obrigações tributárias, justamente em função do peso financeiro individual ser minorado.

O autor americano Arthur Laffer escreveu sobre a teoria de que existe um ponto ótimo de arrecadação em função da taxa de tributação. Uma vez majorada substancialmente a tributação haveria um desincentivo à atividade econômica, o que ocasionaria a redução da ocorrência de fatos geradores tributários e, por consequência, a redução da receita total arrecadada pelo Estado.

A curva sugere que, com alíquotas de tributos muito baixas, a receita arrecadada é pequena porque o imposto por unidade é baixo, mesmo que a base de tributação (atividade econômica) seja potencialmente alta.

À medida que a carga tributária aumenta, a receita também aumenta, até um ponto ótimo, marcado no gráfico abaixo, em que a receita arrecadada é maximizada.

Além desse ponto ótimo, aumentos adicionais nos tributos resultam em uma diminuição da receita arrecadada.

Como dito, isso ocorre devido aos efeitos negativos sobre a atividade econômica, como a redução do incentivo ao trabalho, à produção e ao investimento, que podem reduzir a base tributável a um ponto em que a receita total começa a cair, mesmo com alíquotas tributárias mais altas.

Observe-se o gráfico:

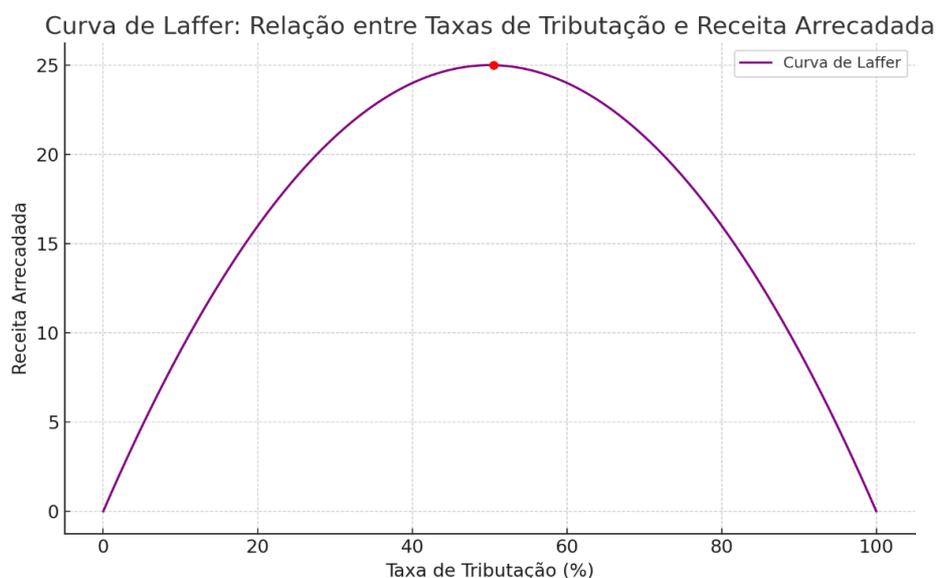


Figura 1 Curva de Laffer

Sendo assim, para que o Estado cumpra seu objetivo arrecadatório e a carga tributária não impacte demasiadamente as atividades econômicas, é recomendável a adoção de uma base alargada de sujeitos passivos tributários.

2.3.2 Regras simples e objetivas (baixo custo de conformidade)

A informação e a incerteza têm custos. Se as regras que regulamentam determinado tributo são confusas, com a imposição de diversas obrigações acessórias, como preenchimento de declarações, manutenção de registros contábeis, entre outras, isso resultará em custo para os contribuintes.

Estes custos suportados pelos contribuintes como consequência do cumprimento das obrigações tributárias são denominados custos de conformidade. Os custos de conformidade são custos de transação, posto que incidem sobre a realização de negócios.

O cenário ideal exige que a tributação tenha regulamentação clara, direta, de fácil compreensão e entendimento, a fim de que o sujeito passivo não tenha dúvidas sobre sua aplicação.

2.3.3 Incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica

Como apresentado, os produtos e serviços com demanda elástica são aqueles cuja demanda varia significativamente conforme a variação do preço. Em um mercado com alta elasticidade, quanto maior o preço, menor será a demanda.

Ademais, conforme citado, os tributos, tendencialmente, têm efeito distorcivo, de modo que impactam na precificação de produtos e serviços e, conseqüentemente, alteram a dinâmica da economia.

Entretanto nos casos de produtos e serviços cuja demanda seja inelástica, ou seja, em que há baixa sensibilidade à alteração de preços, a demanda não é afetada, de modo a se reduzir o peso morto na economia ainda que o tributo acarrete aumento dos preços.

Desta forma, pela baixa geração de ineficiência alocativa, Cristiano Carvalho (2012) elenca como característica do tributo ótimo a incidência sobre produtos e serviços com demanda inelástica.

Cabe uma crítica a esse requisito proveniente de uma outra perspectiva de análise.

É certo que, sob a perspectiva da eficiência econômica, da diminuição do impacto tributário na dinâmica da economia, a incidência tributária sobre produtos e serviços de demanda inelástica é recomendável.

Entretanto, sob uma perspectiva social e redistributiva do tributo, este requisito é injusto. Isto porque os produtos e serviços de demanda inelástica tendem a ser, justamente, essenciais à sobrevivência digna da humanidade. Justamente, por essa essencialidade, a demanda tende a se manter estável a despeito da variação do preço.

A instituição de tributos sobre tais produtos e serviços tende, então, a afetar mais, proporcionalmente, a população mais pobre, que terá que despende parcela maior de sua receita para ter acesso a tais bens em razão da nova imposição tributária.

No caso, como a métrica do presente trabalho é a análise da tributação sob a perspectiva da eficiência econômica, será mantido este requisito do tributo ótimo, mas pensa-se ser relevante o apontamento.

2.3.4 Respeito à isonomia

Em tese, o modelo de implementação de tributo com menor potencial de impacto na eficiência econômica é o denominado *lump-sum tax*.

Tal modelo de tributação consiste em uma quantia fixa que não varia de acordo com o rendimento ou transações econômicas do pagador; independentemente do comportamento econômico do indivíduo ou empresa, o valor do imposto permanece o mesmo (Varian, 2014, p. 27).

No contexto da eficiência econômica, diz-se que o *lump-sum tax* não quebra o pressuposto de um Ótimo de Pareto porque ele não distorce as decisões marginais dos consumidores e produtores. O Ótimo de Pareto é um estado de alocação de recursos em que não é possível realocar de forma a tornar alguém melhor sem tornar outra pessoa pior.

Uma vez que o imposto fixo não está vinculado a qualquer tipo de decisão econômica ou atividade – como consumo ou produção –, ele não altera os preços relativos das mercadorias e serviços e, portanto, não afeta as decisões marginais sobre o quanto consumir ou produzir.

Por não afetar as escolhas marginais, o *lump-sum tax* não leva a distorções nos mercados de bens e serviços. Em outras palavras, as quantidades e os preços de equilíbrio não são afetados.

Segundo o economista Joseph Stiglitz (2000, p. 552):

If all individuals were identical and were treated for tax purposes identically, a lump-sum tax would be the only efficient tax: any other tax would introduce distortions, so that the government could raise the same amount of revenue and make each individual better off.¹

Entretanto, a instituição de um imposto fixo, no modelo de *lump-sum tax*, ao desconsiderar as preferências dos indivíduos e, até mesmo, suas próprias capacidades de pagamento, viola a equidade (Libânio, 2021, p. 28) e adquire caráter

¹ Em tradução livre: Se todos os indivíduos fossem idênticos e fossem tratados, para propósitos tributários, de maneira idêntica, o imposto fixo (*lump-sum tax*) seria o único imposto eficiente: qualquer outro imposto introduziria distorções para que o governo pudesse obter a mesma quantidade de receita e tornar cada indivíduo melhor.

regressivo, onerando mais gravosamente aqueles que possuem recursos financeiros mais limitados.

O *lump-sum tax*, portanto, pode ser considerado como uma afronta à isonomia, que, no direito tributário, manifesta-se pela consagração do princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é um princípio fundamental do sistema tributário brasileiro, sendo explicitamente previsto na Constituição Federal de 1988.

Este princípio assegura que a cobrança de tributos deve sempre considerar a heterogeneidade econômica dos contribuintes, de modo que cada indivíduo ou empresa contribua de acordo com suas possibilidades econômicas. O art. 145, §1º, da Constituição Federal é claro ao dispor que os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (Brasil, 1988), em clara incorporação do princípio da capacidade contributiva ao texto constitucional.

No âmbito da legislação, essa capacidade é operacionalizada por meio de instrumentos como a progressividade fiscal, as deduções e isenções e a definição de bases de cálculo que reflitam a realidade econômica dos contribuintes.

A progressividade, por exemplo, está formalmente presente no Imposto de Renda, no qual as alíquotas são ajustadas para que aqueles com maior renda contribuam proporcionalmente mais, conforme a capacidade econômica de cada um.

Assim, no contexto constitucional e legislativo brasileiro, não é possível a instituição genérica de um imposto fixo, sem que haja justificativa específica para a introdução de tal forma de tributação no país.

Isso não quer dizer que reste inviável a redução do impacto econômico das formas de tributação existentes no Brasil. É plenamente possível a compatibilização da minoração do impacto econômico do tributo com a obediência ao princípio da isonomia, sob a perspectiva da capacidade contributiva. Para tanto, pode-se usar a técnica da proporcionalidade.

2.3.5 Baixo custo administrativo

Por fim, para que um tributo seja economicamente menos ineficiente, é preciso que sua fiscalização e arrecadação gerem custos baixos para a administração pública.

Um tributo cuja fiscalização, arrecadação e cobrança gerem altos custos ensejará absorção de parcela relevante da receita estatal pela própria máquina administrativa, ocasionando a necessidade de criação de novas fontes de receitas – ou seja, mais tributos.

Para Cristiano Carvalho (2012, p. 257), o Brasil chegou a ter um tributo que atendia a todos os requisitos supracitados. Trata-se da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, criada pela Lei 9.311/96 e extinta em 2007.

O tributo incidia sobre a movimentação de recursos financeiros, créditos e direitos de natureza financeira pela rede bancária, excetuadas algumas situações específicas trazidas pela lei.

Quanto à base de contribuintes, a CPMF era cobrada de todos aqueles que movimentassem seus recursos pela rede bancária. O serviço bancário é altamente difundido no país, de modo que o número de contribuintes desse tributo era amplo e, com isso, permitiu-se o estabelecimento de uma alíquota baixa. No ano de 2007, último em que vigorou a CPMF, a alíquota foi de 0,25%.

Quanto à complexidade do regramento, tem-se que a legislação instituidora da CPMF era simples e objetiva, com poucas exceções legais

No que tange à elasticidade do serviço sobre o qual incide o tributo, vê-se que foi eleito um serviço com demanda pouco elástica, qual seja, o serviço bancário, imprescindível ao funcionamento atual da economia. Não há, nos moldes econômicos vigentes, serviço que substitua o serviço bancário ao qual os contribuintes poderiam recorrer para evitar a tributação.

Sob a ótica da isonomia, tem-se que a CPMF, por possuir alíquota proporcional, respeitou o princípio da capacidade contributiva, onerando mais, em termos absolutos, aqueles que realizavam operações bancárias de valores maiores.

Por fim, no que tange ao custo administrativo, a CPMF tinha custo de fiscalização e arrecadação muito baixos, principalmente com a atribuição, pelo art. 5º da Lei 9.311/96 (Brasil, 1996b), da responsabilidade pela retenção e recolhimento da

contribuição às instituições bancárias e intermediadoras, o que diminuiu, significativamente, a quantidade de sujeitos passivos a serem fiscalizados. O próprio sistema bancário de retenção do tributo tornava sua sonegação quase impossível.

À época em que vigorava, a CPMF era alvo de críticas de diversos juristas. Cristiano Carvalho, então, ressalta que a insurgência contra tal contribuição, aliada ao silêncio quanto a figuras tributárias extremamente complexas, como o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS, decorre de uma visão isolada do fenômeno tributário sob a perspectiva jurídica, sem a necessária contextualização com o impacto econômico de tais tributos.

Veja-se:

O exposto acima reflete o quão necessário é o raciocínio econômico ao fenômeno jurídico e, de forma mais específica, ao Direito Tributário. Não são poucos os juristas que então protestavam contra a CPMF, mas, por outro lado, pugnam até hoje pela manutenção de um sistema arcaico e ineficiente, com verdadeiras anomalias como o ICMS, o IPI, a PIS e a COFINS, dentre tantos outros, o que demonstra a carência da nossa doutrina em relação aos conhecimentos básicos da Economia aplicada ao Direito (Carvalho, 2012, p. 258).

Esses são, portanto, os parâmetros a serem adotados no presente trabalho para se avaliar o sistema tributário brasileiro.

A seguir, estudar-se-á a formação e as bases do sistema tributário brasileiro, para então passar-se à análise do impacto do sistema tributário brasileiro na eficiência econômica nacional.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 Da evolução do sistema tributário brasileiro entre 1924 e 1988

A evolução do sistema tributário brasileiro, desde a independência até a Constituição de 1988, reflete não apenas mudanças na estrutura política do país, mas também adaptações ao contexto socioeconômico de cada época.

No período pós-independência, o Brasil ainda era uma economia agrária, com a exportação de café e açúcar dominando o cenário econômico. A Constituição de 1824 não detalhou amplamente o sistema tributário, mas estabeleceu a base para a cobrança de impostos, sobretudo focados em exportações. Este cenário reflete um país em busca de sua identidade econômica, ainda fortemente atrelado às práticas coloniais de exploração de recursos naturais.

A Carta Constitucional de 1824, com forte viés centralizador, vedava a criação de impostos pelas Províncias (art. 83, III) (Brasil, 1824). Apenas com a aprovação da lei orçamentária para os anos de 1833 e 1834 às Províncias foi atribuída a competência residual para instituição de impostos não abarcados pela receita geral (Piscitelli, 2018, p. 1211)

A adoção do federalismo fiscal na Constituição de 1891 veio em resposta à crescente demanda por autonomia dos estados, em um momento em que o Brasil começava a diversificar sua economia. O café ainda era dominante, mas a urbanização e a industrialização incipientes pediam um sistema tributário mais complexo e diversificado.

A atribuição de competências tributárias específicas a diferentes níveis de governo refletiu o desejo de modernização e descentralização. Ademais, a Constituição republicana, além de delimitar competência tributária à União e aos Estados, consagra garantias aos contribuintes (Baleeiro, 2001, p. 39).

Vejam-se as linhas trazidas por Ricardo Varsano sobre o sistema tributário então vigente (1996, p. 2-3):

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou sem maiores modificações a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia

financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo nela discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Observa-se que os impostos discriminados na Constituição são tributos sobre o comércio exterior ou impostos tradicionais sobre a propriedade ou sobre a produção e as transações internas. Existiam ainda à época da proclamação da República impostos sobre vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas. Rendas de diversas outras fontes foram incorporadas à base tributária durante as primeiras décadas da República mas, somente a partir de 1924, o governo instituiu um imposto de renda geral. Quanto à tributação de fluxos internos de produtos, desde 1892 foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo. Ainda antes do final do século, a tributação foi estendida a outros produtos, estabelecendo-se o imposto de consumo. No exercício de 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, mais tarde denominado imposto de vendas e consignações e transferido para a órbita estadual.

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% dessa receita. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30).

Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita no início do século, gerando cerca de 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial.

O contexto da Constituição de 1934 foi marcado por uma grande efervescência social e um movimento global de reconhecimento dos direitos dos trabalhadores, influenciado pela Revolução de 1930, que levou Getúlio Vargas ao poder.

O Brasil enfrentava as consequências da Grande Depressão e o governo buscava formas de estimular a economia nacional, promover a justiça social e redistribuir a renda.

O sistema tributário foi moldado para suportar políticas de bem-estar social e estimular o setor industrial nascente. A Carta de 1934 inaugurou a rigidez do desenho da competência tributária, que seria imutável, sob pena de afronta ao pacto federativo (Piscitelli, 2018, p. 1212).

Ademais, a Constituição de 1934 inovou ao instituir a repartição de receitas de impostos entre diferentes esferas federativas, traço característico do federalismo de cooperação que encontramos atualmente na Constituição Federal de 1988 (Varsano, 1996, p. 3).

Durante o Estado Novo, no regime autoritário liderado por Getúlio Vargas, a centralização do poder era vista como essencial para a implementação de um amplo projeto de modernização e industrialização. O sistema tributário refletiu essa centralização, limitando a autonomia financeira de estados e municípios.

Após a queda do Estado Novo, a Constituição de 1946 procurou restaurar a democracia e reequilibrar as competências tributárias, em um momento de retomada democrática. O Brasil experimentava um crescimento econômico robusto, com a continuação da urbanização e da industrialização. O sistema tributário foi ajustado para promover o desenvolvimento econômico, garantindo, ao mesmo tempo, a autonomia dos estados e municípios e buscando uma maior justiça social através de tributos progressivos.

Apesar de a Constituição de 1946 não ter promovido uma reforma profunda da estrutura tributária do país, modificou consideravelmente a divisão de rendas entre as esferas federativas, institucionalizando o sistema de transferência de impostos (Varsano, 1996, p. 3).

A reforma tributária da década de 60 e a sua evolução até 1988 representaram um período crítico de transformações na estrutura fiscal do Brasil, focado na necessidade de modernização e adequação às demandas de um país em crescimento.

Durante os anos 50, o governo iniciou um esforço de desenvolvimento industrial, o que, acompanhado de incentivos fiscais e a proteção à indústria doméstica através do imposto de importação, resultou em um aumento significativo das despesas públicas. Esse cenário demandava uma reformulação do sistema

tributário para aumentar a arrecadação, melhorar a administração fiscal e adaptar a legislação tributária à nova realidade econômica.

Segundo Ricardo Varsano (1996, p. 7),

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB.

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963.

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se uma consciência da necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, de "reformas de base". Neste contexto, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas.

A insuficiência do sistema tributário vigente para sustentar a carga tributária necessária ao financiamento do Estado ficou evidente no início dos anos 60, marcado por uma crescente inflação e déficits orçamentários.

A crise econômica e política que se instalou tornou a reforma tributária uma demanda urgente, visando não apenas à recuperação fiscal, mas também à promoção de uma tributação mais justa e eficiente. Nesse contexto, foram tomadas medidas importantes como a reorganização da administração fazendária, revisões no imposto de renda e a reformulação do imposto de consumo, que originou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A reforma realizada entre 1964 e 1966 estabeleceu um sistema tributário que buscava apoiar a estratégia de crescimento econômico acelerado, privilegiando o estímulo ao investimento e à acumulação de capital. Houve uma centralização das decisões econômicas e fiscais na União, visando à manutenção do controle sobre o processo de desenvolvimento, enquanto se garantia aos estados e municípios recursos suficientes para suas funções sem interferir nos objetivos federais de crescimento, processo que Francisco Dornelles denomina de "federalismo financeiro de integração" (Dornelles, 2008, p. 4).

A ideia seria reduzir a autonomia dos entes subnacionais para a criação de tributos, de modo que aos estados fossem atribuídos o ICM e o ITBI, enquanto aos municípios caberiam o ISS e o IPTU. Em contrapartida, houve a criação de canais de distribuição de recursos arrecadados pela União, a quem caberia, com exclusividade, a competência para instituir impostos residuais.

Esse período de reformas teve como resultados positivos a recuperação das finanças federais e a implementação de um sistema tributário mais racionalizado.

No entanto, a ênfase na centralização e na arrecadação, com vistas ao objetivo fundamental de aumentar o esforço fiscal da sociedade a fim de que fosse possível a concessão de incentivos fiscais voltados ao crescimento econômico, comprometeu a equidade do sistema.

A evolução do sistema tributário até a Constituição de 1988 revelou os desafios de manter um equilíbrio entre a necessidade de financiamento do Estado, o estímulo ao desenvolvimento econômico e a distribuição equitativa da carga tributária.

A reforma da década de 60, embora tenha sido um marco na história tributária do Brasil, deixou lições sobre a importância de considerar a equidade e a eficiência na formulação de políticas fiscais.

O seguinte trecho demonstra o impacto da política desenvolvimentista nas finanças nacionais e como a erosão da capacidade de investimento público conduziu as discussões sobre o sistema tributário nacional a ser implantado a partir de 1988:

De acordo com a estratégia traçada, a orientação e o controle do processo de crescimento caberiam ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas. Quanto ao setor privado, suas decisões podiam ser moldadas por meio dos incentivos fiscais. Em relação ao setor público, era necessário o comando central dos impostos que fossem primordialmente instrumentos da política econômica – como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras -- bem como da forma de utilização dos recursos tributários. A reforma previa, no entanto, que os estados e municípios contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, principalmente através da arrecadação do ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias -- e de um sistema de transferências intergovernamentais, que garantia receita para as unidades cuja capacidade tributária fosse precária. Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central.
(...)

A despeito da intensa concessão de incentivos fiscais, a carga tributária do país conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente 3/4 do montante de recursos e dispondo, após as transferências para estados e municípios, de cerca de 2/3 dos mesmos. Contudo, desde 1970 já era evidente para o governo que a concessão dos incentivos corroía excessivamente a receita. Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal criou o PIS -- contribuição para o Programa de Integração Social --, que marca o ressurgimento no país da cumulatividade na tributação. Determinou também que parcela do valor dos incentivos concedidos fosse direcionada para o Programa de Integração Nacional (PIN) e o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste (Proterra), reduzindo praticamente à metade o valor dos incentivos concedidos através do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas. Embora relacionados pela legislação aos incentivos fiscais -- um subterfúgio utilizado na época para evitar a distribuição de parcela desses recursos, através do FPE e do FPM, aos estados e municípios -- os recursos do PIN e do Proterra são, de fato, receitas vinculadas.

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Suas más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação do IR, realizados em 1974, com o intuito de mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios começavam a esboçar reação ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de crescente centralização das decisões a que haviam sido submetidos e gerou a Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976.

(...)

A impressionante quantidade de alterações processadas na legislação tributária na década de 80, quase sempre -- como no início da década de 60 --, com o objetivo de sustentar o nível da arrecadação que podia ser obtida por um sistema reconhecidamente deficiente, conseguiu evitar que a carga tributária se reduzisse drasticamente a partir de 1984. Entre aquele ano e 1988, ela se manteve em nível apenas ligeiramente inferior ao observado até 1983, oscilando entre 23,4 e 24,3%, com exceção de 1986, ano do Plano Cruzado, em que atingiu 26,5%.

Embora o esforço legislativo tenha comprometido a qualidade da tributação, inclusive criando mais um tributo cumulativo, o Finsocial -- contribuição para o Fundo de Financiamento Social --, e transformando o IPI e o ICM em tributos pouco semelhantes ao que se concebe ser um imposto sobre o valor adicionado, a preservação de seu nível foi essencial para que, num longo período de estagnação da economia e de inflação crescente, o Estado brasileiro não atingisse condição ainda mais precária que a observada atualmente.

Também a partir de 1984 observa-se um forte processo de desconcentração dos recursos. Ele foi, em parte, conseqüência da Emenda Constitucional nº 23/83, que elevou os percentuais do FPE e do FPM para 12,5 e 13,5%, respectivamente, em 1984, e para 14 e 16%, de 1985 em diante, e fechou brechas legais que permitiram anteriormente à União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais destas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária. As transferências da União cresceram até atingir o máximo de 16% de sua receita tributária em 1988. Mas não foi apenas o aumento do montante das transferências que provocou a desconcentração. Ela resultou também da perda do poder de arrecadar da União, fenômeno que não se reproduziu no nível estadual. Assim, a participação da União no total da receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais entre 1983 e 1988, enquanto sua

participação na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais no mesmo período (Varsano, 1997, p. 9-12).

Neste contexto, iniciou-se o processo de elaboração da Constituição Federal, de 1988, vigente até os dias atuais, e que teria a missão de refundar o Estado brasileiro a partir de premissas democráticas, federativas e voltadas à realização da justiça social, à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades regionais (art. 3º) (Brasil, 1988).

3.2 O sistema tributário brasileiro sob a vigência da Constituição Federal de 1988

Com a falência do regime ditatorial então vigente e a necessidade de elaboração de um novo marco constitucional para o regime democrático que viria a se estabelecer no Brasil, a Assembleia Nacional Constituinte foi instalada, iniciando os trabalhos em 1987.

José Serra foi o Relator da proposta resultante dos trabalhos da Comissão Temática do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças – CSTO e, em discurso registrado nos anais do Senado Federal, apresentou a direção para os trabalhos da comissão (Brasil, 1987, p. 218):

(...) deveremos dar ao Brasil um sistema tributário melhor que o atual. Para tanto as diretrizes fundamentais são as seguintes: em primeiro lugar, maior justiça social na repartição da carga tributária, que hoje cai desproporcionalmente sobre as classes trabalhadoras, sob a forma de impostos diretos, e sobre a classe média, no que se refere ao imposto direto, ao Imposto de Renda. Em segundo lugar, adequar o nosso sistema tributário às necessidades do nosso desenvolvimento, do crescimento econômico, da geração de empregos e do maior bem-estar do conjunto da população. Em terceiro lugar, atenuar as desigualdades regionais no Brasil. Esta é uma obrigação que fará com que a nossa comissão tenha de montar um sistema tributário que sirva a uma diminuição das desigualdades de desenvolvimento do nosso País. Entendidas essas desigualdades como as hoje existentes, entre o Norte, o Nordeste, o Centro-Sul, o Sul e o Centro-Oeste. É nesse trabalho que precisaremos nos concentrar.

A reforma tributária instaurada pela Constituição de 1988 representou um marco na história fiscal do Brasil, embasando-se na extinção de impostos federais cumulativos e na promoção de uma descentralização significativa da receita tributária.

O desenho da reforma constitucional foi meticulosamente estruturado para equilibrar a distribuição de competências e receitas entre os diversos níveis federativos. Isso foi alcançado tanto pela ampliação das bases de impostos estaduais e municipais quanto pela implementação de mecanismos automáticos para a distribuição de uma parcela dos impostos federais coletados, como o IR (Imposto de Renda) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), aos estados e municípios.

A intenção era clara: promover uma maior descentralização fiscal que fortalecesse financeiramente os entes federativos inferiores, contribuindo para maior harmonia no pacto federativo.

Um exemplo emblemático dessa estratégia é a modificação no ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que teve sua base tributária significativamente ampliada para abranger itens que antes eram exclusividade da tributação federal.

Com efeito, o antigo ICM (Imposto estadual sobre Circulação de Mercadorias) foi transformado no ICMS e absorveu cinco impostos que, anteriormente, eram de competência exclusiva da União, quais sejam: imposto sobre combustíveis e lubrificantes, imposto sobre energia elétrica, imposto sobre mineração, imposto sobre comunicação e imposto sobre transportes (Dornelles, 2008, p. 4).

Além disso, o estabelecimento de fundos de participação, os quais asseguravam que um percentual da arrecadação do IR e do IPI pela União fosse direcionado aos estados e municípios, exemplifica a tentativa de promover a descentralização fiscal como uma estratégia de fortalecimento da autonomia dos entes federativos.

Ocorre que a reforma levada a cabo pela Constituição Federal de 1988, embora visasse à modernização dos tributos existentes e à fortificação financeira dos estados e municípios, inadvertidamente estabeleceu as bases para o desenvolvimento de um sistema tributário paralelo.

Caracterizado predominantemente por contribuições e taxas que, na prática, operam de forma similar aos impostos tradicionais, esse sistema paralelo distanciou-se dos princípios basilares de justiça fiscal e eficiência, desviando-se dos objetivos originais da reforma.

A complexidade imposta pelo sistema tributário resultante dessa reforma e a proliferação de contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social apresentaram novos desafios. Essas contribuições, apesar de sua intenção inicial positiva, acabaram por complicar a estrutura fiscal do país, impondo barreiras à eficiência econômica, à equidade social e à descentralização de receitas. Quanto a esta última, o movimento de recentralização de receitas na União, decorrente da estratégia de substituir impostos de receita compartilhada por contribuições de receita exclusiva da União, ameaça o equilíbrio federativo idealizado inicialmente pela Constituição de 1988.

Explorando as possibilidades abertas pelo segmento da seguridade social, o governo diminuiu as alíquotas do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cuja arrecadação é dividida com estados e municípios, e estabeleceu diversas contribuições sociais exclusivamente destinadas à União.

A alíquota do IR para empresas foi reduzida de 35% para 25%, além de ser instituída uma nova contribuição social de 9% sobre os lucros, efetivamente um IR cujos recursos não são partilhados com os governos locais. Além disso, houve a redução do IPI, um imposto de consumo não cumulativo, e a criação do FINSOCIAL, agora conhecido como COFINS. Outras contribuições como o PIS-PASEP e a CPMF também foram implementadas, embora esta já não mais subsista (Dornelles, 2008, p. 11).

A Constituição de 1988 tinha como intenção dar ao legislador uma gama de opções para formular contribuições que suprissem as demandas financeiras da seguridade social, cumprindo os critérios técnicos da tributação.

No entanto, em vez de escolher uma única forma de contribuição, optou-se por estabelecer uma contribuição social para cada um dos cenários possíveis abertos pela Constituição.

O art. 195, I, da Constituição Federal é um exemplo claro disto. Veja-se:

Art. 195. 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:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro; (Brasil, 1988).

Para cada uma das alíneas do inciso I do art. 195 foi criada uma contribuição. A alínea a corresponde à contribuição previdenciária patronal, prevista pelo art. 22, I a III, da Lei 8.212/91. Decorrentes da alínea b, foram criados o PIS e a COFINS. Em razão da alínea c, foi instituída a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (Brasil, 1991).

A manutenção simultânea de duas contribuições sobre o faturamento, PIS e COFINS, resultou em contribuições com idênticos eventos geradores e bases de cálculo, adicionando complexidade ao sistema tributário que já lidava com uma multiplicidade de contribuições e taxas com bases semelhantes.

Esse cenário, portanto, além de desequilibrar o pacto federativo, com a diminuição proporcional de receitas a serem repartidas com estados e municípios, comprometeu a justiça social e a eficiência econômica, tendo em vista a regressividade e a cumulatividade de muitas dessas contribuições, que são incorporadas aos preços de bens e serviços de maneira oculta, hoje representando uma parcela maior da arrecadação do que os impostos tradicionais.

Em síntese, a reforma tributária de 1988, embora tenha marcado um avanço significativo na tentativa de modernizar e descentralizar a arrecadação fiscal no Brasil, também gerou um sistema tributário paralelo que desafia os princípios de eficiência e justiça fiscal.

A complexidade e a recentralização de receitas na União emergiram como consequências não intencionais dessa reforma, sinalizando a necessidade de uma revisão profunda e de uma nova visão estratégica para o sistema tributário brasileiro, que possa equilibrar eficácia na arrecadação com equidade e simplicidade tributária.

Foram estabelecidas, acima, as principais bases do sistema tributário nacional atual. Nos subtópicos seguintes, serão detalhados os tributos incidentes sobre as principais bases eleitas pela Constituição Federal, para que se possa, posteriormente, analisar seus impactos sobre a eficiência econômica nacional.

Importante notar que, para efeito deste trabalho, será levada em consideração a tributação normalmente incidente sobre as operações das pessoas jurídicas, posto que as atividades econômicas são usualmente desenvolvidas por tais entes.

3.2.1 A tributação sobre a renda das pessoas jurídicas

A tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil é realizada primordialmente por meio do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos incidindo sobre os lucros das empresas, mas com distintas bases de cálculo, alíquotas e regimes de apuração.

A alíquota básica do IRPJ é de 15% com um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceda R\$ 20 mil mensais. Já a CSLL possui uma alíquota geral de 9%, ressalvadas exceções legais, como empresas de seguros privados e de capitalização.

A forma de apuração da base de cálculo, ou seja, o método para se alcançar a base sobre a qual incidirão as alíquotas mencionadas, variará conforme o regime de apuração dos tributos.

Ambos os tributos podem ser apurados pela sistemática do lucro presumido ou pelo lucro real. Há, também, a possibilidade do lucro ser arbitrado pela autoridade fiscal, nos casos em que o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas, a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável, entre outras hipóteses legais.

No caso, considerar-se-á o exemplo em que a empresa está regular com sua documentação contábil, de modo que a análise recairá sobre a apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido.

O Lucro Real é a forma mais detalhada e precisa de apuração, obrigatória para empresas com receitas anuais superiores a R\$ 78 milhões ou que atuam em determinadas áreas econômicas. Nesse regime, o IRPJ e a CSLL são calculados sobre o lucro líquido ajustado por adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

O Lucro Presumido, por sua vez, é um regime simplificado, possibilitado para empresas com receitas anuais até R\$ 78 milhões – e que não estejam obrigadas ao Lucro Real. Nessa sistemática, a legislação tributária estabelece percentuais de presunção de lucro, que variam conforme a atividade da empresa, e faz incidir tal percentual sobre a receita bruta, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, acrescida dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e das demais receitas.

Para o IRPJ, aplica-se um percentual fixo sobre a receita bruta da empresa, variando de acordo com a atividade exercida — 8% para comércio, por exemplo, e 32% para serviços em geral.

Para a CSLL, é comumente aplicado um percentual de 12% sobre a receita bruta a título de regra geral, aplicando-se o percentual de 32%, para os serviços em geral.

Nota-se, assim, que a opção por cada um dos regimes tributários encimados possui consequências financeiras e operacionais para as empresas. Enquanto a opção pelo Lucro Real acarreta para a empresa a necessidade de controle, verificação e informação dos gastos dedutíveis para apuração do lucro fiscal, o regime do Lucro Presumido, para as empresas que podem por ele optar, possui reduzida complexidade operacional.

Para que fique evidente a diferença entre os regimes, traz-se o seguinte exemplo: considerando uma empresa que atua no varejo, com uma receita bruta anual de R\$5.000.000,00 (cinco milhões de reais), custo de aquisição das mercadorias vendidas de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), e despesas operacionais de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais).

Primeiramente, calcula-se o lucro líquido contábil da empresa:

Receita Bruta Anual: R\$5.000.000,00

Custo de aquisição das Mercadorias Vendidas (CMV): R\$ 3.000.000,00

Despesas Operacionais: R\$ 800.000,00

Lucro Líquido Contábil = Receita Bruta - CMV - Despesas Operacionais = R\$ 5.000.000 - R\$ 3.000.000 - R\$ 800.000 = R\$ 1.200.000,00

No Lucro Presumido, utilizam-se percentuais fixos sobre a receita bruta para presumir o lucro. Para o varejo, o percentual de presunção para o IRPJ é de 8% e para a CSLL é de 12%. As alíquotas são de 15% para o IRPJ, acrescido de 10% sobre a parcela do lucro que excede R\$20.000,00 mensais (R\$240.000,00 anuais) e 9% para a CSLL.

Assim ficaria a tributação da empresa pelo Lucro Presumido:

Base de Cálculo Presumida para o IRPJ: 8% de R\$ 5.000.000 = R\$ 400.000
 Tributação pelo IRPJ: 15% de R\$ 400.000 = R\$ 60.000
 Adicional de IRPJ: Aplicável sobre a parcela que excede R\$ 240.000.
 Portanto, R\$ 400.000 - R\$ 240.000 = R\$ 160.000.
 Adicional de IRPJ (10% sobre R\$ 160.000): R\$ 160.000 * 10% = R\$ 16.000

Total de IRPJ (Básico + Adicional): R\$ 60.000 + R\$ 16.000 = R\$ 76.000
 Base de Cálculo Presumida para a CSLL: 12% de R\$ 5.000.000 = R\$ 600.000
 Tributação pela CSLL: 9% de R\$ 600.000 = R\$ 54.000
 Tributação total no lucro presumido= R\$130.000,00

No Lucro Real, a tributação incide sobre o lucro líquido ajustado. Para este exemplo, considera-se o lucro líquido contábil como base, sem ajustes para simplificar. A alíquota básica do IRPJ é de 15%, com um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que excede R\$ 240.000 ao ano (R\$ 20.000 por mês). Para a CSLL, a alíquota é de 9%.

Lucro Líquido Contábil: R\$ 1.200.000
 Tributação pelo IRPJ (15% sobre R\$ 1.200.000): R\$ 180.000
 Adicional de IRPJ (10% sobre R\$ 960.000 [R\$ 1.200.000 - R\$ 240.000]): R\$ 96.000
 Tributação Total pelo IRPJ: R\$ 180.000 + R\$ 96.000 = R\$ 276.000
 Tributação pela CSLL (9% sobre R\$ 1.200.000): R\$ 108.000
 Tributação total no lucro real: R\$384.000,00

Com o exemplo acima, fica demonstrada a forma de tributação da renda das pessoas jurídicas no país, bem como a importância da escolha do regime tributário adequado pelo empresário.

3.2.2 A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil

Para além da renda, outra manifestação econômica eleita pelo constituinte para a imposição tributária foi o consumo de bens e serviços, sob diversos tributos.

Antes de serem analisados os tributos sobre o consumo existentes atualmente, é importante justificar a razão pela qual tais tributos serão objeto de análise no presente trabalho, posto que, comumente, eles são classificados como indiretos, ou seja, seriam passíveis de repasse para o consumidor.

Sob o critério da translação econômica, direto é o tributo cuja consequência econômica atinge diretamente o contribuinte definido pela legislação tributária como sujeito passivo; indireto, por outro lado, é o tributo que, dado o fenômeno da translação, admite que o contribuinte definido como sujeito passivo transfira para outrem o efeito econômico da tributação, passando este a ser denominado contribuinte de fato, enquanto aquele se enquadra como contribuinte de direito (Schoueri, 1987, p. 1).

Os tributos sobre o consumo de bens e serviços, como incidem sobre cadeias de fornecimento, são normalmente classificados como indiretos, posto que comportariam a transferência do ônus econômico para a etapa subsequente da cadeia econômica.

Assim, em um primeiro momento, poder-se-ia cogitar a exclusão do presente trabalho a análise sobre tais tributos. Entretanto, entende-se ser fundamental para o escopo da presente pesquisa a análise do impacto dos tributos sobre o consumo na eficiência das empresas nacionais por duas razões.

Primeiramente, pois a visão de que os tributos indiretos sempre comportariam o traslado de seus efeitos econômicos é limitada e desconsidera elementos econômicos e sociais que circundam o fenômeno jurídico. É necessário, para analisar-se a possibilidade de traslado dos efeitos econômicos de um determinado tributo, perquirir sobre elementos dos tributos (montante, forma de cálculo, generalidade, entre outros), elementos do bem onerado (trajetória da curva de custos, elasticidade da demanda, elasticidade a oferta, existência de bens complementares ou substitutivos), regime econômico, possibilidade de estoque, entre outros (Schoueri, 1987, p. 3-5).

Segundo José Morschbacher (1984, p. 23)

é totalmente falso (...) pretender-se definir os impostos indiretos em face de uma característica, de uma particularidade, de um efeito ou reflexo da repercussão econômica - a qual é comum (...) tanto aos impostos indiretos quanto àqueles tidos como diretos: embora habitual e normal nos impostos

indiretos, ela pode deixar de ocorrer hic et nunc, seja por razões de mercado, seja por determinação do próprio contribuinte, por questões totalmente subjetivas, deixando de agregar ao custo do bem, serviço ou utilidade onerosamente transferida a terceiros, o quantum correspondente ao imposto indireto.

Assim, considera-se, no caso, a possibilidade de não haver o repasse ao consumidor final da tributação incidente sobre a cadeia de consumo de bens e serviços.

Ademais, ainda que desconsiderada a razão acima exposta, já foi explicitado que o presente trabalho busca analisar o impacto da tributação não apenas sob a perspectiva da carga tributária, mas também sob o viés da complexidade da tributação, à medida que impõe custos de transações diversos à empresa.

Assim, ainda que se considerasse a transferência de toda a carga tributária sobre o consumo para o consumidor, ainda restariam para as empresas, na condição de contribuintes de direitos, os custos operacionais para a declaração, apuração e recolhimento dos tributos.

Por tais razões, os tributos sobre o consumo serão considerados para a análise do impacto do sistema tributário brasileiro na eficiência das empresas nacionais.

No Brasil, os tributos sobre o consumo representam uma parte significativa da arrecadação tributária, incidindo sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços e a produção industrial. Entre os principais tributos nessa categoria estão o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações e prestações se iniciem no exterior, com incidência não cumulativa.

A competência tributária é dos estados e do Distrito Federal. O fato gerador do ICMS ocorre no momento da realização dessas operações. Sua base de cálculo geralmente é o valor da operação de circulação da mercadoria ou serviço, enquanto as alíquotas são estabelecidas por cada estado, observando limites mínimos e

máximos que podem ser definidos pelo Senado Federal, e variam conforme o tipo de mercadoria ou serviço e o destino da operação.

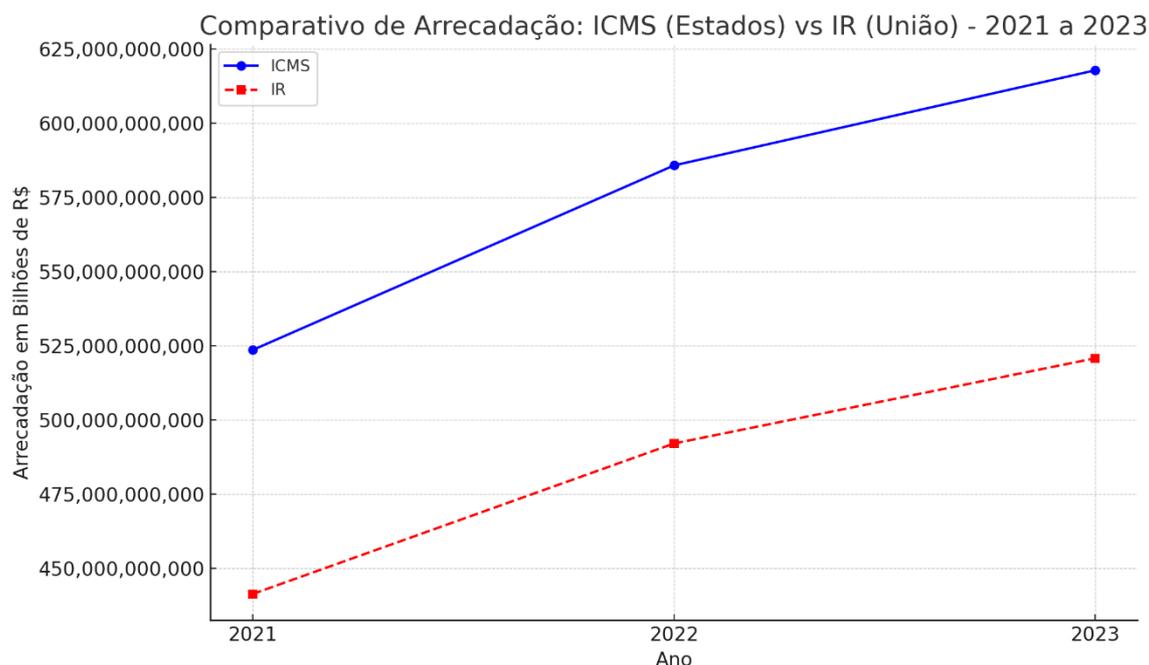
A incidência não cumulativa do ICMS possibilita que, geralmente, os contribuintes possam se creditar dos valores recolhidos a título de ICMS nas etapas anteriores da cadeia econômica, de modo que a tributação incida apenas sobre o valor agregado na operação de saída.

Importante mencionar que o ICMS é o tributo com maior arrecadação individual no Brasil, quando somadas as receitas obtidas por todos os estados federados com tal imposto.

O gráfico abaixo, elaborado a partir dos dados disponibilizados pela plataforma Impostômetro² (ACSP, 2024), demonstra a diferença entre a arrecadação obtida pelos Estados com o ICMS e a arrecadação federal com o Imposto de Renda (IR), segundo tributo de maior arrecadação individual do país, últimos 3 (três) anos (2021-2023).

Veja-se:

² O Impostômetro é uma ferramenta criada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário que recebe dados relativos à arrecadação tributária, totalizando-se e segmentando-os. Segue a explicação da metodologia da ferramenta: “Para o levantamento das arrecadações federais a base de dados utilizada é a Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Caixa Econômica Federal, Tribunal de Contas da União, e IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As receitas dos estados e do Distrito Federal são apuradas com base nos dados do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, das Secretarias Estaduais de Fazenda, Tribunais de Contas dos Estados e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. As arrecadações municipais são obtidas através dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional, dos municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, dos Tribunais de Contas dos Estados. Para fins de estimativa dos valores ainda não divulgados pelos órgãos acima, o Impostômetro utiliza os dados de arrecadação do igual período do ano anterior, atualizados com o índice de crescimento médio de cada tributo dos três anos imediatamente anteriores. As projeções das arrecadações futuras são também feitas com base no crescimento médio dos tributos, nos três anos imediatamente anteriores, com ajustes de acordo com as sazonalidades” (ACSP, 2024).

Figura 2 Comparativo de Arrecadação entre ICMS (Estados) e IR (União) de 2021 a 2023

Prosseguindo no estudo dos tributos sobre o consumo, tem-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O IPI é um imposto federal que incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Seu fato gerador ocorre com a saída do produto do estabelecimento industrial ou equivalente e no momento da entrada do produto importado no país. A base de cálculo, por sua vez, é o valor da operação de venda dos produtos industrializados, no caso de produtos nacionais, e o valor aduaneiro mais impostos de importação e outras despesas, para produtos importados. As alíquotas variam conforme o produto, visando também atender objetivos extrafiscais, como a proteção da indústria nacional.

Sobre o IPI, importante pontuar dois traços característicos. O primeiro deles é que, assim como o ICMS, o IPI é não cumulativo, de modo que o imposto pago sobre os insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) adquiridos para a produção ou fabricação de produtos industrializados pode ser abatido do imposto devido sobre os produtos industrializados vendidos pela empresa. A não cumulatividade impede a tributação em cascata.

Ademais, a Constituição Federal impõe que o IPI seja seletivo, de modo que a alíquota variará conforme a essencialidade do produto (art. 153, §3º, II) (Brasil, 1988).

Tem-se, ainda, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), imposto municipal incidente sobre os serviços não abarcados pela incidência do ICMS e que estejam previstos em lei complementar.

A competência tributária é dos municípios e do Distrito Federal, mas as alíquotas mínimas e máximas são estabelecidas em lei complementar nacional, a Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece o percentual de 2% como alíquota mínima e o percentual de 5% como alíquota máxima. A base de cálculo, por sua vez, é o preço do serviço prestado (Brasil, 2003).

Por fim, há as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O PIS e a COFINS são contribuições federais que desempenham um papel crucial no financiamento da seguridade social no Brasil. Ambas incidem sobre a receita bruta das empresas, tendo como fato gerador a obtenção de receita ou faturamento. A base de cálculo para ambas as contribuições é a receita bruta total da empresa, incluindo, portanto, todas as receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Exceções e exclusões específicas estão previstas na legislação, ajustando a base de cálculo conforme o regime tributário adotado pela empresa.

O PIS e COFINS podem ser apurados sob os regimes cumulativo e não cumulativo, o que impactará na alíquota incidente.

O regime cumulativo não permite o aproveitamento de créditos relativos a valores pagos anteriormente na cadeia produtiva ou de serviços. É mais simples, mas pode levar a uma carga tributária mais elevada devido ao efeito cascata. Nesse caso, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS.

O regime não cumulativo, por sua vez, permite o desconto de créditos calculados sobre custos, despesas e encargos vinculados à produção dos bens ou à prestação de serviços. Esse regime visa evitar a tributação em cascata, incidindo o tributo apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção e comercialização. Nesse caso, as alíquotas são de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

A escolha entre o regime cumulativo e o não cumulativo depende da legislação e da atividade da empresa. O regime não cumulativo, apesar de ter alíquotas mais elevadas, pode resultar em uma carga tributária efetiva menor devido à possibilidade de descontos de créditos.

Demonstrados os tributos incidentes sobre o consumo e suas características gerais, passar-se-á à análise da tributação sobre a propriedade e sua transmissão.

3.2.3 A tributação sobre a propriedade e sobre a transmissão da propriedade no Brasil

No Brasil, os tributos sobre a propriedade e a transmissão de propriedade cumprem uma função essencial na estrutura fiscal, afetando tanto bens imóveis quanto móveis. Entre eles, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) destacam-se pela importância na arrecadação tributária e pelos papéis distintos que desempenham.

O ITR é um imposto federal que incide sobre a propriedade de terras localizadas fora dos perímetros urbanos. Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido em lei, localizado fora da zona urbana do município.

A base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT, sobre a qual incidirá a alíquota apurada conforme critérios estabelecidos pela legislação, que leva em consideração a área total e o grau de utilização da propriedade rural. As alíquotas variam de acordo com o tamanho da área e seu uso efetivo, incentivando a utilização produtiva da terra.

Já o IPTU é de competência dos municípios e incide sobre a propriedade de imóveis urbanos. Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel urbano e sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, que corresponde ao seu valor de mercado. As alíquotas são definidas por cada município e podem variar conforme a localização e o uso do imóvel, com o objetivo de cumprir funções sociais da propriedade urbana e financiar despesas municipais.

O ITBI, também municipal, incide sobre a transferência onerosa de imóveis ou de direitos a eles relativos, tendo como base de cálculo o valor dos bens ou direitos transmitidos.

Importante mencionar, quanto ao ITBI, a imunidade constitucional prevista no art. 156, §2º, I (Brasil, 1988), que retira do âmbito da incidência do ITBI as transmissões de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital social. Trata-se de um reconhecimento, pelo legislador, do impacto da tributação no desenvolvimento das atividades econômicas, tendo sido este um caminho eleito para se facilitar a mobilização dos bens imóveis de seus sócios para as pessoas jurídicas (Barreto, 2009, p. 161).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 408) reflete sobre o objetivo da imunidade mencionada:

O objetivo da regra colima facilitar a 'mobilização' dos bens de raiz e a sua posterior 'desmobilização', de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis.

O IPVA, por sua vez, é um imposto estadual que incide sobre a propriedade de veículos automotores e seu fato gerador é a propriedade de veículo automotor. A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo, determinado por cada estado com base em tabelas de referência.

As alíquotas são definidas pela legislação estadual e podem variar de acordo com o tipo de veículo, sendo parte da arrecadação destinada aos municípios onde os veículos são registrados.

Por fim, o ITCMD se destaca por incidir sobre a transferência de bens ou direitos por herança ou doação, representando uma ferramenta de política fiscal importante para a redistribuição de renda.

De competência estadual, esse imposto tem como base de cálculo o valor venal do bem ou direito transferido e as alíquotas variam conforme a legislação de cada estado, respeitado o teto estabelecido pelo Senado Federal.

3.2.4 A tributação sobre a folha de salários

No Brasil, há tributos sobre a folha de salários, o que significa que, sobre o total das remunerações paga pelas empresas, há a incidência de determinadas contribuições.

A tributação sobre a folha de salários, compreendida principalmente pela contribuição previdenciária patronal, pelo Salário-Educação e pelas contribuições ao Sistema "S", constitui uma das principais fontes de financiamento da seguridade social.

No entanto, essa forma de tributação enfrenta críticas significativas, sobretudo pela percepção de que ela atua como um desestímulo à geração de empregos formais no país. A alta carga tributária imposta sobre a folha de pagamentos é frequentemente apontada como um fator que eleva o custo do trabalho, incentivando a informalidade e limitando a capacidade das empresas de expandirem o número de vagas de emprego.

Para além da própria incidência tributária, Bernardo Appy (2015, p. 7-8) aponta outra deficiência do modelo de tributação da folha de salários atualmente vigente no país: a inexistência de uma relação direta entre o valor das contribuições efetuadas e os benefícios percebidos pelos trabalhadores. Essa desconexão é parcialmente atribuída ao fato de que diversas contribuições sobre a folha (como as destinadas ao Sistema "S" e ao Salário-Educação) não estão diretamente ligadas à previdência social.

Contudo, ainda, segundo o autor, o principal motivo dessa discrepância entre contribuições e benefícios advém da maneira como a previdência é financiada.

Para os trabalhadores de baixa renda, essa distância surge porque o mínimo garantido por benefícios previdenciários (equivalente a um salário-mínimo) é idêntico ao dos benefícios assistenciais que não exigem contribuição. Isso enfraquece o incentivo para contribuições previdenciárias, já que o benefício na velhice será o mesmo, tenha o trabalhador contribuído ou não. Já para aqueles com rendimentos superiores ao limite máximo de contribuição, a discrepância se dá porque as contribuições patronais incidem sobre o salário total, e não apenas até o limite de contribuição.

Quando a contribuição sobre a folha de pagamentos deixa de ter uma relação direta com os benefícios previdenciários que os trabalhadores receberão, essas contribuições (tanto de empresas quanto de empregados) passam a ser vistas mais como um tributo para custeio das despesas gerais do governo do que como um investimento em seguridade para o futuro.

Isso gera várias consequências, incluindo o desincentivo à formalização do emprego e a demanda por condições tributárias extremamente favoráveis para pequenas empresas, visto que a carga tributária sobre a folha é percebida como um custo e não como uma contribuição para a garantia de benefícios futuros.

Neste contexto, é relevante analisar as espécies de contribuições incidentes sobre a folha de salários para compreender tanto seus objetivos quanto os desafios que impõem ao desenvolvimento econômico e social.

Inicialmente, tem-se a contribuição previdenciária patronal, que é a principal forma de tributação sobre a folha de salários. As empresas estão sujeitas a uma alíquota básica de 20% sobre o total das remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Ocorre que, como já ressaltado, as contribuições previdenciárias, fundamentadas no artigo 195 da Constituição Federal, são essenciais para financiar a previdência social no Brasil. Esses encargos, que compõem o denominado "Custo Brasil" — um conjunto de desafios estruturais, burocráticos e econômicos que aumentam os custos e degradam o ambiente de negócios —, frequentemente são questionados devido ao impacto significativo nos custos empresariais e atraem debates acalorados, especialmente durante crises econômicas. Eles são vistos como barreiras para novos investimentos e para a competitividade no mercado (Estrada; Ferreira, 2024).

Em resposta a essas preocupações, o Governo Federal lançou, em agosto de 2011, o Plano Brasil Maior (PBM) (Brasil, 2011a), focado em estimular a competitividade industrial através da inovação. Uma medida chave do plano foi a desoneração da folha de pagamento, implementada pela Lei nº 12.546 de dezembro de 2011 (Brasil, 2011b), que possibilitou a empresas de determinados setores econômicos a opção de substituir a contribuição previdenciária patronal tradicional de

20% sobre a folha de pagamentos por uma alíquota sobre a receita bruta variando de 1% a 4,5%, a depender do setor e da atividade econômica, o que passou a se denominar Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Essa mudança visa, ainda que temporariamente, a reduzir os custos trabalhistas, fomentar a manutenção e criação de empregos e diminuir a informalidade no mercado de trabalho (Estrada; Ferreira, 2024).

Adicionalmente, as empresas contribuem com o Risco Ambiental do Trabalho (RAT), anteriormente conhecido como Seguro Acidente de Trabalho (SAT), cuja alíquota varia de 1% a 3% sobre a folha de pagamentos, conforme o grau de risco associado à atividade econômica da empresa.

De acordo com o Fator Acidentário de Prevenção atribuído à empresa, tais alíquotas podem ser reduzidas à metade ou aumentadas até o dobro. O RAT é uma contribuição específica destinada a cobrir os custos dos benefícios concedidos em razão do acidente de trabalho ou doenças ocupacionais, refletindo o princípio de que ambientes de trabalho com maior risco devem contribuir proporcionalmente mais para o financiamento desses benefícios.

O Salário-Educação, por sua vez, é uma contribuição social obrigatória para as empresas, calculada à alíquota de 2,5% sobre o total das remunerações pagas.

Por fim, tem-se as contribuições ao Sistema "S", que se destinam a entidades paraestatais voltadas à oferta de serviços educacionais, de saúde, lazer, de apoio ao trabalhador e à sua família, e promoção da formação profissional e tecnológica, bem como, eventualmente, à contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). A contribuição a ser paga pela empresa dependerá de seu ramo de atividade econômica, conforme estabelecido pela legislação.

3.2.5 Outras bases tributáveis

Nos tópicos acima, foram apresentados os tributos que incidem, ordinariamente, sobre as atividades das empresas em geral. Este tópico é reservado para a menção aos tributos incidentes sobre outras bases tributáveis, os quais, por sua natureza, aplicam-se apenas a alguns segmentos econômicos ou em face de operações pontuais praticadas pelas empresas.

Inicialmente, tem-se a tributação sobre operações financeiras, que é principalmente representada pelo Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). O IOF incide sobre diversas transações financeiras, incluindo crédito, câmbio, seguro e operações relacionadas a títulos ou valores mobiliários.

Há, ainda, a tributação sobre o comércio exterior. Para além da incidência do ICMS-Importação e das contribuições ao PIS e à COFINS-Importação, tributos sobre os quais já explanados, existem o Imposto sobre Importação e o Imposto sobre Exportação, que tradicionalmente são utilizados pelo governo brasileiro para controle de importação e exportação de bens e serviços, influenciando a dinâmica de mercado, protegendo a indústria nacional e, evidentemente, arrecadando receitas.

Com a exposição dos tópicos foram apresentados os principais tributos incidentes sobre a operação de uma empresa brasileira.

Importante ressaltar que a apresentação teve como objetivo expor, de modo geral, os tributos que oneram as atividades daqueles que exploram atividades econômicas no Brasil, sem qualquer pretensão de exaurir as espécies tributárias do ordenamento jurídico brasileiro. Sabe-se, por exemplo, que a atividade empresarial pode ensejar o pagamento de taxas de polícia (como para obtenção de alvarás necessários ao funcionamento regular ou mesmo para a divulgação de publicidade) e de serviço.

3.2.6 O Simples Nacional e o incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte

Como se depreende do já exposto, vê-se que as empresas brasileiras estão sujeitas a uma complexa gama de tributos, que incidem sobre diversas frentes das atividades empresariais.

As maiores empresas, com disponibilidade de capital, conseguem investir em pessoal, escritórios de advocacia e contabilidade. Entretanto, tal realidade, muitas vezes, não se aplica às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP), as quais enfrentavam dificuldades de concorrência com as empresas maiores em razão, dentre outros fatores, da complexidade do sistema tributário brasileiro.

Diante deste cenário, foi instituído o Simples Nacional, regime tributário diferenciado criado pela Lei Complementar nº 123/2006, o qual marcou um avanço significativo na legislação tributária brasileira, especialmente voltado para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Sua criação veio em resposta à necessidade de um sistema tributário que reconhecesse as particularidades dessas empresas, que são fundamentais para a economia brasileira, mas que enfrentavam dificuldades diante da complexidade e da alta carga tributária do sistema tradicional.

O principal objetivo do Simples Nacional é facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelas micro e pequenas empresas por meio da unificação da arrecadação dos tributos e da redução da carga tributária. Busca-se, assim, promover a justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e a geração de empregos, ao oferecer um regime menos oneroso e burocrático para essas empresas.

Para fins de enquadramento no Simples Nacional, a receita bruta, em cada ano calendário, não deve superar R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) para Microempresas e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) para Empresas de Pequeno Porte.

O regime unifica a cobrança de diversos tributos federais, estaduais e municipais em uma única guia de pagamento (DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional), simplificando o processo de recolhimento.

Os tributos incluídos no Simples Nacional são: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)³.

³ Importante mencionar que, além do limite de enquadramento no Simples Nacional (quatro milhões e oitocentos mil reais), a Lei Complementar nº 123/2006 trouxe, ainda, a previsão de um subteto de receita anual para fins de recolhimento de ICMS e ISS no âmbito do regime simplificado do Simples Nacional (arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 123/2006). Conforme o diploma legislativo, o limite para recolhimento do ICMS e do ISS dentro do Simples Nacional será a receita bruta anual de R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Caso o Estado tenha participação em até 1% do PIB brasileiro, é possível que tais entes optem por reduzir o sublimite para empresas com receita bruta anual de até R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais). Importante mencionar que a opção

Vê-se, então, que diversos tributos já apresentados são recolhidos pelas empresas optantes pelo Simples Nacional em um único documento de arrecadação, com base nas respectivas receitas brutas. Ademais, outros tributos, como as contribuições ao Sistema S, ficam dispensados, a teor do art. 13, §3º, da Lei Complementar nº 123/2006 (Brasil, 2006).

O relatório Grandes Números do Simples Nacional de 2015 a 2019 (Brasil, 2022b) indica que o quantitativo de empresas optantes pelo Simples Nacional, com receita bruta superior a zero, excluídos os MEIs, entre 2015 e 2019, flutuou entre 3.115.127 (em 2016) e 3.332.266 (em 2019), com o pico de 12.154.426 empregos gerados em 2015.

Em todos os outros anos, o quantitativo de empregados superou os 11,4 milhões. Ainda segundo a Receita Federal do Brasil (Brasil, 2023b, p. 31), as empresas optantes pelo Simples Nacional recolheram aos cofres públicos, em 2022, montante superior a 157 bilhões de reais, enquanto em 2023 esse número superou os 172 bilhões de reais.

Estes dados podem ser verificados nas figuras abaixo, editadas pela Receita Federal do Brasil, e demonstram a relevância das empresas optantes pelo Simples Nacional para a economia nacional.

Figura 3 Receita Bruta Total e por Anexo, Quantidade de Empregados e Massa Salarial do Simples Nacional por Ano - 2015 a 2019

Receita Bruta Total e por Anexo, Quantidade de Empregados e Massa Salarial do Simples Nacional por Ano - 2015 a 2019

Valores em R\$

ANO	QTDE DE EMPRESAS	RECEITA BRUTA ANUAL	RECEITA BRUTA ANUAL POR ANEXO						QTDE DE EMPREGADOS	MASSA SALARIAL
			ANEXO I	ANEXO II	ANEXO III	ANEXO IV	ANEXO V	ANEXO VI		
2015	3.141.218	981.261.109.705,55	557.120.604.753,25	107.112.471.951,23	252.457.058.941,05	48.003.668.812,78	5.497.833.669,70	11.069.471.577,54	12.154.426	186.728.264.556,98
2016	3.115.127	998.783.713.931,41	561.232.688.839,71	106.084.341.779,27	261.377.714.573,55	50.441.431.860,23	6.055.463.806,14	13.592.073.072,51	11.571.380	196.446.395.876,41
2017	3.141.567	1.050.502.071.461,41	581.162.947.045,82	111.350.130.081,01	282.601.584.237,51	52.569.102.313,86	6.573.874.176,98	16.244.433.606,23	11.474.037	204.861.115.820,89
2018	3.194.777	1.142.695.147.761,68	611.675.788.143,94	121.477.675.326,45	326.508.868.075,58	60.407.879.752,38	22.624.936.463,33	0,00	11.679.984	214.619.115.001,66
2019	3.332.266	1.251.888.745.237,38	655.463.362.742,80	130.662.732.722,14	367.694.791.818,47	68.368.027.912,96	29.699.830.041,01	0,00	11.845.505	223.941.362.393,81

Fonte: Brasil, 2022b.

do Estado implicará a adoção do mesmo limite para a forma de recolhimento de ISS para os Municípios nele localizados. Uma vez ultrapassados tais sublimites, mas respeitado o limite global do Simples Nacional, a empresa permanece enquadrada no Simples, mas recolherá o ISS e o ICMS na sistemática normal, e não no âmbito do regime simplificado (haverá, por exemplo, apuração de débitos e créditos de ICMS) (Brasil, 2006).

Figura 4 Arrecadação do Simples - Período: janeiro a dezembro - 2022/2023

ARRECADÇÃO DO SIMPLES
PERÍODO: JANEIRO A DEZEMBRO - 2023/2022
(A PREÇOS CORRENTES)

UNIDADE: R\$ MILHÕES

MÊS	SIMPLES							
	RFB		ICMS		ISS		TOTAL	
	2023	2022	2023	2022	2023	2022	2023	2022
JAN	12.247	10.566	2.139	1.908	1.699	1.429	16.085	13.903
FEV	9.498	8.113	1.603	1.383	1.330	1.113	12.432	10.609
MAR	9.689	8.646	1.580	1.464	1.376	1.187	12.645	11.297
ABR	10.552	9.216	1.780	1.598	1.486	1.260	13.818	12.074
MAI	10.386	9.418	1.703	1.622	1.471	1.276	13.559	12.315
JUN	10.977	10.076	1.868	1.784	1.550	1.350	14.394	13.210
JUL	11.036	10.135	1.847	1.757	1.577	1.378	14.460	13.270
AGO	11.589	10.540	1.952	1.815	1.650	1.429	15.192	13.783
SET	11.449	10.901	1.915	1.888	1.634	1.493	14.998	14.282
OUT	11.193	10.807	1.840	1.824	1.623	1.532	14.657	14.163
NOV	11.354	10.678	1.889	1.824	1.653	1.486	14.897	13.988
DEZ	11.900	11.055	2.006	1.896	1.733	1.540	15.639	14.491
JAN-DEZ	131.869	120.150	22.124	20.761	18.783	16.473	172.776	157.384

Fonte: Brasil, 2023b.

Sob o aspecto da simplificação da gestão tributária, o Simples Nacional representou um marco na promoção do desenvolvimento sustentável de pequenas e médias empresas no Brasil, incentivando a formalização dos negócios e contribuindo para a geração de empregos.

4. ANÁLISE ECONÔMICA POSITIVA E O IMPACTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOBRE O AMBIENTE DE NEGÓCIOS BRASILEIRO

Como visto na seção inicial do presente trabalho, a Análise Econômica do Direito aplicada ao Direito Tributário, sob a perspectiva positiva, visa à análise do fenômeno tributário como ele é e à compreensão de quais as consequências dele advindas para a sociedade. Buscar-se-á, neste momento, demonstrar os números do Sistema Tributário Nacional e os seus impactos na economia brasileira.

A análise dos números relacionados ao impacto do Sistema Tributário Nacional no ambiente de negócios brasileiro será feita a partir de dados obtidos por organismos internacionais como o Banco Mundial (World Bank), o Fórum Econômico Mundial (World Economic Forum) e o IMD (International Institute for Management Development).

A competitividade internacional, conforme discutida na literatura econômica, emerge como um dos pilares fundamentais para o desenvolvimento e a prosperidade das nações. Esse conceito, embora amplamente debatido e com diversas interpretações, converge para a capacidade de um país de manter e ampliar sua participação no mercado global, garantindo assim um crescimento sustentável e a melhoria contínua do bem-estar de sua população (Gonçalves, 2017, p. 1).

Neste contexto, os rankings de competitividade internacional ganham destaque por oferecerem uma análise comparativa entre nações, considerando uma série de indicadores que refletem a eficiência, a inovação, a infraestrutura, entre outros aspectos vitais para o sucesso econômico.

O "Global Competitiveness Index" (GCI), elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, exemplifica bem essa abordagem ao sintetizar 114 indicadores diferentes, agrupados em categorias, como condições básicas, impulsores de eficiência e inovação/sofisticação.

A relevância desses rankings reside não apenas na capacidade de diagnóstico que oferecem, mas também na orientação para políticas públicas e estratégias empresariais. Por meio deles é possível identificar lacunas e potencialidades específicas de cada país, direcionando esforços para áreas onde a necessidade de melhorias é mais crítica.

Por exemplo, o relatório do GCI destacou desafios para o Brasil, como a complexidade tributária e a burocracia, que comprometem sua posição no ranking e, conseqüentemente, sua atratividade como destino de investimentos.

Os indicadores, por sua natureza comparativa, incentivam uma competição saudável entre nações, motivando reformas estruturais e inovações que não apenas melhorem sua posição no ranking, mas que, mais importante, resultem em desenvolvimento econômico tangível.

Há, entretanto, questões metodológicas que precisam ser apontadas em um trabalho científico que se propõe a analisar os resultados de tais indicadores. Bruno Araújo, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), elencou cinco pontos de críticas que podem ser feitas aos indicadores, as quais passam a se expor (Araújo, 2008, p. 114-115).

O primeiro ponto de crítica é que há baixa correlação entre os índices e o crescimento de um país, considerando seus desempenhos anteriores. Ou seja, países que de fato cresceram, com aumento real do PIB per capita, não necessariamente tiveram uma melhora em seus resultados nos rankings.

O segundo ponto de observação é que a conjuntura política, econômica e social dos países afeta muito os índices, com mudanças de posição rápidas entre os anos.

A terceira observação feita por Araújo é que indicadores econômicos baseados em *hard data* (ou seja, dados concretos, como balanço fiscal e balanço comercial) deveriam ser considerados de modo intertemporal, ou seja, inseridos no contexto econômico e social daquele país, e não de modo estanque e isolado.

Para o autor,

alguns indicadores macroeconômicos baseados em *hard data* são tomados ano a ano quando, do ponto de vista teórico, deveriam ser analisados em uma perspectiva intertemporal. Isto evitaria, inclusive, que a conjuntura afetasse substancialmente a classificação no ranking.

Veamos o caso do balanço fiscal e do balanço comercial. Quanto ao último, como já comentado, um alto superávit comercial em um dado ano pode ser um sintoma de recessão econômica, ou mesmo o resultado de políticas protecionistas e anti-competitivas. Por sua vez, uma política macroeconômica contra-cíclica pode ser pró-competitiva, ainda que possa conduzir a um déficit comercial. Estes indicadores, no mínimo, deveriam ser analisados de acordo com um horizonte mais longo (Araújo, 2008, p. 114-115).

A quarta crítica feita por Araújo é a de que os critérios de ponderação entre *hard data* (dados concretos) e *soft data* (dados qualitativos) não são claros.

Por fim, o quinto ponto de crítica às mensurações de competitividade reside no fato de que as pré-condições para a competitividade não necessariamente nela se convertem, de modo a não haver garantia de que o atendimento aos critérios estabelecidos pelo realizador do estudo efetivamente impactará a competitividade de determinado país.

Entretanto, apesar de tais críticas, o próprio autor reconhece a importância dos estudos acerca da competitividade internacional, recomendando que estes sejam entendidos de acordo com suas limitações práticas e metodológicas:

Discutidas as críticas aos índices de competitividade mais famosos, resta a pergunta da introdução do texto: até que ponto os *policy makers* devem se preocupar com comparações como o GCI ou o WCS? De forma alguma, sugerimos neste texto que exercícios de *benchmarking* internacional como estes devem ser abandonados por completo. Apenas sugerimos que estes exercícios devem ser compreendidos de acordo com suas limitações. E, sobretudo, complementado por comparações baseadas em medidas de desempenho e capacidades inovativas dos tecidos produtivos dos países (Araújo, 2008, p. 115-116).

Em suma, a elaboração de rankings de competitividade internacional oferece uma ferramenta valiosa para o entendimento das dinâmicas econômicas globais. Eles servem não apenas como um termômetro da performance econômica, mas como um guia para a implementação de políticas públicas e estratégias corporativas voltadas para o aprimoramento contínuo da competitividade.

É certo que não podem tais estudos serem considerados como norte único de orientação das políticas públicas, devendo serem levadas em consideração suas limitações metodológicas e a própria incapacidade humana de prever com exatidão a reação econômica às alterações de políticas públicas.

Desse modo, serão apresentados ao longo da presente seção os dados relativos à economia brasileira, sempre com enfoque na repercussão do sistema tributário brasileiro em tais estudos.

4.1 Os números sobre o ambiente de negócios no Brasil e competitividade internacional: o impacto do sistema tributário nas análises feitas por organismos internacionais

4.1.1 *Doing Business* 2020 e *Doing Business* Subnacional Brasil 2021 – Banco Mundial

Os primeiros relatórios a serem apreciados no presente trabalho são o *Doing Business* 2020 e o *Doing Business* Subnacional Brasil 2021, ambos elaborados pelo Banco Mundial.

O relatório *Doing Business*, uma iniciativa do Grupo Banco Mundial lançada em 2002, tornou-se uma referência global no que diz respeito à análise do ambiente regulatório para as empresas ao redor do mundo.

Através de um estudo abrangente e detalhado, esse relatório mede a facilidade de se fazer negócios em 190 economias, considerando diversos aspectos do ciclo de vida das empresas, especialmente pequenas e médias empresas nacionais.

A relevância do *Doing Business* reside em sua capacidade de oferecer um panorama comparativo entre diferentes economias, fornecendo dados essenciais para investidores, legisladores, acadêmicos e outros interessados no ambiente de negócios. O relatório não apenas destaca as áreas que necessitam de reformas regulatórias, mas também promove a competição saudável entre as nações para criar um ambiente empresarial mais eficiente e acessível.

O relatório se destaca por sua metodologia objetiva e quantitativa, avaliando regulamentações aplicáveis às empresas em diferentes estágios, desde a sua abertura até o encerramento de atividades. Ele cobre áreas chave como a abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, registro de propriedades, obtenção de crédito, proteção dos investidores minoritários, pagamento de impostos, comércio transfronteiriço, cumprimento de contratos e resolução de insolvência.

Para o presente estudo, adentrar-se-á em detalhes nas questões atinentes ao pagamento de impostos.

Serão tomados por base os resultados obtidos no *Doing Business 2020* e no *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Enquanto aquele tem caráter geral, comparando o Brasil com outras economias do mundo, este faz uma análise interna do Brasil, comparando o ambiente de negócios nos 26 estados da Federação e no Distrito Federal.

Importante ressaltar que o projeto *Doing Business* foi descontinuado pelo Banco Mundial em 2020, após a denúncia de manipulação de dados referentes a países como China, Azerbaijão, Emirados Árabes Unidos e Arábia Saudita, nos relatórios de 2018 e 2020.

Apesar de tais irregularidades, considera-se relevante a análise dos dados obtidos nos relatórios *Doing Business* referentes ao Brasil, posto que é capaz de fornecer parâmetros objetivos e dados detalhados para análise, não tendo havido indicação de manipulação de dados referentes à economia brasileira.

Tanto é assim que, mesmo após a notícia de descontinuidade do projeto, o governo brasileiro, por meio da Diretoria de Modernização do Ambiente de Negócios, órgão integrante da estrutura do Ministério da Economia, elaborou Relatório Executivo elencando medidas adotadas que se voltavam à melhoria do posicionamento do Brasil no ranking e fazendo críticas à metodologia adotada pelo Banco Mundial na coleta de dados para o *Doing Business*.

Ademais, o referido relatório executivo deixou claro que o Relatório *Doing Business* é uma boa fonte para obtenção de dados e um norte relevante para a orientação de políticas públicas.

Veja-se a conclusão do relatório elaborado pelo órgão brasileiro (Brasil, 2022a, p. 31-32):

Verifica-se que o trabalho desenvolvido pelo Governo Brasileiro em relação à modernização do ambiente de negócios, tendo o Relatório *Doing Business* como referência, apresentou bons resultados, conforme se verifica na simulação em que o País teria condições de se posicionar entre os 56 melhores. Esse relatório se configurou como uma importante fonte de informações, pois trazia os dados de 190 países, pontuando e classificando-os quanto à facilidade de se fazer negócios e trazia informações das melhores práticas em relação aos 10 itens avaliados. Nesse contexto, utilizando o ciclo de vida de uma empresa, desde sua abertura a uma possível insolvência, passando por questões operacionais como pagamento de impostos, registro de propriedade e obtenção de alvará de construção, dentre outros. Se por um lado utilizada uma metodologia clara, obtendo informações por meio de pesquisas, consultas a especialistas e a órgãos de governo, tendo

como base estudos de caso específicos para cada indicador, por outro lado o Banco Mundial se fechava nessa metodologia e adotava uma postura muitas vezes inflexível quanto à aceitação das reformas implementadas pelo Brasil, além de que os estudos de caso que compunham a metodologia DB se limitavam a empresas de pequeno porte.

Embora tenha sido descontinuado, o Relatório Doing Business continua a ser uma boa fonte de dados. O Governo Brasileiro por meio da Secretaria Especial de Modernização do Estado (SEME), em conjunto com os demais órgãos de governo envolvidos, dará continuidade aos aprimoramentos na modernização do ambiente de negócios percorrendo os caminhos para atingir a meta presidencial de estar entre os 50 melhores países para se fazer negócios no mundo. Os planos de ação definidos continuam em execução pelos grupos de trabalho e novas ações de aperfeiçoamento estão em fase de proposição e execução.

Como afirmado no presente trabalho, analisar-se-á os dados obtidos no *Doing Business 2020* e no *Doing Business Subnacional Brasil 2021*.

De início, então, examina-se os dados divulgados no relatório mais geral, o *Doing Business 2020*.

Conforme o relatório elaborado pelo Banco Mundial (2019, p. 4), o Brasil ocupava, quando da divulgação do estudo, a 124ª posição, entre 190 países, no ranking de oferta de ambiente de negócios favorável ao empreendedorismo.

O critério em que o Brasil teve o pior desempenho foi, justamente, o critério relativo ao “Pagamento de impostos”, em que foram detalhados os encargos tributários normalmente pagos durante o ano fiscal por uma empresa de porte médio e as exigências administrativas para o pagamento de tais tributos.

No que tange ao critério de pagamentos de tributos, o Brasil ficou na 184ª posição entre 190 economias analisadas, o que demonstra o peso do sistema tributário na avaliação do ambiente de negócios no país.

Antes da pormenorização deste dado, faz-se importante verificar a metodologia aplicada pelo *Doing Business* para análise do sistema tributário brasileiro.

O *Doing Business* leva em consideração os impostos, contribuições obrigatórias e taxas que uma empresa de médio porte está obrigada a pagar ao longo de um ano somados aos ônus administrativos relacionados com o pagamento dos tributos e com os procedimentos pós-declaratórios.

Importante mencionar que, para fins de cálculo da carga tributária, apenas são computados os impostos suportados pela empresa, sem repasse do ônus econômico. Sendo assim, são excluídos do cálculo da carga tributária os impostos classificados como indiretos, como o ICMS. Entretanto, tais impostos são incluídos na verificação

dos encargos com a observância das obrigações tributárias (como número de pagamentos e tempo gasto), visto que tais ônus permanecem com a empresa.

O estudo toma como referência uma empresa modelo para fins de identificação dos tributos a serem pagos, das obrigações acessórias a serem cumpridas, entre outros dados.

Para fins do relatório, a empresa possui as seguintes características (Banco Mundial, 2019):

- É uma sociedade de responsabilidade limitada, sujeita a tributação.
- Entrou em atividade no dia 1º de janeiro de dois anos anteriores ao ano do estudo. Nessa altura a empresa adquiriu todos os ativos incluídos no seu balanço e contratou todos os seus funcionários.
- Funciona na cidade de São Paulo.
- É 100% detida por cidadãos nacionais e tem cinco proprietários, todos eles sendo pessoas físicas.
- No final do ano de início, detinha um capital inicial de 102 vezes o PIB (produto interno bruto) per capita da economia.
- Executa atividades industriais ou comerciais gerais. A empresa produz vasos de cerâmica, vendendo-os no comércio a varejo (retalho). Ela não participa no comércio internacional (não importa nem exporta) e não trabalha com produtos sujeitos a regimes especiais de tributação, como bebidas alcoólicas ou tabaco.
- No início do ano seguinte à abertura, possuía 2 lotes de terreno, um edifício, maquinaria, equipamentos de escritório, computadores e um caminhão, além de alugar um outro caminhão.
- Não se qualifica para receber incentivos ao investimento ou qualquer benefício além daqueles relacionados com a idade ou tamanho da empresa.
- Tem 60 funcionários – quatro gerentes, oito assistentes e 48 trabalhadores. Todos são cidadãos nacionais, e um dos gerentes é também proprietário da empresa. A empresa paga um seguro de saúde para os funcionários (não obrigatório por lei) como benefício adicional. Ademais, em algumas economias as despesas reembolsáveis com viagens de negócios e com entretenimento de clientes são considerados remuneração acessória. Nestes casos, presume-se que a empresa paga um imposto sobre esta despesa ou que esta é considerada rendimento tributável na esfera do funcionário. O estudo de caso não considera quaisquer adições salariais para refeições, transporte, educação ou outros gastos. Portanto, mesmo quando tais benefícios são frequentes, estes não são adicionados ou removidos dos salários brutos tributáveis para efeitos do cálculo do imposto sobre o trabalho ou contribuição social.
- Tem um volume de negócios de 1.050 vezes o PIB per capita.
- Registra prejuízo no seu primeiro ano de atividade.
- Tem uma margem de lucro bruta (antes de impostos) de 20% (ou seja, as vendas representam 120% do custo dos produtos vendidos).
- Distribui 50% do seu lucro líquido sob a forma de dividendos aos proprietários no final do segundo ano de funcionamento.
- Vende um dos seus terrenos com lucro no início do segundo ano de funcionamento.
- Está sujeita a uma série de pressupostos detalhados sobre despesas e transações de forma a padronizar o caso.

Segundo o relatório, uma empresa enquadrada nos termos acima se sujeitou à incidência de 10 tributos, quais sejam, Contribuição Previdenciária Patronal, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, Taxa para obtenção de alvará, ICMS, IPI e PIS/COFINS.

Ademais, o relatório incluiu a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) como uma espécie tributária a que se sujeita a empresa brasileira.

Quanto ao número de 10 tributos, deve-se mencionar que: a) o relatório considerou as contribuições PIS e COFINS seriam o mesmo tributo, sendo contabilizados apenas uma vez; e b) o relatório incluiu dentre os tributos a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

A jurisprudência brasileira, entretanto, firmou-se no sentido de que as contribuições para o FGTS não possuem natureza jurídica tributária.

A esse respeito, veja-se entendimento proferido pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. INCIDÊNCIA A PARTIR DA EXTINÇÃO. I - A jurisprudência é pacífica no sentido de que as contribuições para o FGTS não têm natureza jurídica tributária, sendo assim, a elas não se aplicam as disposições do Código Tributário Nacional. II - Em se tratando de execução fiscal, relativa a dívida de natureza não tributária, é aplicável a causa interruptiva da prescrição, prevista no art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, ou seja, o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição, conforme pacífica jurisprudência deste Tribunal. III - Agravo interno improvido (STJ, 2017).

Este entendimento de atribuir ao débito de FGTS natureza não tributária possui repercussões práticas relevantes, como a inaplicabilidade das regras contidas no Código Tributário Nacional – CTN (não aplicação da denúncia espontânea⁴, por

⁴ Vide Recurso Especial nº 830.495/RS, assim ementado:

FGTS. FALTA DE DEPÓSITOS. EMPRESA DEVEDORA. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES. DIREITO TRABALHISTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DE MULTA DE MORA. BENEFÍCIO. CONCESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE. TR E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. I - Conforme já assentado por esta Corte, seguindo orientação do Pretório Excelso, as contribuições destinadas ao FGTS não possuem natureza tributária, sendo forçoso concluir que as disposições do CTN não podem ser aplicadas às questões atinentes ao Fundo. Precedente: REsp nº 792.406/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 06/02/2006. II - Não é possível a concessão do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) à recorrente, porquanto tal benesse, que acarreta o afastamento da multa de mora, só pode ser assegurada quando se tratar de obrigações tributárias, o que não é o caso dos débitos do FGTS, devendo ser mantido o julgado no capítulo que entendeu devida a multa moratória. III - Ainda que as verbas discutidas nos autos fossem de natureza tributária, a hipótese não comportaria o benefício da denúncia espontânea, visto que o STJ

exemplo) e a aplicabilidade da suspensão da prescrição prevista no art. 2º, §3º, da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais)⁵.

Ocorre que, apesar de a jurisprudência nacional não atribuir ao FGTS natureza tributária, na metodologia do relatório *Doing Business* faz sentido a inclusão, posto que se trata de uma contribuição obrigatória a ser paga pelas empresas.

O Banco Mundial, ao apresentar a metodologia aplicável ao *Doing Business*, deixa clara essa circunstância (Banco Mundial, 2019):

O Doing Business analisa todos os impostos e contribuições exigidos pelo governo (seja a nível federal, estadual ou local) e que se aplicam à empresa analisada pelo estudo de caso, tendo um impacto nas suas demonstrações financeiras. Assim, o Doing Business vai além da definição tradicional de um imposto. Para efeitos das contas nacionais de um governo, os impostos incluem apenas pagamentos obrigatórios e sem contrapartida exigidos pelo governo. O Doing Business distancia-se dessa definição, uma vez que analisa os encargos que afetam as contas das empresas, não as contas do governo. Uma diferença fundamental existe em relação às contribuições sociais. O Doing Business inclui as contribuições obrigatórias pagas pelo empregador a qualquer fundo de pensão privado ou fundo de seguro dos trabalhadores. O indicador inclui, por exemplo, a garantia de aposentadoria e o seguro de compensação dos funcionários exigidos na Austrália.

Em razão disso, inclui-se o montante recolhido ao FGTS como um tributo quando da análise do Relatório *Doing Business*.

O número de 10 tributos a pagar verificado na economia brasileira é bem inferior à média obtida nos países da América Latina e Caribe, onde o número de tributos alcançou a média de 28,2 tributos a pagar.

Ademais, o número da economia brasileira ficou ligeiramente abaixo da média verificada nos países de alta renda da OCDE, onde a média de tributos a pagar ficou em 10,3 tributos.

já pacificou o entendimento de que essa dívida não é cabível no caso de parcelamento do débito tributário. Precedentes: REsp nº 628.074/MG, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/2005 e AGA nº 363.912/RS, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 01/09/2003. IV - A taxa SELIC não tem aplicação na hipótese, porquanto há previsão legal apenas para que incida sobre tributos federais, consoante o previsto no art. 13, da Lei nº 9.065/95, não se aplicando às contribuições do FGTS, que conforme assinalado, não têm natureza tributária, merecendo reforma o julgado recorrido neste particular. V - Os débitos perante o FGTS possuem disciplina própria de atualização monetária e de cobrança de juros moratórios, prevista na Lei nº 8.036/90, prescrevendo o mencionado diploma legal que sobre tais valores deve incidir a TR e juros de mora à razão de 0,5% ao mês, critérios que se adotam no caso em tela, conforme restou fixado na sentença. VI - Recurso especial provido parcialmente (STJ, 2006, p. 227).

⁵ Vide Parecer PGFN/CDA nº 630/2015 (Brasil, 2015, p. 5).

Esses 10 tributos acarretam para a empresa uma carga tributária total de 64,7% dos lucros da empresa, distribuídos da seguinte maneira: a) 22,6% referentes a tributos sobre o lucro, b) 39,4% referentes a tributos incidentes sobre a folha de pagamentos e demais contribuições, c) 2,7% referentes aos demais tributos.

Rememore-se que, nesse percentual, não estão incluídos os tributos indiretos, segundo a metodologia adotada pelo *Doing Business*, posto que, em tese, não afetam o lucro da empresa.

A carga tributária total acima verificada é bem superior tanto à média dos países da América latina e Caribe, onde a carga tributária total alcança os 47% do lucro empresarial, quanto à média dos países de alta renda da OCDE, em que a carga tributária total verificada ficou em 39,9% do lucro da empresa.

Passar-se-á, agora, ao número mais alarmante obtido pelo *Doing Business* e que demonstra a que nível alcançou a complexidade tributária brasileira. Segundo o relatório, a empresa situada no Brasil gasta 1.501 horas por ano com a preparação, declaração e pagamento dos três principais tipos de tributos: tributo sobre o rendimento corporativo, tributo sobre a venda e circulação de bens e serviços e tributos sobre a folha de pagamento e demais contribuições sociais.

O resultado é quase 5 (cinco) vezes superior ao tempo verificado na média dos países da América Latina e Caribe, enquanto é quase 10 (dez) vezes maior do que o tempo médio gasto pelos países de alta renda da OCDE. Naqueles casos, a média é de 317,1 horas, enquanto nestes é de 158,8 horas.

Importante pontuar que, no Brasil, os tributos são pagos on-line e declarados pela via eletrônica através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Ocorre que, apesar de ser um sistema informatizado que centraliza as informações, o SPED é complexo, demandando do usuário alto nível de conhecimento técnico e exigindo a prestação de muitas informações fiscais.

Enquanto na maioria dos países existe tão somente um imposto sobre o valor agregado, no Brasil a tributação do consumo incide sob a forma de diversos tributos, demandando a prestação de várias informações à Fazenda.

Exemplificativamente, o cumprimento das obrigações relativas ao ICMS e ao IPI exige a apresentação mensal da Escrituração Fiscal Digital (EFD – ICMS/IPI), a qual contém 10 seções diferentes relativas a nota fiscal, produção, estoque, dentre

outras. Há, também, a EFD-Contribuições, também com 10 seções, de modo que se exige das empresas brasileiras a prestação de diversas informações fiscais, contábeis e comerciais, o que torna moroso e burocrático o processo de declaração e pagamento de tributos.

Importante mencionar que, em resposta ao relatório *Doing Business*, a Diretoria de Modernização do Ambiente de Negócios, do Ministério da Economia, elaborou Relatório Executivo em que discriminou as medidas adotadas pelo Brasil voltadas à modernização do ambiente de negócios no país e contestou alguns dos resultados obtidos pelo estudo do Banco Mundial. No que tange ao pagamento de impostos, afirmou o órgão que as pontuações atribuídas ao Brasil nos critérios “tempo para pagamento de tributos” e “carga tributária total” estariam equivocados (Brasil, 2022a).

Segundo afirmou o governo brasileiro, seguindo os mesmos parâmetros do *Doing Business*, foi realizado um estudo pela Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (FENACON), em que se identificou que o tempo para pagamento de impostos era de aproximadamente 474 horas anuais. Ademais, o governo brasileiro também discordou da totalização da carga tributária brasileira, afirmando que o correto seria o percentual total de 45,32% (Brasil, 2022a, p. 21).

Ainda que os dados sustentados pelo governo brasileiro estejam corretos, o Brasil passaria a ocupar a 167^a posição entre as 190 economias analisadas no que tange ao pagamento de impostos, o que deixa evidente o impacto do sistema tributário brasileiro nos níveis de competitividade da economia nacional (Brasil, 2022a, p. 21).

O *Doing Business* mede, ainda, o índice de processos pós-declaração, em que se busca avaliar a eficiência da comunicação entre contribuintes e Fisco após a apresentação das declarações tributárias.

O índice toma por base quatro componentes, quais sejam: a) tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição imposto sobre vendas; b) tempo para obter uma restituição do imposto sobre vendas; c) tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação do imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ); e d) o tempo para concluir um processo de retificação do imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ).

Ademais, para se fazer a análise dos componentes acima, foram considerados as seguintes bases fáticas (Banco Mundial, 2019):

Pressupostos sobre o processo de restituição do imposto sobre vendas

- Em junho de 2018 a empresa realiza uma aquisição significativa de um bem de investimento: uma máquina adicional para a produção de vasos.
- O valor da máquina é equivalente a 65 vezes o PIB per capita da economia.
- As vendas são equitativamente distribuídas por cada mês (isto é, 1.050 vezes o PIB per capita dividido por 12).
- O custo dos bens vendidos é equitativamente distribuído por cada mês (isto é, 875 vezes o PIB per capita dividido por 12).
- O vendedor da máquina está registrado para efeitos do IVA ou imposto sobre bens e serviços.
- O excedente de IVA incorrido em junho será completamente recuperado ao fim de quatro meses, caso a alíquota do IVA (ou imposto sobre bens e serviços) seja a mesma para aquisições, vendas e para a máquina e o período de declaração do IVA seja de um mês.
- O IVA a montante irá exceder o IVA a jusante em junho de 2018.

Pressupostos relativos sobre o processo de retificação do imposto sobre o rendimento corporativo

- Um erro no cálculo do imposto sobre o rendimento a pagar (isto é, uso de taxa de depreciação incorreta ou tratamento incorreto de um custo como dedutível) origina um erro na declaração de rendimentos e, conseqüentemente, um pagamento insuficiente de imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ).
- A empresa detectou o erro e notificou voluntariamente a autoridade tributária a respeito deste erro na declaração de rendimentos (caso seja possível notificar as autoridades).
- O montante de imposto em falta corresponde a 5% do imposto sobre o rendimento devido.
- A empresa envia a informação corrigida após o prazo para o envio da declaração anual de impostos, mas dentro do período de apreciação, caso seja aplicável.

Com base nos parâmetros acima, e considerando que o índice variava entre 0 (zero) e 100 (cem) pontos, o Brasil obteve o total de 7,8 pontos. O rendimento foi muito abaixo do resultado da América Latina e Caribe, que apresentou média de 47,5 pontos, e de países de alta renda da OCDE, cuja média foi de 86,7 pontos.

Entretanto, quando adentrando nos resultados apresentados pelo relatório, encontram-se inconsistências relevantes que, se bem observadas, poderiam melhorar a situação do Brasil.

Isso porque o relatório considerou que, conforme o caso hipotético elaborado para servir de modelo, não haveria direito à restituição do imposto sobre o valor agregado. Como se percebe da explicação metodológica acima, o Banco Mundial, em seu estudo, utilizou-se de um caso referente à aquisição de bem de capital para verificar o tempo gasto para requerer a restituição do imposto sobre bens e serviços

e para medir a duração do processo correspondente. O relatório indicou que não haveria direito a creditamento de imposto no caso, nos seguintes termos:

Restrictions on VAT refund process⁶
 ICMS: in case of overpayment due to a mistake in the calculation of taxes due
 IPI: no IPI VAT credit on capital purchase is allowed
 PIS and COFINS: restricted international traders and others (Banco Mundial, 2019).

Ocorre que o relatório desconsiderou que, no Brasil, há a previsão de creditamento de ICMS no caso de aquisição de bens de capital, nos termos do art. 20, *caput* e §5º, da Lei nº 87/1996⁷.

A diferença é que o caso hipotético exigia a recuperação total do crédito ao fim de quatro meses, enquanto a legislação brasileira determina o aproveitamento à razão de um quarenta e oito avos por mês. A legislação brasileira também possibilita

⁶ Tradução livre: “Restrições ao processo de restituição do IVA

ICMS: em caso de excesso de pagamento devido a um erro no cálculo dos impostos devidos.

IPI: não é permitido crédito de IVA do IPI em compras de capital.

PIS e COFINS: restrito a comerciantes internacionais e outros.”

⁷ Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 5º Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado (Brasil, 1996a).

a apropriação de créditos de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes da aquisição de bens de capital, nos termos do art. 15, V, da Lei nº 10.865/2004⁸.

Quanto ao IPI, de fato a legislação brasileira não alberga a possibilidade de tomada de crédito decorrente da aquisição de bem de capital⁹.

Apesar da relevância das ponderações acima, deve-se mencionar que o desempenho do Brasil neste critério foi muito abaixo da média dos demais países e foi severamente impactado pelos dados referentes ao tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação do imposto sobre o rendimento corporativo e ao tempo para concluir um processo de retificação do imposto sobre o rendimento corporativo. Segundo o estudo, as empresas levam 39 (trinta e nove) horas para cumprir com as obrigações relativas à retificação, enquanto o processo administrativo para a correção demora 86,6 semanas, em média, para ser finalizado.

Esses foram os dados obtidos no Relatório *Doing Business 2020* publicado pelo Banco Mundial.

Em 2021, a instituição divulgou o *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, relatório que faz uma análise dos indicadores do relatório global nas 27 (vinte e sete) unidades federativas brasileiras. Neste relatório, o Banco Mundial fez um estudo considerando os mesmos parâmetros aplicáveis ao estudo global, que simula a atividade de uma empresa sujeita, no Brasil, à incidência de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido apurados pelo Lucro Real), mas também fez uma análise-piloto sobre o pagamento de tributos por uma empresa enquadrada no Simples Nacional. A justificativa do Banco Mundial para tal estudo foi que, para que seja possível analisar com fidelidade o sistema tributário brasileiro, é necessário o estudo da sistemática opcional e simplificada que é utilizada por aproximadamente 80% das empresas no país (BANCO MUNDIAL, 2021, p. 142).

⁸ Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (Brasil, 2004).

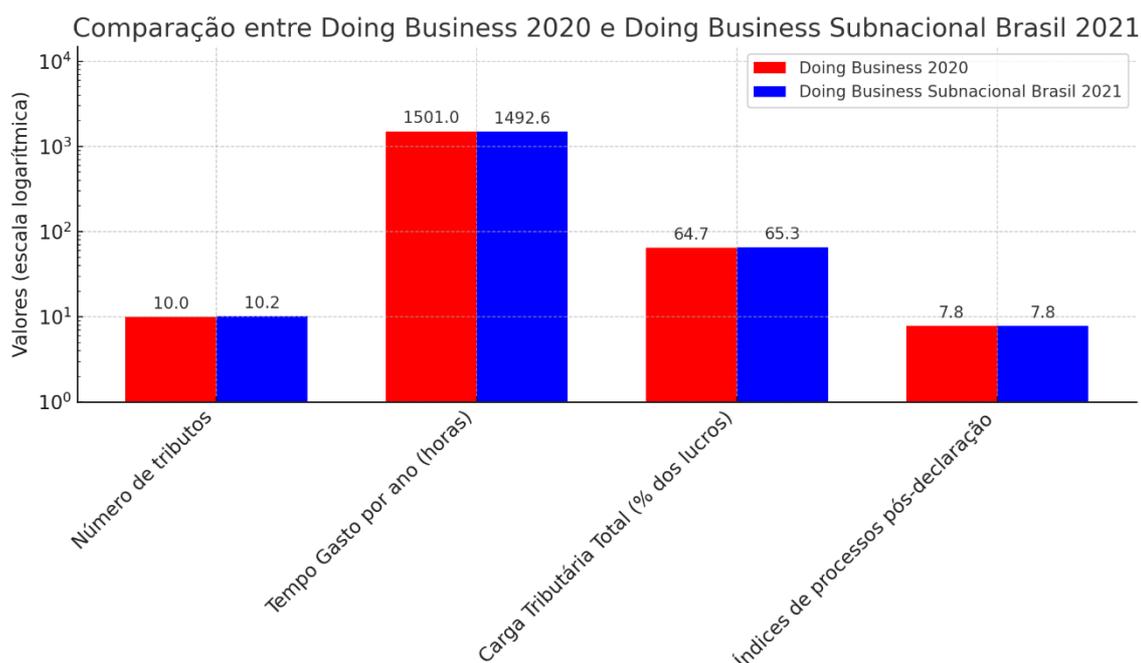
⁹ Vide enunciado nº 495 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça: "A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI." (STJ, 2012).

No que tange aos resultados obtidos considerando a empresa tributada pelo Lucro Real, os resultados da média-Brasil (média de cada um dos parâmetros nas 27 localidades brasileiras) foram bem próximos aos resultados verificados no *Doing Business 2020*.

Isso se deve, principalmente, por duas razões, quais sejam: a proximidade temporal entre os levantamentos e o peso da tributação federal no Brasil, de modo que não há muita diferença entre os regimes tributários das empresas situadas em localidades diferentes.

A título de demonstração, observe-se o gráfico abaixo, em que são comparados os resultados do *Doing Business 2020* (que tomou por base uma empresa situada em São Paulo) e os resultados da média-Brasil verificada no relatório de 2021:

Figura 5 Comparação *Doing Business 2020* e *Doing Business Subnacional Brasil 2021*.



Antes de destrinchar os números verificados pelo relatório quanto ao Simples Nacional, faz-se relevante mencionar a metodologia adotada pelo Banco Mundial e os respectivos parâmetros da pesquisa.

O relatório projetou o impacto do Simples Nacional sobre duas empresas hipotéticas, sendo uma microempresa atuante no varejo e uma empresa industrial de pequeno porte.

Segundo o Banco Mundial (2021):

O faturamento da empresa do estudo de caso do Doing Business foi dividido por cem para ajustar-se ao limite definido para uma microempresa (R\$360.000). As demais premissas relativas a esta firma são também cem vezes inferiores às do caso do Doing Business, exceto quanto à margem de lucro e o número de funcionários, determinados com base em uma análise das firmas mais comuns deste setor e porte, para que o caso seja representativo das empresas neste regime.

Empresa industrial de pequeno porte (EPP): uma indústria leve de pequeno porte que produz e vende artigos no mercado nacional, com faturamento de R\$3.369.100, 15 funcionários e margem de lucro de 5,7%. Este caso foi selecionado para facilitar a comparabilidade com o cenário do pagamento de impostos do Doing Business. O faturamento da empresa do Doing Business foi dividido por dez para ajustar-se ao limite do Simples Nacional. As outras premissas para esta firma também são dez vezes inferiores às do Doing Business, exceto o número de funcionários, para torná-la compatível com os níveis salariais (o custo total dos salários foi dividido por dez).

Os demais pressupostos deste estudo-piloto são similares aos dos indicadores do pagamento de impostos do Doing Business. A empresa possui dois imóveis e vende o segundo no início do ano-calendário; portanto, paga Imposto de Renda sobre o ganho de capital proveniente desta venda. Os valores dos imóveis foram reduzidos em ambos os cenários. A empresa também paga Imposto de Renda sobre os juros oriundos de um investimento. Como resultado desta adaptação metodológica, qualquer comparação entre esses cenários e o Doing Business deve levar em conta as diferenças substanciais em termos do porte das empresas, inclusive no faturamento, lucro líquido, gastos, funcionários e ativos, entre outras premissas.

A relevância da diferenciação entre os portes e objetos das empresas enquadradas no Simples Nacional é relevante pois essa sistemática opcional, apesar de uniforme, pode impactar de modo significativamente diferente empresas com perfis distintos, principalmente no que tange à carga tributária total e o tempo para cumprimento de obrigações tributárias.

Quanto à carga tributária total, é necessário compreender que o Simples Nacional faz com que a alíquota efetiva incida sobre o faturamento bruto, sem possibilidade de dedução de diversos custos operacionais. Isso ocasiona que empresas que possuam operação custosa, com margens menores de lucros, sejam demasiadamente oneradas pelo Simples Nacional.

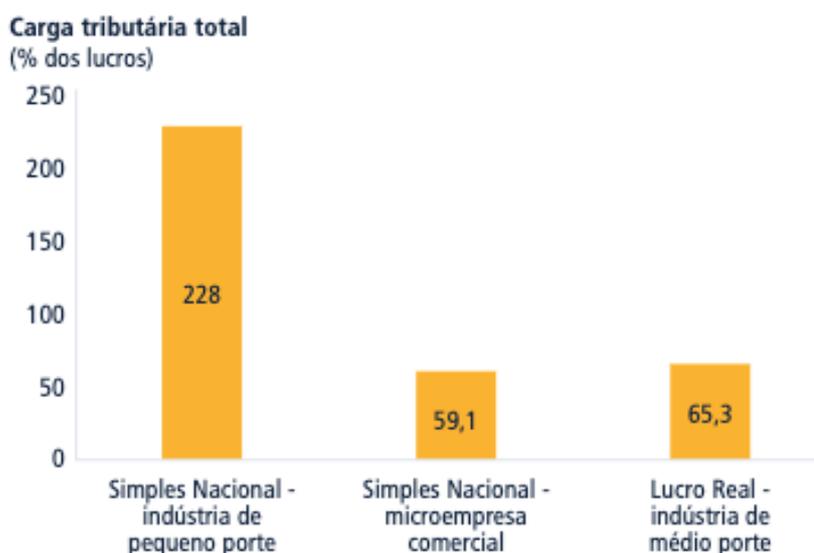
Segundo o *Doing Business* (Banco Mundial, 2021), no estudo analisado, a indústria de pequeno porte ficou sujeita a uma carga tributária total de 228% dos seus lucros, enquanto a microempresa comercial pagou 59,1% dos seus lucros em tributos.

Fica evidente, portanto, a diferença de impacto tributário entre as empresas hipotéticas analisadas.

Na prática, em um caso como esse, essa empresa industrial, apesar de atender aos critérios de enquadramento no Simples Nacional, provavelmente optaria pela tributação pelo Lucro Real ou Presumido, a fim de reduzir os encargos tributários em sua operação.

Observe-se o comparativo fornecido pelo *Doing Business Subnacional*, considerando-se os resultados das empresas enquadráveis no Simples e a média-Brasil de uma empresa sujeita à tributação da renda pelo lucro real (Banco Mundial, 2021, p. 146):

Figura 6 Gráfico Comparativo entre a carga tributária total, em percentual de lucros, a que estão sujeitas as empresas enquadradas no Simples Nacional e na tributação pelo Lucro Real.



Por sua vez, quanto ao tempo necessário para cumprimento das obrigações tributárias, a adoção do Simples Nacional também não é suficiente para nivelar empresas de portes distintos.

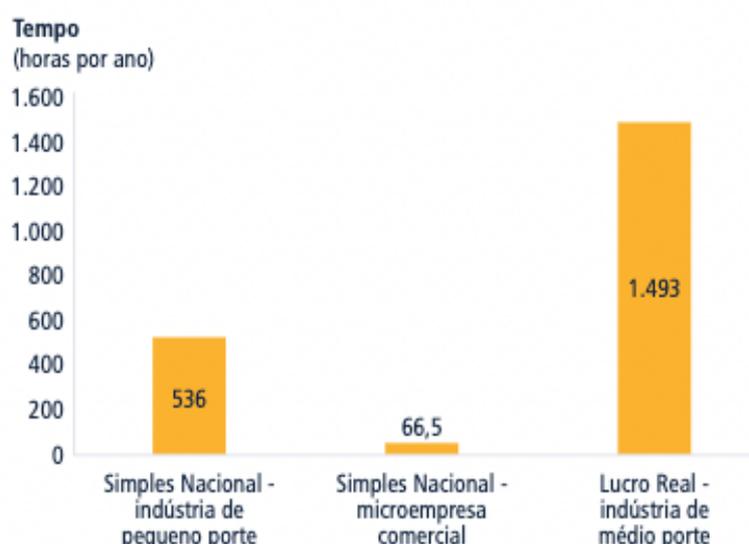
Na análise do *Doing Business*, enquanto a microempresa comercial despenderia 66,5 horas para cumprimento das obrigações tributárias, a indústria de pequeno porte despenderia 536 horas, um aumento de 706% (Banco Mundial, 2021).

Apesar dessa diferença, nota-se que o Simples Nacional representa um grande avanço para ambas as empresas quando comparado à sistemática do lucro real.

Com a adoção do Simples, a microempresa paradigma obteve número bem abaixo da média de tempo gasto nos países de alta renda da OCDE (158,8 horas, segundo o *Doing Business 2020*), enquanto a indústria de pequeno porte, apesar de ter ficado acima da média dos países e alta renda da OCDE, teve um ganho próximo a 1.000 horas quando comparada com uma empresa sujeita à sistemática do Lucro Real.

Mais uma vez, recorre-se a uma figura constante no *Doing Business Subnacional* a fim de demonstração das diferenças (Banco Mundial, 2021, p. 146):

Figura 7 Gráfico Comparativo do tempo gasto em horas, por ano, para o cumprimento de obrigações tributárias por empresas enquadradas no Simples Nacional e na tributação por Lucro Real.



No que concerne ao número de tributos a que estão sujeitas as empresas enquadradas no Simples Nacional, o *Doing Business Subnacional* apontou 7 tributos, tanto para a microempresa quanto para a empresa de pequeno porte (Banco Mundial, 2021). Este número é menor que a média nacional de 10,2 tributos.

Para tanto, considerou-se que todos os tributos que integram o Simples Nacional (IRPJ, CSLL, CPP, ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI) seriam um só, posto que o pagamento é unificado. Para além do Simples, o relatório considerou o pagamento de IPVA, IPTU, Taxa de Coleta de Lixo, FGTS, retenção da Contribuição Previdenciária dos empregados e IRPJ sobre ganho de capital.

Quanto ao FGTS, já discorreu-se sobre sua natureza não tributária, apesar de ser compreensível sua inclusão em estudos como o *Doing Business*, já que representam obrigações das empresas.

No que tange à Contribuição Previdenciária do empregado, importante ressaltar que o valor é retido pelo empregador, não sendo computado para o cálculo da carga tributária. Ademais, a inclusão da Contribuição previdenciária do empregado no cálculo da quantidade de tributos representa inovação do relatório *Doing Business Subnacional 2021*, posto que tal tributo não foi incluído no número de pagamentos identificados no relatório *Doing Business 2020* justamente por se tratar de mera retenção.

Importante notar, ainda, que o IRPJ sobre o ganho de capital decorre de, no caso hipotético analisado pelo relatório, ter ocorrido a alienação de bens do ativo fixo da empresa, não sendo de incidência ordinária nas empresas do Simples Nacional.

Por fim, o Simples Nacional tem relevante impacto no tempo para a realização de uma retificação do IRPJ.

Enquanto a Microempresa e a Empresa de Pequeno Porte enquadradas no Simples levam, respectivamente, 3,5 e 6 horas para retificarem suas declarações, uma empresa sujeita à tributação pelo Lucro Real despense, em média, 39 horas. Mais uma vez, resta demonstrada a simplificação promovida pelo Simples Nacional.

De todo o exposto, depreende-se que o Simples Nacional tem o grande mérito de simplificar os processos tributários, reduzindo o número de pagamentos realizados pelos contribuintes e o número de horas produtivas dedicadas à declaração, apuração e pagamento de tributos¹⁰.

¹⁰ Importante ressaltar que o presente trabalho analisa o sistema tributário brasileiro sob a perspectiva do impacto nas atividades econômicas empresariais, seja pela carga tributária, seja pela complexidade dos processos de apuração, declaração e pagamento de tributos. Não se desconhece as críticas direcionadas ao regime do Simples Nacional relacionadas à incidência da tributação sobre o faturamento bruto (dissociada da existência de lucro), ao custo tributário do Simples Nacional para o Estado ou mesmo à amplitude dos limites para enquadramento na sistemática. Apesar destes apontamentos, o objetivo do presente trabalho é fazer uma análise positiva do sistema de tributação brasileiro e de seu impacto nas empresas nacionais.

4.1.2 The Global Competitiveness Report – World Economic Forum e IMD World Competitiveness Ranking

O relatório *Doing Business*, cujos resultados foram dissecados acima, é o ranking internacional mais completo sob a perspectiva tributária dos países analisados, trazendo diversos recortes e dados sobre as economias avaliadas.

No presente tópico, analisar-se-á os resultados de dois outros relatórios internacionais oriundos do Fórum Econômico Mundial (World Economic Forum – WEF) e do Instituto Internacional para Desenvolvimento de Gestão (International Institute for Management Development – IMD).

O *Doing Business* tinha como principal objetivo a avaliação da regulação dos ambientes de negócios nos países, enquanto os relatórios analisados neste tópico analisam a competitividade econômica dos países. Há uma diferença entre os escopos dos estudos.

A análise perpetrada pelo relatório *Doing Business* se relaciona à liberdade para fazer negócios. O relatório *Doing Business* do Banco Mundial documenta mudanças regulatórias em diversas áreas de atividade empresarial, visando entender quando e como governos reformam para desenvolver o setor privado, as características de governos reformistas e os efeitos das mudanças regulatórias (Banco Mundial, 2019, p. 2-3).

Os rankings de competitividade, por outro lado, estão vinculados à sustentabilidade da geração de valor e receita que os países oferecem às empresas e como eles competem entre si (IMD, 2023, p. 6).

Naturalmente, os rankings de competitividade envolvem o ambiente regulatório, mas vão além dele. A título de exemplo, o World Competitiveness Booklet, elaborado pelo IMD, considera para o ranking de competitividade o acesso à saúde e à educação, a infraestrutura do país, nível de desemprego, nível educacional, habilidade linguística, o mercado de trabalho, entre outros elementos que não são computados pelo *Doing Business*.

O Fórum Econômico Mundial (em inglês, *World Economic Forum – WEF*), no relatório denominado *The Global Competitiveness Report*, edição 2019, analisou a competitividade nacional em 141 economias do mundo.

O Brasil, no ranking geral, obteve a 71ª colocação (WEF; SCHWAB, 2019, p. 15). Quando se adentra nos componentes do ranking e foca-se no critério relacionado ao sistema tributário, é notável que este é um fator de relevante impacto da competitividade das empresas brasileiras, uma vez que o relatório concluiu que o Brasil ocupa a 136ª posição no que tange ao efeito distorcivo dos tributos e subsídios na competição econômica.

A fonte do relatório é a pesquisa de opinião com executivos, os quais deveriam responder à seguinte questão: “No seu país, até que ponto as medidas fiscais (subsídios, incentivos fiscais, etc.) distorcem concorrência?”¹¹. Em suas respostas, os executivos deveriam responder números entre 1 e 7, sendo 1 para “distorcem em grande medida a concorrência” e 7 para “não distorcem de forma alguma a concorrência” (WEF; SCHWAB, 2019). Neste critério, de 1 a 7, o Brasil obteve 2,5 pontos.

São sabidas as problemáticas de uma análise baseada em pesquisas opinativas, como a possibilidade de a opinião dominante não refletir fielmente os fatos, ou a possibilidade de conjunturas passageiras impactarem demasiadamente as respostas.

Por outro lado, não se pode desconsiderar tal dado, principalmente diante de um cenário em que o país consta nas últimas posições de um ranking com 140 economias, o que reflete a uniformidade das opiniões colhidas.

O Instituto Internacional para Desenvolvimento de Gestão (International Institute for Management Development – IMD), por sua vez, elabora anualmente o *IMD World Competitiveness Ranking*, em que é analisada a competitividade em 64 economias.

Dentre as 64 economias avaliadas, o Brasil ficou situado na 60ª posição no relatório divulgado em 2023 (IMD, 2023, p. 62-63).

No que se refere à política tributária, o Brasil foi classificado em 44º, situando-se, novamente, na parte inferior das classificações que medem a eficiência do sistema tributário no país. O relatório trouxe, ainda, uma pesquisa interessante: foi apresentada uma lista de 15 indicadores aos participantes e solicitou-se que eles

¹¹ Tradução Livre de pergunta original em inglês: “In your country, to what extent do fiscal measures (subsides, tax breaks, etc.) distort competition?”

selecionassem 5 indicadores que consideram um ponto chave de atratividade na economia brasileira.

O “Dinamismo da economia” foi o indicador mais votado, com 71,7% das indicações, seguido por “Atitudes abertas e positivas”, com 69,9%, e “Custo de competitividade”, com 46,9%. A “competitividade do regime tributário” ficou em penúltimo lugar, com apenas 7,1% dos votos, acima apenas do indicador “Competência do governo”, que recebeu 4,4% das indicações.

Com base em tais dados, o relatório do IMD elencou como um dos desafios para o Brasil, em 2023, “implementar uma reforma tributária que promova a competitividade”.

Depreende-se, então, da análise das conclusões apresentadas pelos relatórios, que o sistema tributário brasileiro atual tem forte impacto na análise da competitividade brasileira no âmbito internacional e no ambiente de negócios verificado no país.

4.2 O impacto da carga tributária brasileira sobre as empresas nacionais

Nos subtópicos acima, foram analisados os dados apresentados por relatórios internacionais sobre os números de competitividade e regulação de ambiente de negócios no Brasil, sempre com enfoque na perspectiva tributária.

Na presente seção, analisar-se-á os números de arrecadação divulgados pelos órgãos oficiais brasileiros, buscando, a partir de sua interpretação, verificar o impacto da carga tributária brasileira sobre as empresas nacionais.

Importante mencionar que o presente subtópico será dedicado à análise da carga tributária, enquanto a complexidade tributária será analisada no subtópico seguinte.

Conforme visto acima, quando da análise do relatório *Doing Business*, a tributação brasileira, em comparação aos lucros de uma determinada empresa-modelo, superava e muito (conferir acima) a verificada nos países da América Latina, do Caribe e os considerados de alta renda da OCDE. Trata-se de um dado que compara a carga tributária suportada pela empresa com o lucro obtido pela própria empresa decorrente de suas atividades.

A visualização da carga tributária como uma representação percentual do lucro empresarial é uma metodologia possível. Outra, mais comumente utilizada, é a verificação da carga tributária como uma fração do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, com a vantagem de ser mais abrangente e geral, posto que não considera um modelo específico de empresa, mas sim a arrecadação (global ou segmentada, conforme objetivo da pesquisa) em relação ao PIB.

Sob essa ótica, a carga tributária brasileira, de 2010 a 2023, flutuou entre o mínimo de 31,08% e o máximo de 32,92% do PIB. Em 2023, estimou-se que a arrecadação total brasileira representou 32,44%, um decréscimo em relação a 2021 (32,64%) e 2022 (33,07%).

A título de referência, os países integrantes da OCDE, entre 2010 e 2022, tiveram média de carga tributária em relação ao PIB fluando entre o mínimo de 31,60% e o máximo de 34,19%.

Em 2010 e 2011, o Brasil obteve carga tributária total, comparativamente ao PIB, maior que a média dos países da OCDE. A partir de 2012, o número brasileiro ficou sempre abaixo da média da OCDE, conforme o Tesouro Nacional brasileiro. Em 2022, por exemplo, enquanto a carga tributária brasileira foi de 33,07% do PIB, a média dos países da OCDE foi de 34,04% (Brasil, 2024b, p. 7).

Vê-se, assim, que a carga tributária total brasileira se encontra adequada às práticas adotadas internacionalmente pelos países da OCDE, não sendo possível mencionar, como normalmente se prega, que a carga tributária brasileira, globalmente considerada, destoa da média dos demais países.

Há de se fazer, entretanto, uma ponderação.

Os números acima incluem toda a arrecadação tributária, de modo que são contabilizados tributos que fogem ao escopo deste trabalho. Como já alertado, o presente trabalho tem como objetivo estudar o impacto do Sistema Tributário Nacional perante as empresas brasileiras.

Sendo assim, a partir dos números divulgados pelo Tesouro Nacional, contabilizar-se-á os percentuais referentes aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, Contribuição social do salário-educação, Contribuições para o Sistema S, Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra, PIS, COFINS, IPI, IOF, CIDE-

Combustíveis, Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Contribuições para o RGPS, Contribuições para o FGTS, ICMS e ISS.

Tais tributos são aqueles pagos por pessoas jurídicas no país. É certo que, com o recorte metodológico, foram excluídos da conta tributos como IPTU, IPVA, ITBI, entre diversos outros. Ocorre que tais tributos são pagos tanto por pessoas físicas quanto pessoas jurídicas e a Receita Federal, na divulgação dos dados, não fez a distinção entre os pagamentos efetuados por pessoas físicas e jurídicas. Desta forma, para que o dado obtido seja mais próximo ao montante pago pelas empresas nacionais, os tributos comumente pagos tanto por pessoas físicas quanto jurídicas não foram contabilizados.

Considerando tal observação e com base nos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil no relatório “Carga Tributária no Brasil 2022: Análise por Tributos e Bases de Incidência” (Brasil, 2023b, p. 28) tem-se que a arrecadação obtida a partir da tributação das pessoas jurídicas, no país, em 2022, correspondeu a 22,81% do PIB brasileiro¹². Em 2021, este número foi de 22,85%, enquanto em 2020 foi de 20,65%. Em todos estes anos, a arrecadação tributária proveniente de pessoas jurídicas se aproximou de dois terços da arrecadação total e, como se pode ver, de um quinto do PIB total do país.

Assim, depreende-se que, embora a carga tributária total brasileira esteja em patamares adequados às práticas internacionais, sendo, inclusive, proporcionalmente ao PIB brasileiro, inferior à média da carga tributária adotada pelos países da OCDE em relação aos seus respectivos PIBs, o sistema tributário brasileiro onera sobremaneira as pessoas jurídicas, ou seja, as empresas nacionais, onerando o desenvolvimento de atividades econômicas no país.

Analisando-se mais detidamente os dados apresentados pela Receita Federal do Brasil no estudo “Carga Tributária no Brasil 2022: Análise por Tributos e Bases de Incidência”, pode-se verificar, inclusive, os pontos fulcrais da incidência tributária sobre as atividades das pessoas jurídicas brasileiras, quais sejam, a tributação da

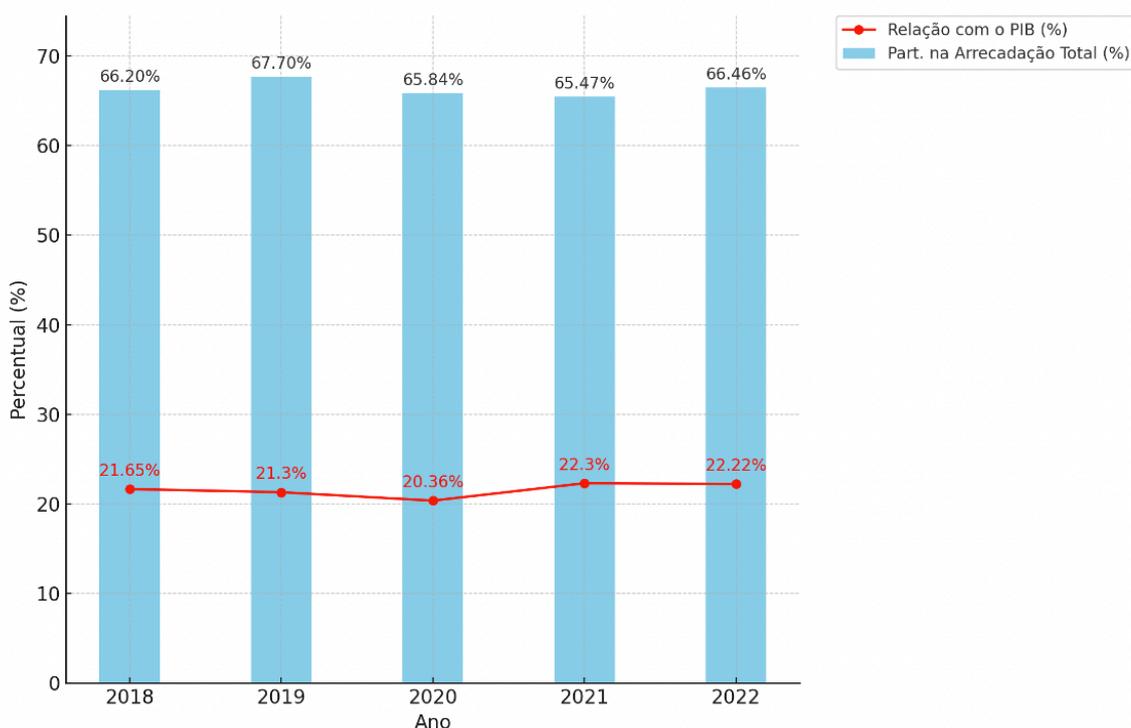
¹² Tal número foi encontrado a partir dos dados extraídos da Tabela INC 02-B: Série Histórica – Receita Tributária por Base de Incidência – 2018 a 2022. Para tanto, somaram-se os percentuais do PIB, relativos ao ano 2022, das receitas de código 1200, 2110, 4000 e 5000.

renda da pessoa jurídica, a tributação da folha de salários e a tributação sobre bens e serviços.

Somadas, as arrecadações provenientes da incidência tributária sobre tais bases de incidência representaram, em 2022, 66,2% da arrecadação total brasileira e 22,22% do PIB do país (Brasil, 2023b, p. 28-29)¹³.

Observe-se o gráfico abaixo, que demonstra tais números entre 2018 e 2022:

Figura 8 Gráfico Demonstrativo da arrecadação proveniente da tributação da renda da pessoa jurídica, da folha de salários e dos bens e serviços sobre a arrecadação tributária total e sobre o PIB.



Fonte: Brasil, 2023b. Gráfico de elaboração própria.

Vê-se que, nos últimos anos e de modo estável, a tributação incidente sobre as operações de pessoas jurídicas, no Brasil, representou número próximo a dois terços da arrecadação total do país e mais de um quinto do PIB brasileiro.

Desta forma, a partir da análise econômica positiva do sistema tributário brasileiro, percebe-se que o Brasil adotou, como opção de política tributária, a

¹³ Tais números foram obtidos a partir dos dados extraídos da Tabela INC 02-B: Série Histórica – Receita Tributária por Base de Incidência – 2018 a 2022 e da Tabela Tabela INC 02-C Série Histórica - Receita Tributária por Base de Incidência - 2018 a 2022. Para tanto, somaram-se os dados relativos aos códigos 1200, 2110 e 4000, tanto em relação à arrecadação total quanto em relação ao PIB.

tributação das empresas como sustentáculo do financiamento público brasileiro, o que acaba por onerar os bens e serviços por elas fornecidos, dificultando o acesso da população em geral.

4.3 O impacto da complexidade tributária brasileira sobre as empresas nacionais

Nos tópicos acima, foi demonstrado que, apesar de a carga tributária global brasileira estar em patamares próximos à média dos países da OCDE, situando-se, na última década, abaixo de tal referência, o sistema tributário brasileiro continua a ser visto como um entrave ao desenvolvimento econômico do país, afetando o ambiente regulatório oferecido às empresas e prejudicando a competitividade brasileira no cenário internacional.

Boa parte desses resultados negativos nos indicadores acerca do sistema tributário se deve não propriamente à carga tributária, ao montante de tributos recolhidos, mas à complexidade do processo de apuração, declaração e recolhimento de tributos.

Os dados apresentados anteriormente são claros: o Brasil é um país no qual a apuração, a declaração e o pagamento de tributos são caros e morosos, impactando a produtividade das empresas.

Tanto o relatório *Doing Business*, quanto o *IMD World Competitiveness Ranking* deixam evidente a necessidade de uma alteração na estrutura tributária brasileira a fim de melhorar o ambiente de negócios no Brasil e estimular a competitividade da economia brasileira.

A título de exemplo, estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação estimou que, em 2023, uma empresa brasileira deveria observar, em média, 5.140 normas tributárias federais, estaduais e municipais, o que demanda elevados gastos com pessoal sistemas e equipamentos para acompanhamento e *compliance* (AMARAL *et al.* 2023, p. 6).

O autor português Vasco Branco Guimarães, ao analisar a tributação do consumo no Brasil, deixou claro que a complexidade tributária dificulta a atração de

investimentos e decorre, dentre outros fatores, da formação da vontade política no Brasil:

O sistema de tributação do consumo no Brasil apresenta um conjunto de características que o tornam pouco atrativo para o investidor externo e provoca perplexidade aos que se dedicam à matéria da tributação do consumo. Na busca de explicações para estes factos detectamos que a resposta se encontra na particular formação da vontade política brasileira e em circunstâncias históricas precisas e determinadas que influenciaram, sem qualquer estudo ou ponderação teórica, técnica ou prática a solução apontada (Guimarães, 2007, p. 67).

Diante deste cenário, pode-se considerar que o Simples Nacional, regime voltado à simplificação tributária das pequenas e médias empresas, cumpriu bem o seu papel.

É certo que existem críticas pertinentes à sistemática do Simples Nacional – o custo tributário que representa ao país, a incidência de tributação sobre o faturamento desvinculada da existência de lucro, entre outras –, mas os dados trazidos acima deixam claro o sucesso do regime diferenciado no que tange à simplificação tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Sobre a temática do Simples Nacional, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE elaborou o relatório especial “Os impactos do Simples Nacional”, com o objetivo de consolidar e apresentar os impactos do Simples Nacional na economia brasileira, principalmente sobre os pequenos negócios, após dez anos de vigência do regime.

A pesquisa foi realizada entre novembro e dezembro de 2016. Naquele período, 86% da amostra pesquisada estava enquadrada no Simples Nacional. Dos 14% não optantes, dois terços (ou seja, 9,33% do total da amostra) manifestaram desejo de aderir ao Simples Nacional (SEBRAE, 2017, p. 29).

Além disso, considerando as empresas optantes pelo Simples Nacional, 29% afirmaram que a empresa provavelmente fecharia caso o regime diferenciado acabasse, enquanto 20% afirmaram que a empresa iria para a informalidade neste cenário (SEBRAE, 2017, p. 32).

Por fim, o estudo do SEBRAE também buscou verificar, na opinião dos empresários, sócios de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, quais os principais benefícios do regime. As principais vantagens identificadas foram: a) “saber

que a empresa está em dia” (89%); b) “reduzir o peso dos impostos” (83%); c) “conhecer o quanto a empresa paga de impostos” (82%) e d) “reduzir a burocracia” (80%) (SEBRAE, 2017, p. 31).

Resta nítido, portanto, que, sob a ótica da simplificação tributária, o Simples Nacional atingiu seus objetivos.

A dificuldade brasileira está em conseguir formular um sistema tributário não destinado exclusivamente às microempresas e às empresas de pequeno porte que seja simples e de baixo custo para as empresas e, simultaneamente, que garanta a arrecadação tributária nacional necessária para a realização de investimentos e serviços públicos, com vistas à capacidade contributiva.

4.4 Avaliação do Sistema Tributário Nacional vigente à luz dos critérios de tributação “ótima”

No tópico 2.3 do presente trabalho, foram apresentados alguns critérios para a caracterização de uma tributação “ótima”, à luz da Análise Econômica do Direito.

Foram cinco os critérios estabelecidos, quais sejam: a) ampla base de contribuintes; b) baixo custo de conformidade, com regramento simples e objetivo; c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica; d) respeito à isonomia; e e) baixo custo administrativo para fiscalização, arrecadação e cobrança.

Quanto à amplitude da base de contribuintes, apenas a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas atende a tal requisito, com a incidência do IRPJ e da CSLL. No que tange à tributação da folha de salários, a instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, com o objetivo de desonerar a folha de pagamento de setores pontuais da economia, mitigou a amplitude da base de contribuintes.

Por sua vez, no que se refere aos denominados tributos sobre o consumo, há cinco tributos diferentes, sendo três de incidência setorial (IPI, ICMS e ISS), enquanto o PIS e a COFINS, apesar de terem incidência ampla, possuem mais de um regime de apuração (cumulativo e não-cumulativo) e diversos benefícios setoriais.

Sobre o tema, veja-se trecho do relatório *Economic Surveys: Brazil 2023*, elaborado pela OCDE (2023, p. 35):

There is ample scope to simplify indirect taxation, for instance. Currently, there are five main different taxes on the consumption of goods and services, applying to sometimes overlapping bases and at different levels of government: three federal taxes (PIS, Cofins and IPI), one state tax (ICMS) and one municipal tax (ISS). None of these taxes has a large base: the IPI only applies to industrial goods; the ICMS applies to the sale of merchandise and to transport and communication services provided across municipalities and states; the ISS applies to remaining services defined in a list; PIS and Cofins apply only to firms' revenues. It is often difficult to determine where the scope of the ISS ends and where the incidence of the ICMS starts. Determining which goods and services fall into the category of industrial goods for the IPI is also a frequente source of litigation.

No que toca ao custo de conformidade à legislação tributária, os dados trazidos nos subtópicos acima não deixam dúvidas: o Brasil possui uma das mais complexas legislações tributárias no mundo, o que drena recursos do setor produtivo e dificulta o desenvolvimento econômico nacional.

O relatório *Economic Surveys: Brazil 2023* (OCDE, 2023, p. 35), supracitado, também menciona essa característica do sistema tributário brasileiro:

Brazil's tax system is extremely complex and induces several distortions to the economy. First, tax compliance costs are among the highest in the world (Figure 1.15). From an efficiency perspective, costly compliance activities can be seen as a waste of economic resources, as they increase the implicit tax burden of individuals and businesses without increasing the revenues of the government. Second, the incentives created by the current tax system distort economic decision-making and the optimal allocation of resources. Finally, complex rules can provide tax planning opportunities for well-informed taxpayers, thus contributing to the persistence of income inequality.

Acerca da incidência tributária sobre bens e serviços de demanda inelástica, tem-se que este não foi o norte da instituição dos tributos no Brasil.

A tributação, no Brasil, foi essencialmente segmentada, com a instituição de incontáveis regimes especiais dos mais diversos tributos baseados na força política dos setores econômicos e na essencialidade dos produtos, principalmente com base no impacto da variação de preços para a população economicamente frágil. Sob esta perspectiva, o sistema tributário nacional impactou fortemente no arranjo da economia brasileira.

A diversidade de regimes tributários é relevante, também, para a análise do critério da isonomia.

Diante da segmentação da tributação, no Brasil, é inevitável perceber, também, a existência de violações à isonomia tributária. Não é incomum que setores econômicos sejam tributados de forma totalmente diversas (como, por exemplo,

ocorre quando comparados os setores comercial e de serviços), o que possui grande impacto nos arranjos empresariais e, por consequência, na economia nacional.

Sob a perspectiva do consumidor não integrante de cadeia econômica, por sua vez, o sistema tributário brasileiro revela-se regressivo, impactando mais gravosamente o consumidor final com menos recursos financeiros.

Por fim, a complexidade do sistema tributário brasileiro levou a um alto custo de fiscalização, arrecadação e cobrança, com necessidade de investimento público relevante em pessoal e estrutura para o desempenho dessas funções.

Destaque-se que o investimento público é necessário tanto para a estruturação administrativa quanto para o custeio da estrutura judiciária, diante das infindáveis discussões judiciais que são levadas cotidianamente ao Poder Judiciário.

Sobre o tema, relatório publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper (Vasconcelos; Messias; Longo, 2020, p. 6) estimou que o valor discutido no contencioso tributário brasileiro, administrativo e judicial, alcançou, em 2018, 73% do PIB nacional, o que demonstra o volume de litigiosidade.

Desta forma, vê-se que o Sistema Tributário atualmente vigente no Brasil não atende aos critérios de otimização identificados pela Análise Econômica do Direito, possuindo relevante impacto no arranjo e no funcionamento da economia nacional, o que conduz à necessidade de formulação de um novo arranjo tributário mais eficiente.

Em resposta a esse desafio, foi promulgada, em dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº 132, que, alterando o Sistema Tributário Nacional, foi denominada de Reforma Tributária, cujas disposições serão analisadas adiante.

5. A EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 132/2023 E A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

Para introduzirmos o estudo das disposições do novo regime tributário a vigorar no Brasil, faz-se relevante trazer o diagnóstico do sistema tributário atual feito pelo Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, voltado ao estudo da então PEC nº 45/2019, a qual, posteriormente, veio a ser promulgada sob a Emenda à Constituição nº 132/2023.

Com efeito, o Grupo de Trabalho chegou às seguintes conclusões (Brasil, 2023a, p. 60-64):

O Grupo de Trabalho concluiu que a tributação sobre o consumo no Brasil é complexa, disfuncional, ineficiente, desequilibrada e injusta.

(...)

Em resumo, entre os principais fatores que atualmente deixam o modelo nacional de tributação sobre o consumo praticamente insustentável, destacamos:

- i. a base consumo é tributada por cinco tributos diferentes, de competência das três esferas federativas;
- ii. cada ente subnacional tem sua própria competência para legislar sobre normas específicas sobre seu imposto (ICMS ou ISS) incidente sobre a base consumo – são 26 estados, Distrito Federal e 5.568 municípios com essa competência;
- iii. a base consumo é essencialmente dividida em (i) circulação de bens e (ii) prestações de serviços, entre estados e municípios, gerando grande insegurança jurídica e diversas disputas, tanto entre os entes federativos quanto entre contribuintes e as administrações tributárias, sobre a classificação da operação;
- iv. a legislação que instituiu o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permitiu que parte da economia continuasse recolhendo os tributos pelo regime cumulativo, gerando distorções na tributação da cadeia produtiva;
- v. o ISS é cumulativo, tanto em relação à incidência em cascata pelo próprio imposto, quanto à impossibilidade de aproveitamento de crédito no pagamento do ICMS. Isso traz distorções na alocação de investimentos na economia, com negócios sendo estruturados para pagar menos tributos (horizontalização ou verticalização), em prejuízo do modelo mais eficiente;
- vi. todos os fatores acima geram uma acentuada cumulatividade na tributação do consumo nacional, com tributos incidindo em cascata, uns sobre os outros e sem recuperação de créditos. Atualmente, é impossível afirmar o exato montante tributário embutido no preço cobrado do consumidor ao final da cadeia. Além disso, há redução da competitividade da produção nacional, com a permanência de resíduos de tributação nas exportações;
- vii. o modelo atual restringe o aproveitamento dos créditos de impostos pagos na atividade produtiva, tanto dos insumos na manutenção da empresa (crédito financeiro) quanto de investimentos;
- viii. a multiplicidade de competências tributárias permitiu que os entes subnacionais concedessem benefícios fiscais para atrair investimentos levando à ineficiência na alocação de recursos e ao aumento da complexidade da legislação;

- ix. a diferenciação de tributação entre entes federativos, assim como a manutenção de diversos tributos incidentes sobre o consumo, afasta investimentos estrangeiros no País devido à complexidade trazida por essa separação de tributação, conceito que não é aplicado pelo restante das economias mundiais;
- x. a divisão da base consumo faz com que serviços sejam menos tributados, em comparação com o restante dos setores econômicos. Não há razão, quanto mais diante do atual processo de “servicização” da economia, para que ocorra a diferenciação de mercadorias e serviços, não existindo nas principais economias mundiais sistema em que haja essa distinção de forma tão acentuada. Essa diferenciação corrói a base tributária nacional sobre o consumo, que serve para financiar todos os entes federativos, e prejudica outros setores econômicos, que acabam arcando com maior carga tributária.
- xi. o fato de muitos municípios não terem estrutura para exercer suas competências tributárias torna-os dependentes das transferências constitucionais;
- xii. a digitalização da economia, além de trazer a insegurança sobre qual imposto deva incidir na operação (ICMS ou ISS), poderá corroer a base do ICMS caso seja mantida a tendência jurisprudencial de que incide ISS nessas operações;
- xiii. a oneração mais elevada de bens em relação a serviços torna a tributação do consumo mais regressiva, pois serviços são proporcionalmente mais consumidos por famílias situadas nas faixas superiores de renda;
- xiv. o modelo atual de concessão de benefícios não discrimina a renda dos consumidores, favorecendo tanto contribuintes de baixa quanto de alta renda;
- xv. há um tributo que incide diretamente na produção, o Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo valor não é recuperado nas etapas posteriores;
- xvi. como a apuração da contribuição para o PIS e da Cofins é feita no método “base contra base” (receita gerando débito x despesas gerando crédito), várias despesas que geram crédito no regime não-cumulativo não tiveram a respectiva contribuição recolhida, como, por exemplo, quando fornecedores recolhem pelo Simples Nacional ou pelo sistema cumulativo.

Com base nas premissas acima delineadas, o Poder Legislativo brasileiro intensificou o trabalho sobre uma alteração no paradigma legislativo tributário nacional, principalmente no que tange à tributação do consumo.

Duas foram as principais propostas de emenda à Constituição para veiculação da reforma tributária: as PECs 45 e 110, ambas de 2019.

Em ambas as propostas, sustentou-se a substituição de diversos tributos sobre o consumo atualmente existentes pela tributação sobre o valor agregado. Enquanto na PEC nº 45/2019 foi proposta a substituição dos vários tributos por um único imposto sobre valor agregado (IVA), na PEC nº 110 veiculou-se a substituição de tributos sobre o consumo por dois tributos sobre o valor agregado (IVA Dual).

Foi aprovada, no Congresso Nacional, a PEC nº 45/2019.

Entretanto, durante a sua tramitação legislativa, a PEC sofreu modificações, inclusive com a inserção em seu texto de dois tributos que, analisados conjuntamente, compõem o que se denominou IVA Dual.

A EC nº 132/2023, assim, inaugura um novo regime tributário no Brasil com a atribuição de competência para a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), bem como cria o Imposto Seletivo (IS) e confere outras providências sobre o Sistema Tributário Nacional.

Nesta seção, serão estudadas as principais disposições da EC nº 132/2023 e seus principais impactos, bem como serão analisados alguns pontos pendentes de regulamentação, considerando-se as propostas veiculadas pelos Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e 108/2024.

5.1 O Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços

A previsão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) é a principal inovação trazida pela EC nº 132/2023. Tais tributos compõem o que se denominou, nos debates acerca da Reforma Tributária brasileira, o “IVA Dual”.

A sigla IVA representa o Imposto sobre Valor Agregado (ou Adicionado), já adotado em diversos países do mundo, como na União Europeia, no Canadá, na Argentina, entre vários outros.

Em cada país no qual foi adotado o modelo de IVA, alguns traços particulares foram adaptados à modelagem econômica e social do respectivo Estado. Apesar disso, é possível depreender o âmago do IVA: é caracterizado como um tributo geral e indireto sobre o consumo, projetado para incidir em todas as etapas econômicas de produção e distribuição de bens e serviços.

Em cada fase, permite-se a dedução do imposto anteriormente recolhido (não-cumulatividade) e busca-se a tributação sobre o "destino", isto é, o ponto de consumo, afetando assim o consumidor final dos bens e serviços.

O IVA tem como escopos básicos a ampliação da base tributária, a eliminação da cumulatividade nas etapas da cadeia econômica e a uniformização na tributação do consumo.

A OCDE diz que os sistemas de IVA são, fundamentalmente, definidos por duas características: a larga base de incidência e a cobrança em etapas.

Veja-se:

VAT systems are defined in substance by two fundamental features that they exhibit in all trade to which they apply, i.e. to wholly domestic trade as well as to international trade. First, the VAT constitutes a broad-based tax on final consumption. Second, the VAT is collected through a staged collection process¹⁴ (OCDE, 2017b, p.11).

A extensa dimensão horizontal da tributação é relevante pois, com uma ampla base de incidência, abre-se a possibilidade de redução das alíquotas tributárias sem que ocorra queda de arrecadação, conforme demonstrado no tópico 2.3.1 do presente trabalho. Além disso, a maior amplitude da base da tributação dificulta a realização de planejamentos tributários abusivos e reduz a litigiosidade fiscal, de modo que o sistema tributário se afigura de modo mais eficiente e simples (Carvalho, 2024, p. 104-105).

Por sua vez, a cobrança tributária em diversas etapas da cadeia de consumo (produção, distribuição e varejo) tem duas funções primordiais: a antecipação da receita tributária para o Estado e a redução da inadimplência.

Com a incidência tributária em cada etapa da cadeia econômica, o Estado recebe valores que, com a opção pela tributação apenas na última etapa da cadeia de consumo, só receberia quando ocorresse a venda a consumidor final.

Ademais, a opção pela tributação em etapa, com geração de crédito para as etapas subsequentes, dilui o risco da inadimplência pois descentraliza a incidência tributária e confere incentivos ao comprador para a escrituração da operação, induzindo o vendedor ao recolhimento do tributo.

No Brasil, a Reforma Tributária trouxe a previsão do “IVA Dual”.

Denomina-se “dual” pois o IVA será subdividido em dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços, de competência da União, e o Imposto sobre

¹⁴ Tradução livre: Os sistemas de IVA são definidos substancialmente por duas características fundamentais que apresentam em todas as negociações às quais se aplicam, ou seja, tanto no comércio totalmente doméstico quanto no comércio internacional. Primeiro, o IVA constitui um imposto de base ampla sobre o consumo final. Segundo, o IVA é recolhido por meio de um processo de coleta em etapas.

Bens e Serviços, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios.

A ideia do constituinte derivado é que os referidos tributos (CBS e IBS) sejam submetidos ao mesmo regime jurídico, distinguindo-se, basicamente, em relação ao ente competente para legislação e arrecadação.

O art. 149-B da Constituição Federal deixou expresso esse objetivo, determinando que os tributos observarão as mesmas regras em relação a: a) fatos geradores; b) bases de cálculo; c) hipóteses de não incidência; d) sujeitos passivos; e) imunidades; f) regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e g) regras de não cumulatividade e de creditamento (Brasil, 2023d).

A CBS substituirá o PIS e a COFINS no âmbito federal e sua cobrança iniciará em 2026, à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento), com o montante recolhido sendo compensado pelo contribuinte com o valor devido a título de PIS e COFINS.

Segundo o art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, a partir de 2027, serão extintos o PIS e a COFINS, desde que instituída a CBS. Ademais, também a partir de 2027, o IPI terá sua alíquota reduzida a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (Brasil, 2023d).

O IBS, por sua vez, também será cobrado a partir de 2026, e terá regra de transição mais longa, com progressividade de alíquotas até o ano de 2032. Em 2033, serão extintos o ICMS e o ISS (Brasil, 2023d).

A Reforma Tributária teve como norte a uniformização das regras acerca da tributação sobre o consumo, ampliando a base de incidência tributária e buscando garantir amplamente o aproveitamento dos créditos decorrentes da incidência tributária nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Nos subtópicos a seguir, analisa-se, em linhas gerais, a regra matriz de incidência tributária aplicável ao IBS e à CBS.

5.1.1 Hipóteses de incidência do IBS e da CBS

Hipótese de incidência pode ser conceituada como a situação eleita pelo legislador apta a ensejar, havendo a sua concretização, o surgimento da obrigação tributária. Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2000, p. 66),

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento 'pague'.

Da análise do art. 156-A, da Constituição Federal, depreende-se que o IBS e a CBS têm, como núcleo de incidência, as operações com: a) bens materiais ou imateriais; b) serviços; e c) direitos.

No que tange à tributação sobre bens, tem-se que foi alterado o paradigma da tributação sobre mercadorias.

O art. 155, II, da CF, ao prever a competência dos estados para a cobrança do ICMS, menciona que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. A redação do art. 156-A, entretanto, não trabalha com o conceito de mercadoria, mas com o de bens.

Tal mudança de paradigma traz um impacto significativo na amplitude horizontal da tributação de operações de consumo pós-reforma.

Para tanto, é necessário trazer a diferenciação do conceito de mercadorias e bens para a doutrina jurídica. Sobre o conceito de bens, Sílvio de Salvo Venosa (2013, p. 308) dispõe que:

Entende-se por bens tudo o que pode proporcionar utilidade aos homens. Não deve o termo ser confundido com coisas, embora a doutrina longe está de ser uníssona. Bem, numa concepção ampla, é tudo que corresponde a nossos desejos, nosso afeto em uma visão não jurídica. No campo jurídico, bem deve ser considerado aquilo que tem valor, abstraindo-se daí a noção pecuniária do termo. Para o direito, bem é uma utilidade econômica ou não econômica. Existe conteúdo axiológico nesse vocábulo.

A mercadoria, por outro lado, é o bem destinado ao comércio (Jardim, 1995, p. 13).

Roque Antônio Carrazza traz a evidente diferenciação entre os conceitos:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria (Carrazza, 2023, p. 41).

A previsão da tributação sobre as operações com bens em geral amplia demasiadamente a tributação sobre o consumo quando comparada à incidência do ICMS.

Exemplificativamente, a jurisprudência nacional é consolidada no sentido de que não incide ICMS na venda de bens do ativo imobilizado da empresa, posto que a operação não é habitual.

Observe-se o acórdão a seguir, proferido no âmbito do Supremo Tribunal Federal:

ICMS. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. OPERAÇÃO NÃO HABITUAL. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA 279/STF. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que não há incidência de ICMS em operações não habituais de alienação de bens do ativo fixo. Precedentes. 2. Caso em que entendimento diverso do adotado pela instância judicante de origem demandaria o revolvimento dos fatos e provas constantes dos autos (Súmula 279/STF). Providência vedada neste momento processual. 3. Agravo regimental desprovido (STF, 2012).

A partir da implementação da Reforma Tributária, com a previsão da incidência tributária sobre operações com bens, mesmo as vendas de bens de ativo fixo não habituais poderão ser tributadas pelo IBS e pela CBS, o que demonstra a ampliação da base da tributação promovida pela Reforma Tributária.

Outro impacto da mudança de paradigma é a incidência tributária sobre operações com bens imóveis.

Para efeito de tributação, os bens imóveis não eram enquadrados como mercadorias, o que afastava a incidência de ICMS sobre as operações que os tivessem como objetos. Com a implementação da Reforma Tributária, havendo a alienação de um bem imóvel por pessoa que se enquadre como contribuinte nos termos da lei complementar regulamentadora do IBS e da CBS, haverá tributação por tais tributos, sem prejuízo da incidência dos demais tributos sobre a transferência de propriedade imobiliária, como o ITBI.

Deixa clara a incidência de IBS e CBS sobre imóveis os artigos 234 e 235 do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional e ainda em fase de tramitação, que possui a seguinte redação:

Art. 234. As operações com bens imóveis previstas neste Capítulo realizadas por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS ficam sujeitas ao regime específico de incidência do IBS e da CBS, sem prejuízo da aplicação das disposições do Título I desta Lei Complementar quanto às demais regras não previstas neste Capítulo.

Art. 235. O IBS e a CBS incidem, nos termos deste Capítulo, sobre as seguintes operações com bens imóveis:

I - alienação de bem imóvel, inclusive decorrente de incorporação imobiliária e de parcelamento de solo;

II - ato oneroso translativo ou constitutivo de direitos reais sobre bens imóveis;

III - locação e arrendamento de bem imóvel; e

IV - serviços de administração e intermediação de bem imóvel.

§ 1º A servidão, cessão de uso ou de espaço, a permissão de uso, o direito de passagem e demais casos em que se permita a utilização de espaço físico se sujeitam à tributação pelo IBS e pela CBS pelas mesmas regras da locação e arrendamento de bens imóveis.

§ 2º Os serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de materiais, estão sujeitos ao regime geral do IBS e da CBS, não se aplicando o disposto neste capítulo (Brasil, 2024d).

Ademais, também se constata o desejo do legislador pela ampliação da base tributável no Brasil a partir do movimento de inclusão de determinadas prestações que, até a Reforma Tributária, não se enquadravam como serviços para fins de tributação.

O art. 156-A, §8º, da Constituição Federal, tem como objetivo evidente permitir que o legislador infraconstitucional submeta à tributação toda e qualquer operação decorrente do exercício de atividade econômica no Brasil.

O dispositivo permite que a lei complementar regulamentadora do IBS e da CBS enquadre como operação com serviço toda e qualquer operação que não seja classificada como operação com bens e direitos. Veja-se o dispositivo:

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos (Brasil, 1988).

Assim, a supracitada previsão abre espaço, por exemplo, para a tributação das operações de locação de bens móveis e imóveis as quais, atualmente, não estão

sujeitas ao ISS, por, na visão da jurisprudência pátria, não se enquadrarem como serviço¹⁵.

Com base nisso, o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 dispõe, em seu art. 4º, §2º, que “para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem” (Brasil, 2024d).

O §1º do referido dispositivo inclui expressamente a locação de bens como hipótese de incidência do IBS e da CBS:

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

I - operações onerosas com bens ou com serviços; e

II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar.

§ 1º As operações de que trata o inciso I do caput compreendem o fornecimento de bens ou de serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico, tais como:

I - alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e dação em pagamento;

II - locação;

III - licenciamento, concessão, cessão;

IV - empréstimo;

V - doação onerosa;

VI - instituição onerosa de direitos reais;

VII - arrendamento, inclusive mercantil; e

VIII - prestação de serviços (Brasil, 2024d).

Do exposto acima, depreende-se que a Reforma Tributária ocasionará a expansão da base tributável no Brasil, incluindo na incidência da tributação sobre o consumo (IBS e CBS) atividades econômicas que não se sujeitam, atualmente, à incidência de ICMS ou ISS.

¹⁵ Súmula Vinculante nº 31, do Supremo Tribunal Federal: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.” (STF, 2010b).

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTOS MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis (STF, 2006).

5.1.2 Base de cálculo do IBS e da CBS

A base de cálculo é a grandeza econômica mensuradora da hipótese de incidência.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 398-399),

Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautelas diante dos frequentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, informando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.

O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 traz que, em regra, a base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, dessa forma, mantendo a sistemática já prevista para o ICMS e para o ISS.

Vale mencionar, entretanto, um traço que distingue a base de cálculo do IVA Dual brasileiro em relação ao ICMS: o art. 156-A, §1º, IX, deixa claro que o IBS e a CBS não serão incluídos nas suas próprias bases de cálculo. Ou seja, o cálculo dos novos tributos será “por fora”, enquanto o ICMS é calculado “por dentro”.

Leandro Paulsen explica detalhadamente a diferenciação (2018, p. 107):

Diz-se que um tributo é calculado por dentro quando os recursos para o seu pagamento compõem a própria base de cálculo do tributo. O ICMS, por exemplo, tem como base de cálculo o preço da mercadoria, sendo que deste valor é que o comerciante tira os recursos para pagar o imposto. Vejamos: preço da mercadoria: R\$ 100,00; ICMS calculado por dentro de 18%: R\$ 18,00; valor total da Nota Fiscal: R\$ 100,00. Parte dos R\$ 100,00 percebidos é utilizada para o pagamento do imposto.

Diz-se que um tributo é calculado por fora quando a lei determina que o valor total da operação seja composto da base de cálculo do tributo mais o valor do mesmo. Em venda de produto pela indústria, por exemplo, a lei determina que o valor total da nota fiscal contemple o preço do produto mais o valor do IPI. Assim, a base de cálculo é inferior ao montante total pago pelo adquirente do produto e recebido pelo industrial. Vejamos: preço do produto: R\$ 100,00; IPI calculado por fora de 10%: R\$ 10,00; valor total da nota fiscal: R\$ 110,00. O IPI não é suportado com o valor recebido a título de preço da mercadoria (R\$ 100,00), mas com o valor do próprio IPI que a lei autoriza seja acrescido ao preço do produto na nota e repassado ao comprador.

A doutrina pátria fez duras críticas à sistemática do cálculo “por dentro” do ICMS, mencionando que tal mecanismo possibilita a manipulação da base de cálculo e da alíquota do ICMS, descaracterizando o tributo (Carrazza, 2011, p. 335). Apesar disso, ela validou a sistemática de cálculo¹⁶.

Com a Reforma Tributária, por determinação constitucional expressa, o cálculo do IBS e da CBS ocorrerá por fora, o que aumenta a transparência tributária no sistema jurídico nacional.

5.1.3 Alíquotas do IBS e da CBS

Alíquota é o percentual que, incidente sobre a base de cálculo tributária, permite identificar o valor do imposto devido (Machado, 2020, p. 139).

Como demonstrado acima, visando à simplificação do sistema tributário brasileiro, a reforma tributária trouxe, como principal inovação, a previsão de dois tributos, uma contribuição (de competência da União) e um imposto (de competência compartilhada entre os estados e os municípios).

Ambos serão regulamentados por lei complementar nacional e terão tratamento legislativo praticamente idêntico.

Um dos elementos cujo tratamento a Constituição Federal permitiu ser diferenciado entre os tributos foi, justamente, a alíquota: a União fixará a alíquota da CBS, mas não terá qualquer ingerência sobre a alíquota do IBS, que será resultante da soma das alíquotas estabelecidas pelo estado e pelo município de destino da operação

Importante mencionar que os entes subnacionais não estarão subordinados a qualquer limite para a fixação das alíquotas do IBS. A Constituição Federal determina, tão somente, que o Senado Federal, por meio de resolução, fixará alíquota de referência, a qual visará à manutenção da carga tributária:

As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando a anterioridade nonagesimal, com base em cálculo

¹⁶ Tema 214 de Repercussão Geral do STF, Leading Case RE 582.461: I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo; II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; III - Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20% (STF, 2011).

realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Na fixação das alíquotas de referência deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação. Na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente, durante os períodos estabelecidos, visando à manutenção da carga tributária. A revisão não implicará cobrança ou restituição de imposto relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos. Nos cálculos das alíquotas de referência, deverá ser considerada a arrecadação do IBS e da CBS cuja cobrança tenha se iniciado antes dos anos de 2029 ou 2027 (Carvalho, 2024, p. 148).

Apesar da fixação da alíquota de referência pelo Senado Federal, não há óbice à livre fixação, pelos entes federados, de suas alíquotas, desde que elas sejam únicas. Essa é a exigência constitucional para a fixação das alíquotas pelos entes federados brasileiros: a alíquota deve ser única para todas as operações com bens, serviços e direitos a serem tributadas por aquele ente público.

A unicidade de alíquota é um elemento redutor de complexidade pois sujeitará, via de regra, todos os bens e serviços à mesma alíquota em determinado ente federado, encerrando a diferenciação entre bens – muito comum no âmbito da tributação pelo ICMS – e pondo termo à discussão acerca da natureza de serviço de determinada atividade – fruto da diferenciação entre comercialização de bens e prestação de serviços para fins de incidência de ICMS ou ISS.

A multiplicidade de alíquotas para o mesmo ente federativo foi considerada como um dos grandes problemas relativos ao ICMS, ensejando demasiada litigiosidade fiscal.

À guisa de exemplo, observe-se a legislação do Estado de Pernambuco, com a fixação de diversas alíquotas, a depender do bem tributado:

Art. 15. Nas operações e prestações internas ou de importação, não sujeitas ao adicional previsto na Lei nº 12.523, de 30 de dezembro de 2003, que institui o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - FECEP, as alíquotas do imposto são:

III - 25% (vinte e cinco por cento):

b) na operação com mercadoria relacionada com a correspondente classificação na NCM, nos termos do Anexo 2;

IV - na operação com álcool não combustível, destinado à utilização no processo de industrialização, classificado nas posições 2207 e 2208 da NCM: 23% (vinte e três por cento);

V - 12% (doze por cento):

a) na operação com trigo, farinha de trigo, inclusive pré-mistura e pão;

b) na prestação de serviço de transporte aéreo;

VI - 7% (sete por cento):

na operação com gipsita, gesso e derivados, relacionados com a correspondente classificação na NCM, nos termos do Anexo 5;

na operação com óleo combustível, tipo bunker, classificado no código 2710.19.22 da NCM;

VII - 20,5% (vinte vírgula cinco por cento), nas demais hipóteses não relacionadas nos incisos III a VI e IX ou no art. 18-A; (Pernambuco, 2016).

Observa-se, apenas analisando o dispositivo acima, a existência de cinco alíquotas de ICMS no Estado de Pernambuco, a depender da mercadoria comercializada.

A Reforma Tributária busca acabar com essa diversidade de alíquotas, obrigando os entes públicos a fixarem uma única alíquota para todos os bens e serviços.

Além de acabar com essa multiplicidade de alíquotas para um mesmo tributo, a Reforma Tributária objetivou encerrar a diferenciação entre comercialização de bens e prestação de serviços para fins de tributação do consumo.

Assim, tanto a comercialização de bens (então tributada pelo ICMS) quanto a prestação de serviços (então tributada pelo ISS) estarão sujeitas à incidência da CBS, do IBS e da mesma alíquota. Para além da redução da litigiosidade, esta circunstância tem o poder de evitar que, ao longo do tempo, uma esfera federada perca capacidade de arrecadação em relação às demais pela alteração da composição da economia, com maior participação dos serviços, por exemplo (Carvalho, 2024, p. 143).

Pode-se imaginar que a unicidade de alíquotas trazida pela Reforma Tributária violaria princípio da seletividade tributária, segundo o qual produtos essenciais poderiam ser tributados com alíquotas menores no âmbito do ICMS, a fim de facilitar o acesso para o consumidor final.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro (2010, p. 347), o princípio da seletividade significa a

discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser.

A Reforma Tributária, de fato, reduz consideravelmente a capacidade dos entes federados de fazerem política tributária sob a perspectiva social. Entretanto, tal circunstância não restou ignorada pelo novo arcabouço tributário nacional, o qual

trouxe as hipóteses em que se admite a redução de alíquotas, com percentuais de redução previamente estabelecidos.

O art. 156, §12, da Constituição Federal, trouxe a possibilidade de redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas de IBS e CBS relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional (Brasil, 1988). Os serviços, discriminadamente, serão arrolados em lei complementar, mas devem entrar na exceção os serviços prestados por advogados e contadores, por exemplo.

Caberá à lei complementar, ainda, a definição de operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas de IBS e CBS, para serviços de educação, serviços de saúde, medicamentos, dispositivos médicos, insumos agropecuários, entre outros.

Há, ainda, previsão de redução em 100% (cem por cento) das alíquotas de IBS e CBS para produtos hortícolas, frutas, ovos, medicamentos, dispositivos médicos, entre outros.

Assim, observa-se que o constituinte derivado tomou para si a responsabilidade de definir quais produtos e serviços poderiam receber tratamento tributário diferenciado, delegando a tarefa ao legislador complementar nacional e reduzindo a capacidade de União, Estados e Municípios utilizarem instrumentos tributários para a elaboração de políticas públicas.

Foi exposto, acima, que a Constituição Federal não impôs qualquer limite máximo à fixação das alíquotas de IBS pelos entes subnacionais.

Importante mencionar que se noticiou na mídia brasileira a existência de um suposto teto de 26,5% para a soma das alíquotas do IBS e da CBS na redação final do PLP nº 68/2024, aprovada pela Câmara dos Deputados e ainda pendente de apreciação pelo Senado Federal quando da finalização deste trabalho.

Segundo veiculado na publicação Valor Econômico (RIBEIRO *et al.*, 2024), por exemplo,

o relator do projeto de lei de regulamentação da reforma tributária, Reginaldo Lopes (PT-MG), incluiu no seu parecer final o mecanismo para garantir que a alíquota padrão média de referência do futuro Imposto sobre Valor Agregado (IVA), dividido em CBS e IBS, fique limitada a, no máximo, 26,5%. (...) A Câmara dos Deputados aprovou o projeto nesta quarta-feira (10).

Ocorre que não houve, propriamente, a fixação de um teto de alíquotas.

O que foi incluído na lei complementar foi a necessidade de o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizarem avaliação quinquenal de alguns aspectos da Reforma Tributária.

Segundo o §11 do art. 465 do referido projeto de lei complementar, a primeira avaliação quinquenal será realizada com base nos dados disponíveis no ano-calendário de 2030 e poderá resultar na apresentação de projeto de lei complementar pelo Poder Executivo, com início de eficácia para 2032, a ser enviado até o último dia útil de março de 2031 (Brasil, 2024d). Nesta primeira avaliação, se a soma das alíquotas de referência de IBS e CBS estimadas para o ano de 2033 for superior a 26,5%, o Poder Executivo federal encaminhará projeto de lei complementar ao Congresso Nacional, ouvido o Comitê Gestor do IBS, propondo a diminuição da minoração de alíquotas.

Vê-se, portanto, que não se trata de qualquer limite ou trava. Em realidade, o legislador identificou a possibilidade de a amplitude das reduções de alíquotas concedidas gerar um aumento substancial da alíquota geral de IBS e CBS, sobrecarregando demasiadamente diversos setores da sociedade.

Sendo assim, determinou-se a revisão da amplitude das reduções de alíquota caso a soma das alíquotas de referência superar os 26,5%.

5.1.4 Sujeição passiva tributária

Sujeito passivo tributário é aquele a quem a lei atribuiu a obrigação de recolher o montante tributário, seja na condição de contribuinte ou responsável.

Enquanto o contribuinte possui um vínculo pessoal e direto com o fato gerador, o responsável deve ter uma relação ao menos indireta com o fato gerador tributário.

No caso do IBS e da CBS, embora a Constituição Federal não seja expressa, depreende-se que um dos requisitos para a caracterização do sujeito passivo seja a habitualidade da comercialização dos bens ou da prestação dos serviços. Essa interpretação decorre da leitura, a *contrario sensu*, do art. 156-A, §1º, II, da

Constituição Federal, o qual dispõe que, na importação, ainda que não haja habitualidade, o importador será contribuinte do tributo (Brasil, 1988).

Ora, se a ressalva foi necessária para as importações, significa que, nas operações internas, a habitualidade deve estar presente para a caracterização do contribuinte (Carvalho, 2024, p. 143).

Nesse sentido, o art. 21 do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 dispõe que será contribuinte de IBS e CBS o fornecedor que realizar operações: a) no desenvolvimento de atividade econômica; b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; e c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada, além das outras hipóteses previstas em lei (Brasil, 2024d).

Chama a atenção, ainda, o §3º do art. 156-A, o qual autoriza que lei complementar defina como sujeito passivo a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior (Brasil, 1988). Com este dispositivo, buscou-se incluir como possíveis contribuintes as plataformas de *marketplace*, que ganham cada vez mais espaço no comércio de bens através de plataformas digitais (*Amazon*, Mercado Livre, entre outras).

Há de se comentar, por fim, uma curiosa inovação trazida pelo art. 9º, §4º, da Emenda Constitucional nº 132/2024, a qual inaugura a facultatividade da condição de contribuinte no sistema tributário brasileiro.

Como discutido no tópico 2.1 do presente trabalho, o vínculo tributário é obrigatório, sendo caracterizado por parte da doutrina como um dever fundamental. O próprio conceito de tributo, trazido no art. 3º do CTN, revela a compulsoriedade da relação jurídico-tributária, ao dispor que tributo é prestação pecuniária compulsória (Brasil, 1966).

No entanto, rompendo com essa perspectiva tradicional, o art. 9º, §4º, da EC nº 132/2024 trouxe que o produtor rural, seja pessoa física ou jurídica, que obtenha receita anual inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), valor a ser atualizado anualmente, e o produtor integrado poderão optar por serem ou não contribuintes do IBS e da CBS.

Optando o produtor rural por não se submeter à incidência tributária, não haverá o surgimento de obrigação tributária. Por outro lado, optando por se sujeitar à

tributação, a obrigação tributária surgirá tanto da lei quanto do consentimento do contribuinte, figura atípica no direito tributário para o surgimento das obrigações perante o Fisco.

A doutrina faz críticas à previsão constitucional, tanto sob a perspectiva objetiva, quanto sob a ótica subjetiva.

A primeira das críticas se refere ao valor máximo de receita abarcado pela Emenda Constitucional (critério objetivo) (Carvalho, 2024, p. 155). Em algumas jurisdições que adotaram o IVA, há previsões para que certos contribuintes sejam excluídos da obrigação de registro, limitando-se a receitas anuais pequenas para favorecer micro e pequenos empresários. Por exemplo, no Canadá, o limite foi definido objetivamente em menos de 30 mil dólares americanos por ano.

Em contraste, a EC n° 132/2023 estabeleceu um limite anual alto (R\$ 3.600.000,00, mais de 720 mil dólares americanos). Ademais, em outros países, não há sobreposição com outro regime favorecido, como o Simples Nacional.

Além do critério objetivo, a EC n° 132/2023 falha no critério subjetivo (Carvalho, 2024, p. 155). No Brasil, apenas uma categoria será beneficiada, os produtores rurais. Essa proteção excessiva é injustificável do ponto de vista dos princípios constitucionais básicos, especialmente os de isonomia tributária e capacidade contributiva.

Não parece razoável conceder o benefício máximo de optar pelo pagamento do tributo a um grupo de contribuintes e não o estender a outros trabalhadores com a mesma renda anual. Contribuintes em situações equivalentes devem receber tratamento tributário similar.

Vale notar que os insumos dos produtores rurais já contam com alíquotas reduzidas de IBS e CBS, bem como os bens por eles produzidos (alimentos).

Independentemente de os produtores rurais optarem ou não por se sujeitarem à incidência tributária, a Emenda Constitucional n° 132/2023 autoriza a concessão de crédito presumido aos adquirentes dos bens e serviços dos produtores rurais.

Pode-se questionar a razão pela qual a pessoa física ou jurídica enquadrada nos requisitos optaria por submeter-se à tributação pela CBS e pelo IBS. A resposta está na possibilidade de tomada de créditos referente aos tributos incidentes nas operações anteriores.

Optando por não se sujeitarem à incidência do IBS e da CBS, não será possível a tomada de créditos. Por outro lado, havendo a opção pela incidência tributária, é lícito o creditamento. Nos casos em que o contribuinte trabalhar com exportação, por exemplo, em que as operações são imunes (art. 156-A, §1º, III, CF), não haverá pagamento de IBS e CBS na saída dos bens e serviços e haverá direito à tomada de crédito referente às incidências anteriores (Carvalho, 2024, p. 156).

5.1.5 Sujeição ativa tributária

O sujeito ativo tributário é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (Carvalho, 2010, p. 364).

Quanto à Contribuição sobre Bens e Serviços, o sujeito ativo será a União, que cobrará o montante tributário a ser recolhido conforme a alíquota fixada em lei ordinária tramitada no Congresso Nacional.

A grande inovação da Reforma Tributária quanto à sujeição ativa reside no Imposto sobre Bens e Serviços.

O IBS foi previsto como um imposto de competência compartilhada entre estados e municípios e, nos termos do art. 156-A, §1º, VII, da CF, será cobrado pelo somatório das alíquotas do estado e do município de destino da operação. Sendo assim, para quantificação do IBS devido, será primeiro necessário identificar o estado e o município de destino, nos termos da lei complementar, verificar as respectivas alíquotas e somá-las.

Esse primeiro ponto é fundamental: a tributação ocorrerá conforme o destino da operação com bens ou serviços.

Conforme Bernardo Appy (2023, p. 318-319),

Como um bom IVA, o IBS será cobrado de acordo com o princípio do destino, não apenas no comércio internacional, mas também nas operações internas. Isso significa que em operações entre Estados (e entre Municípios), o imposto pertencerá ao Estado (e ao Município) de destino. Tal característica faz com que o imposto incida efetivamente sobre o consumo (e não sobre a produção) e seja neutro do ponto de vista da origem geográfica da produção, o que, na prática, inviabiliza a guerra fiscal entre os entes da federação.

O Tribunal de Contas da União, ao divulgar os resultados dos estudos desenvolvidos pelo Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária, deixa claro que o principal objetivo com a alteração do paradigma de tributação do consumo no Brasil para o destino é reduzir as disfuncionalidades do sistema de tributação sobre o consumo na origem, que afeta o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais em razão da ocorrência de guerra fiscal entre as entidades federadas.

Vejam-se algumas considerações do TCU sobre o tema (Brasil, 2023c):

14. A PEC 45/2019 altera o modelo atual de tributação na origem do ICMS e desloca para o ente federativo de destino do consumo do bem ou serviço (art. 156-A, § 1º, inciso VII, da CF/1988), o que mitiga o risco de concessão de benefícios tributários como instrumento de guerra fiscal. No entanto, a alteração da arrecadação dos entes subnacionais da origem para o destino seguirá um regime de transição que durará até 2078, além da permanência de um seguro receita até 2098, visando dar condições aos entes que muito se beneficiam da arrecadação na origem minimizarem ou até mesmo zerarem suas perdas. (...).

320. Assim, o constituinte originário estabeleceu um modelo fragmentado de distribuição da competência para instituir os tributos sobre o consumo, dando autonomia não somente à União, mas também aos entes subnacionais para instituir, alterar e administrar os tributos sobre consumo, conforme a base tributária de sua competência (ICMS e ISS). Tal desenho normativo constitucional proporcionou o famigerado “manicômio tributário”, caracterizado pela sua disfuncionalidade, notadamente a complexidade, a não-neutralidade e a guerra fiscal, conforme evidenciado em auditoria recente deste TCU (TC 017.542/2021-9 e TC 006.253/2022-9). (...).

329. O atual modelo de tributação sobre o consumo revela um estado de coisas inconstitucionais, pois é incontroverso que o sistema tributário nacional atual proporciona a ocorrência de guerra fiscal entre os entes federados, não é neutro, além de ser altamente complexo, gerando elevados custos de conformidade para as empresas e de fiscalização para os governos (Acórdãos 1408/2023-TCU-Plenário e 1409/2023-TCU-Plenário, ambos da Relatoria do Ministro Aroldo Cedraz), revelando a ineficiência do Estado e impactando na alocação eficiente dos recursos econômicos em prejuízo do desenvolvimento nacional e da redução de desigualdades regionais. (...).

449. Entende-se que o Conselho Federativo irá fortalecer a federação, acabando com a competitividade interfederativa existente com a guerra fiscal, além de mitigar as disfuncionalidades do sistema de tributação sobre o consumo, fatores esses que têm afetado os objetivos republicanos de desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais, vetores do federalismo cooperativo.

Para operacionalizar a arrecadação centralizada do IBS, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação, foi prevista a criação de um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, e dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, com representação paritária de Estados, Distrito Federal e Municípios.

Mencione-se, ainda, que o Comitê Gestor do IBS também terá competência para decidir o contencioso administrativo sobre referido imposto, ressalvada a previsão, em lei complementar, de integração do contencioso administrativo do IBS e da CBS, nos termos do art. 156-B, §8º, da CF.

Tem-se, assim, que o IBS ficou sujeito ao seguinte regime jurídico: será instituído por lei complementar nacional (ou seja, de competência da União), arrecadado pelo Comitê Gestor do IBS, que possui personalidade jurídica própria, mas será de titularidade dos Estados e Municípios, os quais fixarão as alíquotas correspondentes por leis próprias.

O art. 156-B, §2º, V, esclarece que a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa e judicial incumbirão aos órgãos próprios dos Estados e Municípios, ou seja, às suas administrações tributárias e procuradorias próprias (Brasil, 1988).

5.2 Não cumulatividade e creditamento no IBS e na CBS

O Brasil, mesmo antes da Reforma Tributária, optou pela tributação plurifásica do consumo de bens e serviços. Isso significa que, a cada operação com bens ou serviços, há incidência tributária.

Os Estados Unidos da América, por outro lado, optaram pela tributação da venda a varejo (em inglês, *retail sales tax* – RST), o que significa que a tributação sobre o consumo incide somente na etapa final do consumo, ou seja, na venda a consumidor final, incidindo sobre o preço final ao consumidor. A grande vantagem de tal modelo de tributação é a simplificação: o tributo incide uma única vez, quando da venda ao consumidor final, não onerando todas as etapas da cadeia econômica.

Como demonstrado no tópico 5.1 do presente trabalho, por outro lado, a incidência plurifásica traz duas vantagens relevantes, quais sejam, a antecipação da receita tributária e a descentralização da tributação, reduzindo os efeitos de eventual sonegação.

A antecipação da receita tributária para o governo existe, pois, havendo a tributação sobre cada uma das etapas da cadeia econômica, haverá recolhimento

tributário em cada uma delas, não apenas na última etapa, quando da venda a consumidor final.

A redução dos efeitos da sonegação, por sua vez, se deve a duas razões. A primeira delas é que, com a descentralização da tributação, caso eventual participante da cadeia econômica não pague o tributo devido, perde-se a receita tributária referente tão somente àquela etapa, não a toda a cadeia produtiva, o que ocorreria se a tributação ocorresse apenas na última etapa e o fornecedor não recolhesse os tributos devidos.

A segunda razão é que a tributação plurifásica gera uma cadeia de débito e crédito. O comprador tem um incentivo para escriturar a operação, qual seja, a tomada dos créditos tributários, o que gera para o vendedor a necessidade de escriturar a venda e recolher o tributo devido, sob pena de ser facilmente identificável, pela fiscalização tributária, aquela omissão de receita.

Para que fique claro, pressupondo que “A” comprou de “B” a mercadoria “X”, para revenda, por R\$120,00, sendo que, de tal valor, R\$20,00 foram destacados na nota fiscal a título de imposto. “A” poderá se creditar destes R\$20,00, deduzindo-os do montante a ser recolhido a título de imposto em sua operação. Há, portanto, incentivo para que “A” promova a escrituração da entrada da mercadoria. Sabendo disso, “B” terá de escriturar a saída da mercadoria X e recolher o imposto, posto que um simples cruzamento de dados permitirá à fiscalização identificar a omissão de receita neste caso.

O sistema de débitos e créditos (não-cumulatividade) foi pensado para que o sistema tributário não gerasse onerosidade excessiva para a cadeia econômica. Com efeito, a incidência tributária de modo cumulativo pressupõe a cobrança em cada transação sem levar em conta o montante cobrado anteriormente, gerando a incidência em cascata. A base de cálculo do tributo, a cada transação, inclui o tributo cobrado anteriormente (Schoueri, 2019, p. 416).

A incidência tributária plurifásica, com a previsão de não-cumulatividade, busca reduzir o impacto da tributação na cadeia econômica, com vistas ao que a doutrina jurídica denomina de neutralidade tributária.

Como apresentado anteriormente, entretanto, no tópico 2.2 do presente trabalho, para efeitos econômicos, a tributação nunca é neutra, gerando impactos e

alterando o equilíbrio entre oferta e demanda. Marcos André Ramos Vieira discorre sobre a não-cumulatividade e a busca pela neutralidade:

Na não cumulatividade, a tributação é “neutra”, onerando efetivamente o consumo, e não a produção ou o comércio, de modo que a neutralidade ocorre em relação aos produtores, mas não em relação ao consumidor (Vieira, 2014, p. 499).

Atualmente, no Brasil, a incidência tributária cumulativa ocorre com o ISS e com o PIS/COFINS cumulativos, para os quais não há previsão legal para a tomada de créditos. Por outro lado, há previsão legal de não-cumulatividade para o ICMS, para o IPI e para o PIS/COFINS não-cumulativos.

A não cumulatividade por subtração, adotada no Brasil, pode se dar por dois métodos distintos: base-contra-base (*basis on basis*), em que se deduz do preço de venda os custos de aquisição para a obtenção da base tributável, ou imposto-contra-imposto (*tax on tax*), em que o montante tributário cobrado nas operações anteriores é deduzido do valor do tributo na saída (Moreira, 2020, p. 97).

Atualmente, ambas as sistemáticas convivem no Brasil.

O PIS e a COFINS não cumulativos estão sujeitos ao método base-contra-base, enquanto no ICMS vigora o método imposto-contra-imposto.

No âmbito da Reforma Tributária, ao analisar-se o art. 156-A, §1º, VIII, da Constituição Federal, vê-se que restou consagrada, para o IBS (e, conseqüentemente, para a CBS), o regime não cumulativo pelo método imposto-contra-imposto (*tax on tax*), posto que o dispositivo determina que a não cumulatividade se dará pela dedução, do montante devido a título de imposto, do montante cobrado sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas na Constituição.

Ocorrendo a compensação entre montante cobrado e montante devido a título de imposto e contribuição sobre bens e serviços, não há dúvidas de que o constituinte derivado optou pelo método do imposto-contra-imposto.

Além do regime de apuração dos créditos de não-cumulatividade, é necessário estudar quais tipos de despesas geram os créditos em um determinado sistema tributário. Para isso, é necessário diferenciar o regime dos créditos físicos do

regime de créditos financeiros, para que se possa, posteriormente, avaliar a sistemática adotada no novo arcabouço tributário brasileiro.

Importante mencionar, de início, que adoção de um ou de outro regime (créditos físicos ou financeiros) impactará o grau de neutralidade atingido pelo sistema tributário em análise.

O regime de crédito físico implica a possibilidade de tomada de créditos de não-cumulatividade apenas no que se refere a insumos e bens que se destinem a sair do estabelecimento, seja como tiveram entrada ou após a integração física no produto final (Machado, 1999, p. 133).

Schoueri (2019, p. 419) destaca a necessidade de contato físico entre o produto intermediário e o produto final para a possibilidade de tomada de créditos no regime de créditos físicos.

O regime de créditos financeiros, por outro lado, não requer a vinculação direta entre o bem adquirido e o produto vendido para possibilitar a tomada de crédito. Pode-se considerar que, para o regime do crédito financeiro, a etapa anterior da cadeia produtiva é composta pelo custo dos bens e serviços comercializados, de modo que os tributos já recolhidos anteriormente geram crédito, ainda que não se integrem fisicamente ao produto final.

A adoção do crédito financeiro permite o abatimento de tributos pagos sobre insumos que, embora participem do processo produtivo não aderem fisicamente ao produto final (Carvalho, 2024, p. 156).

O Professor Luis Eduardo Schoueri traz um exemplo:

Que dizer, entretanto, daqueles produtos que não tenham tido o referido contato físico, mas que igualmente tenham sido consumidos no processo produtivo? Por exemplo, qual o tratamento a ser dado à graxa, empregada na máquina que produz o linho branco? Será aceitável afirmar que aquela graxa não constitui parte do processo produtivo do último? Pode o linho branco ser produzido sem aquela? Diante da negativa é que se encontra uma evolução, a qual, do critério físico, passa para o crédito financeiro: embora a referida graxa não integre, fisicamente, o linho branco, do ponto de vista financeiro ocorre a incorporação daquele custo na formação do preço do último (SCHOUERI, 2019, p. 419).

No Brasil, os regimes de creditamento são diferentes, conforme o tributo apurado.

Para o ICMS, por exemplo, a jurisprudência pátria se consolidou no sentido de que a Constituição Federal, ao prever a não-cumulatividade, estabeleceu a garantia mínima do crédito físico para fins de apropriação do ICMS, sendo possível ao legislador, se assim convier, ampliar as possibilidades de compensação e creditamento, com adoção de crédito misto ou financeiro integralmente. Veja-se, por exemplo, ementa de acórdão publicado em dezembro de 2023, em que o STF, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 704815, reiterou sua posição consolidada de que a Constituição Federal apenas garantiu os créditos físicos. Na decisão, o STF entendeu como constitucional a impossibilidade de tomada de crédito, por empresa exportadora, referente a despesas com bens de uso e consumo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. MANUTENÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO FÍSICO. TEMA 633 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. A EC 42/2003 manteve a fórmula do crédito físico para fins de apropriação do ICMS. Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente. Tese de repercussão geral fixada no sentido de que “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.” Recurso extraordinário provido. (STF, 2023)

Mencione-se, ainda, que a jurisprudência da Suprema Corte também se firmou no sentido de que não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS a inexistência de direito a crédito de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica e serviços de comunicação:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. LC 122/06. BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRÉCEDENTE. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS. I – A Corte firmou entendimento segundo o qual a revisão ou extinção de um benefício fiscal, que por se tratar de política econômica que pode ser revista a qualquer momento pelo Estado, não está restrita à observância dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade. Precedente. II - A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados

ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (STF, 2010a)

A possibilidade de tomada de créditos de ICMS para além daqueles referentes aos insumos e produtos que se integram fisicamente ao produto final vendido é, na visão da Suprema Corte, uma faculdade legislativa, cabendo ao legislador complementar regular eventuais regimes de creditamento mais favoráveis.

O art. 20, §5º, da Lei Kandir trouxe uma exceção ao regime de crédito físico do ICMS, possibilitando a tomada de créditos decorrentes da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente do contribuinte, devendo-se observar a normatização trazida no dispositivo, com a apropriação de créditos diluída no tempo (Brasil, 1996).

O regime do crédito físico também foi consagrado na legislação brasileira para o IPI, inclusive com a vedação de tomada de créditos relativamente ao ativo imobilizado, conforme Súmula nº 495, do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2012).

Por outro lado, no âmbito do PIS e da COFINS não cumulativos, o regime de creditamento se aproxima do crédito financeiro.

Segundo as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é possível a tomada de créditos em relação a: a) bens adquiridos para revenda; b) insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; c) energia elétrica e energia térmica consumidas no estabelecimento da pessoa jurídica; d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica; e) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e f) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, entre outros.

Fica evidente que, para tais contribuições, foram ampliadas as possibilidades de creditamento em relação ao que se vê no âmbito do ICMS e do IPI. A discussão em relação à possibilidade de creditamento, no PIS e na COFINS, ocorreu quanto ao conceito de insumos.

As Instruções Normativas da Receita Federal nº 247/2002 e 404/2004 definiam insumos como: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o

dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e c) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Assim, vê-se que, segundo as INs, o direito ao crédito estaria vinculado à integração física dos insumos no processo produtivo, aproximando o regime de creditamento ao previsto para o IPI (Canado; Lukic, 2018, 194).

Ocorre que esse entendimento restritivo por parte da Receita Federal gerou intenso contencioso administrativo e judicial, culminando com a análise do Tema Repetitivo nº 780 do Superior Tribunal de Justiça (*Leading case* Recurso Especial nº 1.221.170/PR), no qual o Tribunal entendeu por ilegal a restrição efetivada pela Receita Federal e determinando a análise dos insumos à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Veja-se a tese firmada:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (STJ, 2023).

O entendimento proferido pelo STJ ampliou o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS. Não se pode afirmar que tais contribuições estão sujeitas a uma sistemática de créditos financeiros plena, posto que ainda há despesas relevantes para a formação da receita que estão excluídas da possibilidade de tomada de créditos, mas é certo que o regime está mais amplo do que aquele verificado no âmbito do ICMS e do IPI.

Apresentados os conceitos de créditos físicos e financeiros, bem como o regime de tomada de créditos conforme os tributos não cumulativos atualmente existentes, cabe analisar a não-cumulatividade no âmbito do novo regime tributário brasileiro.

O art. 156-A, §1º, VIII, dispõe que o IBS (e a CBS, posto que os tributos estão sujeitos ao mesmo regime de não cumulatividade e creditamento)

será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição (Brasil, 1988).

Da análise da primeira parte do dispositivo, verifica-se um prestígio à não-cumulatividade ampla e uma aproximação à sistemática de créditos financeiros, com a possibilidade de creditamento em relação a todas as operações em que o contribuinte seja adquirente, seja de bens (materiais ou imateriais) ou de serviços. Entretanto, a segunda parte do inciso, em que excetua as despesas consideradas de uso ou consumo pessoal, tem gerado inquietações na doutrina sobre sua interpretação (Carvalho, 2024, p. 169).

Para elucidar a complexidade do tema, é importante considerar diferentes interpretações possíveis do dispositivo constitucional relacionado aos bens de "uso ou consumo pessoal".

A primeira interpretação sugere que esses bens poderiam ser interpretados como aqueles que uma empresa adquire para seu próprio uso ou consumo nas atividades econômicas que desempenha. Essa interpretação, embora possível, é contrária ao espírito da reforma tributária e desvia do princípio da neutralidade tributária.

A segunda interpretação foca na ideia de que o texto visa a, especificamente, prevenir que despesas pessoais de sócios e administradores possam gerar créditos tributários para a empresa. Esse ponto de vista, embora mais alinhado ao objetivo da reforma, apresenta problemas práticos significativos. Ele implicaria na contabilização de transações que não afetam diretamente o patrimônio da empresa, violando a autonomia patrimonial. Isso já é algo não suportado pelo ordenamento jurídico atual, que claramente separa as despesas pessoais dos sócios das contas corporativas para evitar confusão patrimonial, com possíveis repercussões civis e tributárias.

Outro aspecto problemático dessa interpretação é que ela poderia resultar em uma aplicação muito ampla do direito à apuração de créditos. Se somente os bens e serviços utilizados pelos sócios e administradores não gerarem créditos, todas as

outras aquisições feitas pela entidade poderiam, em teoria, gerar créditos. Isso estenderia a capacidade de creditamento além das intenções de um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ideal, permitindo que despesas sem relação direta ou mesmo indireta com a atividade econômica da empresa gerem créditos tributários, o que também seria prejudicial à não-cumulatividade e poderia desequilibrar a concorrência de mercado, dada a amplitude das hipóteses de creditamento.

Uma terceira interpretação busca uma solução mais equilibrada.

Essa abordagem proporia que mesmo aquisições sem relação direta com as atividades econômicas possam gerar créditos, com exceções claras e delimitadas para bens e serviços indiretamente vinculados à atividade empresarial e direcionados ao uso e consumo pessoal dos sócios e administradores. Tal limitação seria vital para evitar abusos e garantir que os créditos se restrinjam a itens que, embora não diretamente ligados à atividade principal da empresa, não se desviem completamente dos seus objetivos institucionais.

A definição do que seriam os bens de uso e consumo pessoal mencionados na Constituição Federal incumbirá à lei complementar regulamentadora do IBS e do CBS.

O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, já aprovado pela Câmara dos Deputados e em trâmite no Senado Federal pareceu aderir à primeira corrente apresentada, buscando vedar a tomada de créditos em relação a despesas pessoais dos sócios e permitindo a tomada de créditos em todos os casos em que a despesa esteja vinculada, ainda que indiretamente, à atividade empresarial.

Veja-se o dispositivo:

Art. 30. Fica vedada a apropriação de créditos do IBS e da CBS sobre a aquisição dos seguintes bens e serviços, que serão considerados de uso e consumo pessoal, exceto quando forem necessários à realização de operações pelo contribuinte:

- I - joias, pedras e metais preciosos;
- II - obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico;
- III - bebidas alcoólicas;
- IV - derivados do tabaco;
- V - armas e munições; e
- VI - bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos.

Parágrafo único. Considera-se necessário para a realização de operações pelo contribuinte, para fins do disposto no caput:

- I - para os bens previstos nos incisos I a VI do caput, quando forem comercializados ou utilizados para a fabricação de bens comercializados;
- II - para os bens previstos no inciso V, também, quando forem utilizados por empresas de segurança; e
- III - para os bens previstos no inciso VI do caput, também, quando forem adquiridos para utilização exclusiva pelos adquirentes dos seus bens e serviços em estabelecimento físico (Brasil, 2024d).

Conforme o dispositivo acima (art. 30, parágrafo único, III), por exemplo, será possível a um restaurante tomar créditos em relação aos equipamentos recreativos adquiridos para a disponibilização de “espaços kids” aos clientes, o que, atualmente, não enseja crédito de ICMS.

Vê-se, então, que, sob a perspectiva das hipóteses ensejadoras de créditos de não cumulatividade, o PLP nº 68/2024 traz bastante amplitude ao sistema jurídico tributário.

Entretanto, uma outra inovação encampada pelo projeto pode impactar severamente o regime de apropriação de créditos de não cumulatividade no Brasil. A raiz da mudança se encontra no art. 156-A, §5º, II, da Constituição Federal, o qual permite que o aproveitamento dos créditos de não-cumulatividade fique condicionado ao efetivo recolhimento do imposto na operação anterior.

Com base no dispositivo acima, o PLP nº 68/2024 traz no art. 28 que, para que o contribuinte possa apropriar créditos de IBS e CBS, tem de ter ocorrido o pagamento dos referidos tributos referentes às operações em que são adquirentes. O §12 do mencionado artigo determina, inclusive, que os sistemas a serem criados pelo Comitê Gestor do IBS e pela Receita Federal do Brasil devem permitir que fornecedor e adquirente consultem situação de pagamento dos tributos relativos às operações em que forem participantes e se o adquirente efetivamente apropriou créditos em relação à operação (Brasil, 2024d).

O art. 29 do Projeto de Lei Complementar excepciona esta sistemática, permitindo o creditamento mediante o destaque na nota fiscal de aquisição de bens e serviços e dispensando-se a exigência de efetivo pagamento dos tributos, em caso de não ter sido implementada ao menos uma das seguintes medidas: operacionalização do *split payment* ou previsão de recolhimento dos tributos pelo adquirente.

Uma vez implementada a possibilidade de recolhimento, pelo adquirente, dos tributos incidentes sobre a operação, caberia a ele verificar se houve o efetivo

pagamento, sob pena de não pode se creditar dos tributos incidentes na operação de aquisição.

A outra medida que gera para o contribuinte a necessidade de verificar o efetivo recolhimento tributário para fins de escrituração dos créditos de não-cumulatividade é a implementação do *split payment*, sistema de segregação do pagamento quando da liquidação financeira da operação.

Implementado o *split payment*, o pagamento do tributo ocorrerá já na liquidação financeira da transação, com a destinação de parte do pagamento para o fornecedor e parte do pagamento para o Comitê Gestor do IBS e Receita Federal. Ou seja, o recolhimento ocorrerá de forma desvinculada do período de apuração do tributo, podendo gerar um saldo credor a favor do contribuinte quando da finalização da apuração, o que exigirá eficiência por parte da administração tributária na realização dos ressarcimentos.

É certo que o *split payment* traz vantagens para a administração tributária, sendo um mecanismo de praticabilidade tributária. Entretanto, pode acarretar como consequência a adoção do *solve et repete* como regra de tributação, prejuízo ao fluxo de caixa dos contribuintes e a necessidade de mecanismos eficientes de restituição de IBS e CBS antecipados pelos contribuintes (Teixeira, 2022, p. 40).

Importante mencionar, por outro lado, que a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, no Brasil, tem buscado o desenvolvimento de um sistema que permita a implantação do *split payment* inteligente (BRASIL, 2024c), com a identificação do montante de tributo já recolhido em determinada cadeia econômica e a efetivação do *split*, quando da liquidação financeira da operação, apenas da parcela a pagar, já considerando a tomada de crédito de IBS e CBS, o que reduziria tanto as hipóteses de excesso de *split* quanto os impactos no fluxo de caixa dos contribuintes.

A necessidade de efetivo pagamento dos tributos incidentes na operação de aquisição para possibilitar a tomada de créditos para o adquirente tem despertado críticas na doutrina por estar delegando ao contribuinte o papel de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias por outros contribuintes, papel que caberia ao Estado (Moreira, 2020, p. 134).

Além disso, este condicionamento acrescenta complexidade ao sistema tributário e pode dificultar o cumprimento amplo da não-cumulatividade, ensejando

hipóteses em que os adquirentes intermediários em determinada cadeia econômica não poderão usufruir de seus créditos em razão do descumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Por outro lado, os defensores da vinculação do creditamento ao efetivo pagamento do tributo sustentam que, no contexto da reforma tributária, haverá novas formas de recolhimento, como o *split payment* e o pagamento pelo adquirente, que simplificação a verificação da existência de pagamento referente à etapa anterior, para fins de possibilitar a tomada do crédito.

Ademais, mencionam tratar-se de um mero *due diligence* (dever de diligência) imposto ao adquirente, o que já existe em outras searas do direito, como na aquisição de imóveis, operações em que o adquirente deve verificar se o proprietário-vendedor está em dia com as obrigações reais vinculadas ao imóvel, sob pena de responsabilizar-se pelos referidos pagamentos (Projeto Tributação no Século XXI, 2024).

5.3 O Simples Nacional e a Reforma Tributária

Já foi demonstrada, nos tópicos acima, a relevância do Simples Nacional para a evolução e a formalização de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no país. O primeiro desafio do constituinte derivado, portanto, ao alterar o paradigma da tributação sobre o consumo no Brasil, seria compatibilizar o novo sistema tributário com a experiência bem-sucedida do Simples Nacional.

Para tanto, a Reforma Tributária alterou a Constituição Federal para possibilitar a inclusão do IBS e da CBS no âmbito do regime simplificado, cabendo ao legislador complementar efetivamente fazê-lo. Registre-se que o PLP nº 68/2024 prevê a inclusão do IBS e da CBS no Simples Nacional.

A Constituição Federal garantiu, ainda, a possibilidade de os optantes pelo Simples Nacional recolherem o IBS e a CBS pelo regime comum desses tributos, ou seja, excluídos do recolhimento único do Simples Nacional. Com isso, garantiu-se aos optantes pelo Simples Nacional a possibilidade de se sujeitarem ao regime comum de IBS e CBS, cabendo ao contribuinte avaliar o regime tributário que lhe for mais conveniente.

Havendo a opção pela exclusão do IBS e da CBS do regime unificado do Simples Nacional, será possível ao contribuinte a tomada de créditos, conforme regime comum aplicável a tais tributos.

Por outro lado, mantendo-se o recolhimento destas exações no âmbito do Simples, o contribuinte não se sujeitará ao regime de débitos e créditos.

Nota-se, assim, que o constituinte derivado não apenas manteve como buscou ampliar as possibilidades de adesão ao regime diferenciado, garantindo às empresas que, por suas particularidades, identifiquem vantagens competitivas na submissão à sistemática de débitos e créditos e na possibilidade de optarem pelo Simples Nacional.

5.4 Imposto Seletivo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 acrescentou, ao art. 153 da Constituição Federal, o inciso VIII, que permite à União a instituição de imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Brasil, 2023d).

Trata-se de um imposto sobre externalidades, denominado na doutrina internacional de *excise taxes* (imposto especial) ou *sin taxes* (imposto do pecado), com forte caráter seletivo.

A técnica de tributação seletiva se baseia na ideia do economista britânico Arthur C. Pigou, que defendeu a tributação maior das atividades que geram externalidades negativas e a tributação menor das atividades que geram externalidades positivas, como as que se referem a bens e serviços essenciais (Scaff, 2023).

Antes de avançar especificamente sobre o estudo do Imposto Seletivo, é necessário trazer o conceito de “externalidades”.

As externalidades são custos e benefícios externos a uma determinada transação econômica, mas por ela causados, e que não são precificados pelo mercado. Quando as externalidades acarretam custos para alguém externo à transação, são denominadas externalidades negativas. Por outro lado, quando acarretam benefícios, são denominadas positivas (Nusdeo, 1995, p. 154).

A utilização dos tributos para o controle e o direcionamento das condutas sociais decorre da função extrafiscal do tributo. Através da política tributária, o legislador consegue estimular ou desincentivar determinado setor da economia (Nazar, 2009, p. 39).

Assim, a partir da identificação de atividades que geram custos marginais individuais menores que os custos marginais sociais (Cnossen, 2010, p. 5-6), o Estado pode instituir tributação mais gravosas sobre elas, a fim de desestimulá-las.

É o caso, por exemplo, da tributação sobre o cigarro e sobre as bebidas alcóolicas, que, consumidos a longo prazo, geram custos diretos e indiretos ao sistema de saúde pública.

Até a aprovação da Reforma Tributária, as funções extrafiscais do sistema tributário brasileiro eram desempenhadas, majoritariamente, pelo IPI, pelo ICMS e pelos tributos sobre o comércio exterior, principalmente o Imposto de Importação.

Atualmente, por exemplo, cervejas e vinhos estão sujeitos a alíquotas de IPI que variam entre 3,9% e 13%, enquanto bebidas destiladas se sujeitam à alíquota de 19,5% (Carvalho, 2024, p. 296).

Além disso, no Estado de Pernambuco, as bebidas alcoólicas estão usualmente sujeitas à alíquota de 27% (exceto aguardente de cana de açúcar ou melaço e cerveja em embalagem retornável que contenha fécula de mandioca em sua composição), enquanto as demais mercadorias estão sujeitas à alíquota de 20,5% (Pernambuco, 2016).

Cigarros, por sua vez, estão sujeitos à alíquota de 300% (trezentos por cento) de IPI (Carvalho, 2024, p. 296), além de serem tributados pelo Estado de Pernambuco, por exemplo, à alíquota de 29% de ICMS (Pernambuco, 2016).

Como a ideia da Reforma Tributária foi estabelecer uma alíquota única de IBS e CBS para todas as operações, excetuadas as hipóteses trazidas na Constituição Federal, foi atribuída à União a competência para a instituição de um imposto responsável por internalizar as externalidades negativas decorrentes de operações com bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

É certo que o Imposto Seletivo foi alvo de duras críticas da doutrina após a tramitação da Emenda Constitucional nº 132/2023 no Congresso Nacional, a qual

resultou na inserção de diversas exceções à alíquota única de CBS e IBS, além da possibilidade de criação de regimes específicos de tributação.

Para alguns autores, isto teria desnaturado os ideais de neutralidade e simplificação da Reforma Tributária, de modo que seria mais adequado, em suas visões, resolver o problema das externalidades a partir de alíquotas majoradas de IBS ou CBS.

Sobre o tema, vejam-se as palavras de Sérgio André Rocha:

A PEC 45, na forma aprovada pela Câmara dos Deputados, implodiu a neutralidade pretendida para o IBS, com a criação de diversas exceções e possibilidades de regimes diferenciados favorecidos. Ora, nesse contexto, em que o ideal de neutralidade plena do IBS já foi abandonado, não vemos razão para que a incidência diferenciada para bens e serviços com externalidades negativas relacionadas à saúde e ao meio ambiente não seja feita no âmbito do próprio IBS. Com efeito, se foi possível a criação de diversos regimes favorecidos, parece-nos que o modelo conviveria, sem maiores crises de identidade, com regimes desfavorecidos, em que a incidência seria mais gravosa (Rocha, 2023).

No mesmo sentido, apenas com a distinção de que defende a majoração de alíquotas de CBS, e não de IBS, vejam-se as lições de Fernando Scaff:

Exposto o que consta na PEC, qual a crítica construtiva? Eliminar o Imposto Seletivo (IS) do projeto e criar uma alíquota superior na CBS, que servirá para tributar as externalidades negativas. Deve-se registrar que no desenho original da PEC 45 o IS fazia todo sentido, pois haveria uma alíquota única. Porém, foram estabelecidas alíquotas diversas, e o IS permaneceu após o rolo compressor que foi a votação na Câmara, pelo qual os deputados sequer tiveram tempo de analisar o Substitutivo aprovado, que se constitui na PEC 45-A (Scaff, 2023).

Em contraponto aos autores supracitados, sustenta-se que o abandono da ideia original de estruturação de IBS e CBS a partir de uma alíquota única, ainda que com exceções, poderia conduzir o Brasil, novamente, e em poucos anos, a uma nova proliferação de regimes especiais de tributação (Carvalho, 2024, p. 315), aumentando consideravelmente a complexidade do sistema tributário e retornando à situação atual, esvaziando por completo a reforma.

Apesar das críticas acima, a Emenda Constitucional nº 132/2023 manteve o Imposto Seletivo e o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, já aprovado pela Câmara dos Deputados e em trâmite perante o Senado Federal, prevê a instituição do imposto, pelo que impõe-se o estudo de suas linhas gerais.

O primeiro desafio relativo ao Imposto Seletivo a ser enfrentado pelo legislador complementar será a definição dos bens e serviços cujas produção, extração, comercialização ou importação ensejarão a incidência tributária.

A redação do art. 153, VIII, da Constituição Federal pode ser criticada por sua amplitude potencial, afinal de contas, a depender da ótica, quase toda forma de consumo implicará externalidades ambientais negativas, de modo a possibilitar a atração da incidência tributária, a critério do legislador complementar.

Apesar disso, o PLP nº 68/2024 foi aprovado na Câmara dos Deputados com a previsão de incidência de Imposto Seletivo sobre as operações com os seguintes bens e serviços:

Art. 406. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas;

VI - bens minerais; e

VII - concursos de prognósticos e fantasy sport (Brasil, 2024d).

Surge, então, uma problemática: o § 1º do artigo 9º da EC nº 132/2023 especifica uma lista de bens e serviços sujeitos a alíquotas reduzidas do IBS e da CBS, incluindo os "alimentos destinados ao consumo humano", conforme mencionado no inciso VII (Brasil, 2023d). Adicionalmente, o § 9 do mesmo artigo determina que o Imposto Seletivo (IS) não será aplicado sobre bens e serviços que possuam alíquotas reduzidas. Portanto, de acordo com essa articulação, o IS não deve ser aplicado sobre alimentos destinados ao consumo humano (Rocha, 2023).

Entretanto, a lista acima prevê a incidência de Imposto Seletivo, por exemplo, sobre bebidas açucaradas e alcoólicas. Não seriam os refrigerantes (Coca-Cola, Guaraná Antártica, entre outros), por exemplo, espécies de alimentos para consumo humano? É possível antever discussões advindas dessa contradição.

Ademais, além de não incidir sobre os bens e serviços privilegiados com a redução, em 60%, das alíquotas de IBS e CBS, o Imposto Seletivo também não

incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações. Quanto às exportações, buscou-se manter a competitividade dos produtos e serviços nacionais no mercado internacional, evitando-se a “exportação de tributos”, enquanto em relação à energia elétrica e à telecomunicação, buscou-se evitar o aumento dos custos de tais serviços essenciais, que impactaria diretamente todo o setor produtivo e os economicamente mais frágeis.

Importante mencionar, ainda, que a Constituição Federal impõe que o Imposto Seletivo tenha incidência monofásica, ou seja, incida apenas uma única vez na cadeia econômica relativa ao bem ou serviço (seja na produção, na extração, na comercialização ou na importação), sem qualquer geração de crédito para as etapas posteriores.

Decerto, a monofasia facilita a fiscalização, a cobrança e o recolhimento do tributo, pois concentra a incidência tributária, principalmente se ocorrer no início da cadeia econômica.

Por outro lado, o regime monofásico onera economicamente a cadeia, tendo em vista que, ainda que se considere o repasse do ônus econômico ao consumidor final, aumenta o custo da operação, ensejando a necessidade de maior capital de giro (Carvalho, 2024, p. 305).

Importante ressaltar que, em observância à neutralidade tributária, o Imposto Seletivo foi incluído na base de cálculo de IBS e da CBS.

É de se estranhar que a inclusão de um imposto na base de cálculo de outros tributos ocorra em nome da neutralidade tributária, mas isto se deve à possibilidade de geração de créditos de IBS e de CBS sobre o montante pago a título de Imposto Seletivo. A inclusão do *excise tax* na base de cálculo do IVA é, inclusive, comumente utilizada na experiência internacional.

Sobre isso, veja-se o trecho de estudo promovido pela OCDE (2022, p. 160):

The tax revenue raised from excise duties and the revenue impact of changes of the design of these taxes are influenced by a wide range of factors. When assessing the impact of change to excise duty regimes, it is important to note that excise is normally part of the VAT base, i.e. VAT is usually levied on the duty-paid value of the excise products. The revenue impact of any changes in

an excise tax will thus also be influenced by the level of the VAT rate on a given excisable product¹⁷.

Breno Vasconcelos e Thaís Shingai (2023), citando Melina Rocha, trazem exemplo matemático que demonstra a adequação da inclusão do Imposto Seletivo na base de cálculo do IBS e da CBS sob a ótica da neutralidade.

No exemplo, a não inclusão do Imposto Seletivo na base de cálculo de IBS e CBS reduziria o crédito de não cumulatividade apropriado pelo varejista adquirente de produto de uma indústria, tornando mais vantajosa ao consumidor final a aquisição diretamente da indústria, mesmo no caso em que o varejista não agregasse valor à cadeia econômica (ou seja, vendesse o bem pelo preço de custo).

Ademais, quanto à base de cálculo do Imposto Seletivo, importante ressaltar que a Constituição Federal expressamente determina que não inclua o valor do próprio imposto, de modo que o novo tributo deverá ser calculado “por fora”, em evidente privilégio à transparência tributária.

5.5 Avaliação da Reforma Tributária à luz dos critérios de tributação “ótima”

Nos tópicos acima, foram apresentadas as principais mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com maior potencial de impacto nas atividades das empresas nacionais.

É certo que outras alterações foram promovidas pela referida Emenda à Constituição, como a retirada dos seguros do campo de incidência do IOF, a ampliação do campo de incidência do IPVA para abranger as embarcações, alteração de sujeição ativa do ITCMD em caso de transmissão *causa mortis*, a previsão da contribuição estadual sobre produtos primários ou semielaborados, entre outros.

¹⁷ Tradução livre: “A arrecadação de receitas provenientes de impostos especiais de consumo e o impacto na receita decorrente de mudanças no desenho desses impostos são influenciados por uma ampla gama de fatores. Ao avaliar o impacto de mudanças nos regimes de impostos especiais de consumo, é importante observar que o imposto especial normalmente faz parte da base do IVA, ou seja, o IVA geralmente é cobrado sobre o valor dos produtos que já incluem o imposto especial de consumo pago. Portanto, o impacto na receita de quaisquer alterações em um imposto especial de consumo também será influenciado pelo nível da alíquota do IVA sobre um determinado produto sujeito ao imposto especial de consumo.”

Entretanto, em termos nacionais e definitivos, as principais alterações promovidas pela Reforma Tributária na tributação sobre o consumo foram a previsão de extinção do PIS, da COFINS, do ICMS e do ISS, a redução da relevância do IPI na economia nacional e a criação da CBS, do IBS e do Imposto Seletivo.

O grande norte da Reforma Tributária da tributação sobre o consumo foi a redução da complexidade tributária.

Como demonstrado acima, buscou-se a adoção de um regime único de tributação. Na prática, tal objetivo foi mitigado pelas diversas possibilidades de redução de alíquotas e regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação. Entretanto, mesmo estas situações específicas são previstas pela Constituição Federal, o que significa que, mesmo numerosas, as exceções ao regime comum de tributação são limitadas, representando um avanço ao sistema tributário atualmente vigente.

Pode-se mencionar, ainda, um outro norte da Reforma Tributária: a busca pela não-cumulatividade.

A CBS e o IBS substituirão o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS. Dentre eles, apenas o ICMS é, obrigatoriamente, um tributo não-cumulativo. O PIS e a COFINS possuem regimes cumulativo e não-cumulativo, e o ISS tinha incidência sempre cumulativa, não havendo qualquer previsão de geração de crédito para as etapas posteriores da cadeia econômica. Tais tributos foram substituídos pelo IBS e pela CBS que serão, sempre, não-cumulativos.

É certo que a abrangência da não-cumulatividade consagrada na Constituição Federal dependerá da regulamentação a ser veiculada por Lei Complementar, principalmente no que tange à conceituação das operações consideradas de uso ou consumo pessoal. A Lei Complementar terá, então, papel fundamental na concretização do desígnio constitucional de um regime efetivamente não-cumulativo.

Ainda no que toca à não-cumulatividade, será também importante verificar como será implementada a política de *split payment*.

Tal sistemática, se mal adotada, pode causar prejuízos severos à economia nacional, com demasiado impacto no fluxo de caixa das empresas nacionais. Uma política de *split payment* dissociada da conta gráfica do IBS e da CBS, com retenção integral dos tributos quando da liquidação financeira da operação e posterior ajuste

mediante ressarcimento ao contribuinte dos créditos, tem potencial de colapsar a economia nacional, principalmente em caso de ineficiência do procedimento de transferência de valores pagos a maior pelos contribuintes em razão da existência de créditos e não-cumulatividade.

Quanto à carga tributária, ainda não se sabe o patamar em que será estabelecida. Para um estudo específico sobre carga tributária, seriam necessárias não apenas a aprovação da Lei Complementar regulamentadora da EC nº 132/2023, com definições sobre a extensão da não-cumulatividade, sobre as reduções de alíquotas, entre outros, mas também a fixação da alíquota de CBS pela União e de IBS pelos estados e municípios.

Na presente análise, apenas será possível ver, com clareza, os efeitos da reforma tributária sobre a carga tributária brasileira após a definição de todos os detalhes que a Constituição Federal delegou à legislação complementar e ordinária, bem como após o período de testes da nova tributação.

Apesar disso, identifica-se uma tendência de majoração da carga tributária atualmente existente.

Essa tendência pode ser identificada a partir de elementos como: a) ampliação da base de incidência do ICMS e do ISS, posto que o IBS e a CBS incidirão sobre atividades que anteriormente não se sujeitavam à incidência dos referidos impostos; e b) majoração da tributação sobre serviços, posto que a alíquota máxima de ISS é de 5% (cinco por cento), e as alíquotas de IBS e CBS tendem a ser superiores.

Para a análise das alterações promovidas pela Reforma Tributária da tributação sobre o consumo no país à luz da Análise Econômica do Direito, faz-se necessário rememorar os critérios para a tributação “ótima”, quais sejam: a) ampla base de contribuintes; b) baixo custo de conformidade, com regramento simples e objetivo; c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica; d) respeito à isonomia; e) baixo custo administrativo para fiscalização, arrecadação e cobrança.

Quanto à amplitude da base de contribuintes, o novo paradigma tributário nacional promoveu a ampliação da incidência tributária, quando comparado o âmbito de incidência do IBS e da CBS com o campo de tributação de ICMS e ISS. A Reforma Tributária teve como objetivo homogeneizar a incidência tributária sobre todas as

operações comerciais no Brasil, sujeitando-as à incidência do IBS e da CBS. Com a pulverização da base seria possível, em tese, uma redução da carga tributária sob a perspectiva individual dos contribuintes.

No que concerne ao baixo custo de conformidade, é possível dizer que a Reforma Tributária buscou reduzir a complexidade tributária no Brasil, unificando a legislação tributária sobre o consumo, principalmente no que tange à uniformização entre o IBS e a CBS.

Evidentemente, o processo legislativo da EC nº 132/2023 ocasionou a ampliação das hipóteses de diferenciação de alíquotas, bem como de criação de regimes diferenciados, o que são fatores geradores de complexidade. Apesar disso, quando avaliadas as legislações dos tributos sobre o consumo atualmente existentes, principalmente no que tange ao ICMS e às contribuições federais (PIS e COFINS), observa-se uma tendência de redução da complexidade tributária brasileira com a nova tributação sobre o consumo.

Acerca da incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica, tem-se que a Reforma Tributária buscou, quanto possível, uniformizar a incidência tributária no Brasil. Entretanto, observa-se que as hipóteses de alíquotas reduzidas e regimes diferenciados se referem, em muitos casos, a bens e serviços com reduzida elasticidade de demanda, tais quais medicamentos, alimentos para consumo humano, serviços de saúde, entre outros.

Já a regra geral dos bens, suscetíveis a consideráveis flutuações de demanda a depender do preço de venda, ficou ordinariamente sujeita ao regime comum de tributação. Sob esta perspectiva, a Reforma Tributária pode ter impacto no arranjo econômico brasileiro.

Aponte-se, entretanto, a crítica feita no tópico 2.3 do presente trabalho, no sentido de que a incidência tributária sobre bens cuja demanda é inelástica prejudica, especialmente, a população mais carente economicamente, valor que foi considerado pelo novo arcabouço tributário.

Ademais, quanto ao critério da isonomia, pode-se avaliar a Reforma Tributária sob duas perspectivas: a dos integrantes das cadeias econômicas tributadas e a dos consumidores finais. Quanto aos integrantes da cadeia econômica, a Reforma Tributária tende a respeitar o critério da isonomia, valorizando a

neutralidade tributária intra-cadeia, principalmente em face da não-cumulatividade (a qual, conforme dito, ainda depende de regulamentação, mas, a princípio, terá abrangência maior do que o crédito físico de ICMS, por exemplo).

Quanto aos consumidores finais, entretanto, não passíveis de aproveitamento de créditos de não-cumulatividade, tem-se que a Reforma Tributária, a princípio, tende a manter o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, não havendo indícios de uma alteração no perfil da carga tributária total brasileira, fortemente centrada no consumo, com o agravante da introdução do Imposto Seletivo no Sistema Tributário Nacional.

Por fim, quanto ao baixo custo administrativo da arrecadação e cobrança dos novos tributos, ainda será necessário verificar como se dará a regulamentação e a implantação de diversos pontos da reforma tributária, principalmente, o *split payment*.

Se bem pensada e bem executada, tal inovação pode reformular a forma de fiscalização e arrecadação de tributos no Brasil, principalmente em caso de sucesso de implantação do *split* inteligente. Em caso de sucesso da ferramenta, o *split payment* funcionará como uma dupla garantia: servirá como garantia de adimplemento do tributo ao adquirente, que terá assegurado o direito ao creditamento quando da liquidação financeira da operação e servirá como garantia à higidez financeira do novo sistema tributário nacional, principalmente ao Comitê Gestor do IBS (Projeto Tributação no Século XXI, 2024).

Por outro lado, como dito, se mal executado, pode gerar o colapso da economia nacional, com severos impactos sobre as cadeias econômicas.

Além disso, é importante verificar como se dará a relação entre as fiscalizações.

Em tese, todos os entes (União, Estados e Municípios) ainda terão competência para fiscalizar e lançar os tributos que lhe cabem, dentro de suas respectivas esferas de competência. Entretanto, com a superposição de hipóteses de incidência de IBS e CBS, que se diferenciam, basicamente, pela alíquota, corre-se o risco de o contribuinte sofrer diversas fiscalizações com o mesmo objeto, o que pode ser aprimorado com um efetivo trabalho de cooperação e compartilhamento de informações entre os entes federados.

A OCDE incluiu a análise da Reforma Tributária no relatório *Economic Survey Brazil 2023*, divulgado em 18 de dezembro de 2023, dias antes da promulgação da EC nº 132/2023 no Congresso Nacional, mas já posteriormente à aprovação da proposta em ambas as casas legislativas.

A OCDE (2023, p. 35) também ressaltou que a adoção de um IVA bem estruturado alinha o Brasil às melhores práticas da organização e reduz os impactos do sistema tributário nas decisões de produção e fornecimento no país:

The adoption of a unified value-added tax instead of the current multiple consumption taxes would align Brazil with OECD best practices and reduce distortions. The benefits of a well-designed VAT include its neutrality for production and sourcing decisions as long as the VAT is guided by the destination principle. Current discussions should avoid replicating a regime of broad exemptions over a long period, which would undermine the expected gains from the reform. Moreover, using new digital payment and identification systems could be explored to include a targeted social benefit dimension in the reform. For instance, low-income households and the beneficiaries of social transfers could be granted a reduced VAT rate for limited purchases of essential goods using a combination of identification instruments, including the PIX payment system¹⁸.

Com base em todo o exposto acima, depreende-se que, embora ainda haja diversos pontos pendentes de regulamentação e implantação no âmbito da Reforma Tributária, o que impede ou dificulta uma análise mais precisa das consequências dela advindas, ela representa um avanço na modernização do Sistema Tributário Nacional, principalmente sob a ótica da redução da complexidade tributária brasileira.

¹⁸ Tradução livre: “A adoção de um imposto sobre valor agregado unificado em vez dos atuais múltiplos impostos sobre consumo alinharia o Brasil às melhores práticas da OCDE e reduziria distorções. Os benefícios de um IVA bem projetado incluem sua neutralidade para decisões de produção e fornecimento, desde que o IVA seja orientado pelo princípio do destino.

As discussões atuais devem evitar replicar um regime de amplas isenções por um longo período, o que comprometeria os ganhos esperados da reforma. Além disso, poderia ser explorado o uso de novos sistemas de pagamento e identificação digitais para incluir uma dimensão de benefício social direcionado na reforma. Por exemplo, famílias de baixa renda e beneficiários de transferências sociais poderiam receber uma alíquota reduzida do IVA para compras limitadas de bens essenciais, utilizando uma combinação de instrumentos de identificação, incluindo o sistema de pagamento PIX.”

CONCLUSÃO

Este trabalho demonstrou que a Análise Econômica do Direito fornece um quadro teórico robusto para entender como o sistema tributário influencia a eficiência das empresas brasileiras e o ambiente de negócios.

À luz da Análise Econômica do Direito, demonstrou-se, no presente trabalho, que a neutralidade tributária, apesar de muito citada sob a perspectiva jurídica, não é verificada sob a perspectiva econômica do tributo.

Os tributos, apesar de fundamentais para o desenvolvimento da sociedade civilizada, distorcem o sistema de preços de mercado, impactando os arranjos econômicos e o equilíbrio entre oferta e demanda, ineficiência esta que é conhecida como “peso morto da tributação”.

Verificaram-se, entretanto, algumas características capazes de reduzir o impacto da tributação na eficiência econômica e no sistema de preço vigentes em determinado Estado tributante, quais sejam: a) base grande de contribuintes; b) regras simples e objetivas (baixo custo de conformidade); c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica; d) isonômico; e e) baixo custo administrativo.

Um sistema tributário norteado pelas características acima acarretaria o que se denomina de “tributação ótima”.

Para fins de análise de compatibilidade da tributação brasileira sobre empresas atualmente vigente com as características supracitadas, foi feito um detalhamento dos tributos comumente incidentes sobre as atividades econômicas desenvolvidas por pessoas jurídicas.

Para além disso, foram utilizados dados acerca do arranjo tributário atualmente vigente no Brasil constantes de relatórios internacionais, como os *Doing Business 2020* e o *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, ambos elaborados pelo Banco Mundial, *The Global Competitiveness Report*, resultado de estudos do Fórum Econômico Mundial, e o *IMD World Competitiveness Ranking*, de autoria do Instituto Internacional para Desenvolvimento de Gestão.

A partir da conjugação do detalhamento dos tributos incidentes sobre as atividades empresariais nacionais com os dados fornecidos pelos relatórios acima, alcançaram-se algumas conclusões.

A primeira delas é que a carga tributária total brasileira se adequa às práticas internacionais adotadas pelos países da OCDE, sendo a média brasileira, inclusive, menor do que a média dos referidos países, considerado o período entre 2012 e 2022.

Com a segmentação da carga total, para se possibilitar a verificação da tributação incidente sobre as empresas nacionais, identificou-se que tais entidades são responsáveis por dois terços da arrecadação total do país, montante que equivale a aproximadamente um quinto do PIB nacional.

Foi possível verificar, portanto, que, embora a carga tributária total brasileira esteja em patamares adequados às práticas internacionais, o sistema tributário brasileiro onera sobremaneira as pessoas jurídicas, ou seja, as empresas nacionais, principalmente no que se refere à renda, aos bens e serviços produzidos e à folha de salários.

No que tange à complexidade tributária, ou seja, à complexidade do processo de apuração, declaração e recolhimento de tributos, os números demonstram com clareza que a legislação brasileira impõe um dos sistemas tributários mais morosos e custosos do mundo. Tais características, inclusive, impulsionam o sucesso do regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional no país.

Diante dos dados levantados acerca da tributação incidente sobre as pessoas jurídicas no Brasil e a confrontação com os critérios elencados para uma tributação eficiente, identificou-se o que quanto à amplitude da base de contribuintes, o sistema tributário atual apenas o atende em relação à tributação da renda das pessoas jurídicas e, parcialmente, quanto ao PIS, à COFINS, e à Contribuição Previdenciária Patronal, não havendo atendimento quanto ao IPI, ao ICMS e ao ISS.

Quanto ao custo de conformidade, como ressaltado, o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, sendo demasiadamente custoso e moroso.

No que tange à incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica, tem-se que este não foi o norte da criação do Sistema Tributário Nacional, guiado pela influência política dos setores econômicos e pela necessidade de atender a essencialidade dos produtos.

Isso moldou profundamente a estrutura econômica do país.

Quanto à isonomia, tem-se que a diversidade de regimes tributários no Brasil decorrente de uma tributação segmentada frequentemente resulta em violações da isonomia tributária, com diferentes setores econômicos sofrendo tributações distintas, o que impacta os arranjos empresariais e influencia diretamente a economia nacional.

Por fim, verificou-se que a complexidade do sistema tributário brasileiro implica altos custos de fiscalização e administração, gerando a necessidade de investimentos públicos substanciais, não apenas para gestão tributária, mas também para suportar os custos da litigiosidade tributária (administrativa e judicial).

O trabalho avançou, ainda, sobre a Emenda Constitucional nº 132/2023, comumente denominada de Reforma Tributária, cuja regulamentação infraconstitucional ainda está pendente na data de conclusão deste trabalho.

Apesar da ausência de regulamentação, foi feita a análise dos principais pontos de inovação trazidos pela Reforma, bem como de alguns pontos do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, atualmente em tramitação no Congresso Nacional e que tem como escopo regulamentar a Reforma Tributária.

Verificou-se que a principal diretriz da Emenda Constitucional nº 132/2023 foi a redução da complexidade tributária, com a busca de um regime único de tributação, apesar da existência de exceções ao regime comum.

Outra diretriz da Reforma Tributária foi a busca pela não-cumulatividade, com o objetivo de desonerar as cadeias produtivas que, atualmente, estejam sujeitas ao regime cumulativo.

No que tange à carga tributária com a vigência da Reforma, apontou-se que, somente após a completa especificação dos detalhes que a Constituição Federal atribuiu às leis complementares e ordinárias e depois de um período de experimentação do novo sistema tributário, será possível compreender claramente os impactos da Reforma Tributária na carga tributária brasileira, apesar de se identificar uma tendência de majoração de carga tributária.

Foi realizada a análise da reforma tributária à luz dos critérios para a tributação “ótima”.

Identificou-se que houve um alargamento da base de contribuintes da tributação sobre o consumo, substituindo tributos de incidência setorial (ICMS e ISS, por exemplo) por tributos de incidência ampla e, quanto possível, uniforme.

Além disso, quanto ao custo de conformidade, identificou-se que a reforma tributária buscou reduzir a complexidade tributária no país, uniformizando a legislação da tributação sobre o consumo, apesar de os regimes diferenciados previstos na Reforma serem elementos geradores de complexidade. Ainda assim, o novo sistema tributário tende a ser menos complexo do que o então vigente.

No que tange à incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica, a Reforma Tributária buscou a uniformização de alíquotas, com regimes diferenciados específicos, principalmente para produtos e serviços essenciais, não se verificando o atendimento a este requisito.

Apontou-se no curso do trabalho, entretanto, que, em uma sociedade desigual e democrática, o atendimento a este requisito é difícil, principalmente diante do risco de onerosidade excessiva sobre a população de menor renda.

A respeito da isonomia, a Reforma Tributária pode ser avaliada sob duas óticas: pela perspectiva dos integrantes das cadeias econômicas e pela ótica dos contribuintes.

Para os integrantes da cadeia, a reforma promove a neutralidade tributária intra-cadeia, especialmente através da ampliação da não-cumulatividade. Contudo, para os consumidores finais, que não se beneficiam de créditos de não-cumulatividade, a reforma mantém a natureza regressiva da tributação sobre o consumo, sem mudanças significativas no perfil da carga tributária, que é predominantemente focada no consumo e tende a ser agravada com o Imposto Seletivo.

Por fim, quanto ao baixo custo de arrecadação e cobrança, a simplificação do sistema tributário tende a reduzir tais despesas, principalmente se a implantação do *split payment* for bem-sucedida no Brasil e houver um trabalho focado na cooperação e compartilhamento de informações entre os entes federativos.

Concluiu-se, então, que, embora a pendência da regulamentação da Reforma Tributária impacte a análise feita no presente trabalho, a Emenda Constitucional nº 132/2023 tende a representar um relevante avanço na modernização do Sistema Tributário Nacional, principalmente sob a ótica da redução da complexidade tributária brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACSP – Associação Comercial de São Paulo. **Impostômetro**. 2024. Disponível em: <https://impostometro.com.br/home>. Acesso em: 10 set. 2024.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia M. Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2023. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>. Acesso em: 5 abr. 2024.

AMARAL, Gustavo; MELO, Danielle. Há Direitos Acima dos Orçamentos? *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direitos fundamentais, orçamento e reserva do possível**. 2. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

APPY, Bernard. Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, dez. 2015. Disponível em: <https://interessenacional.com.br/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado/>. Acesso em: 21 mar. 2024.

APPY, Bernard; MAIA, Bento Antunes de Andrade; LONGO, Larissa Luzia. Reforma da tributação do consumo no Brasil: o imposto sobre bens e serviços. *In*: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; PORTO, Lais Khaled (Coord.). **Perspectivas e desafios das reformas tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 315-341.

ARAÚJO, Bruno César. Medidas para competitividade: fundamentos, críticas e abordagens alternativas. **Revista Economia & Tecnologia**, v. 4, n. 12, jun. 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277103884_Medidas_para_competitividade_fundamentos_criticas_e_abordagens_alternativas. Acesso em: 26 mar. 2024.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Constituições Brasileiras: 1891**. Brasília: Senado Federal; Ministério da Ciência e Tecnologia; Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 23. tiragem/revista e complementada, à luz da constituição de 1988 até a emenda constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies (English)**. Washington, D.C.: World Bank Group, 2019. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Economy Profile Brazil**. Washington, D.C.: World Bank Group, 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, D.C.: Banco Mundial, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.

BANCO MUNDIAL. Metodologia. **Pagamento de Impostos**. Washington, D.C.: Banco Mundial, 2024. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/methodology/paying-taxes>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BARRETO, Aires Fernandino. ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da Empresa A para as Empresas B e C: conceito de atividades preponderantes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 166, São Paulo, jul. 2009.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista De Direito Administrativo**, v. 240, Rio de Janeiro, 2005, p. 1–42. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v240.2005.43618>. Acesso em: 2 mar. 2024.

BARZOTTO, Luiz Fernando. **O positivismo jurídico contemporâneo: uma introdução a Kelsen, Ross e Hart**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 9. ed.. São Paulo: Atlas, 2011.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Cone Editora, 1995.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CDA nº 630/2015**. Brasília, 15 maio 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CDA%20630-2015.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Grupo de Trabalho da Reforma Tributária. **Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a Analisar e Debater a PEC nº 45/2019**. Brasília, 01 jun. 2023a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285102&filename=Tramitacao-REL%201/2023%20GTSTN. Acesso em: 03 jul. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Portal da Constituição Cidadã. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Diário da Assembleia Nacional Constituinte. **Suplemento nº 66, p. 218, 27 de maio de 1987**. Brasília, DF: 1987. Disponível em:

<https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/sup66anc27mai1987.pdf#page=218>. Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 68/2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, DF: 2024d.

Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108/2024**.

Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Brasília, DF: 2024e.

Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. Constituição [1824]. **Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)**. Rio de Janeiro, RJ: 1824. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 06 set. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 7.540, de 2 de agosto de 2011**. Institui o Plano Brasil Maior – PBM e cria o seu Sistema de Gestão. Brasília, DF: 2011a. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7540impress%C3%A3o.htm. Acesso em: 11 set. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: 2023d. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF: 1996a. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 11 set. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 11 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.** Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Brasília, DF: 1996b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9311.htm. Acesso em: 06 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm. Acesso em: 13 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: 2003a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 13 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor

Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm. Acesso em: 11 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Brasília, DF: 2011b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm. Acesso em: 11 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Diretoria de Modernização do Ambiente de Negócios. Secretaria de Modernização Institucional e Regional. Secretaria Especial de Modernização do Estado. **Relatório Executivo**: Projeto *Doing Business*. Brasília, fev. 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/noticias/2021/novembro/divulgado-relatorio-executivo-sobre-o-ranking-doing-business/RelatorioExecutivov2.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**: dezembro de 2023. Brasília, 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2023/analise-mensal-dez-2023.pdf/view>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2022**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, dez. 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números do Simples Nacional de 2015 a 2019: tabelas**. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/simples-nacional/grandes-numeros-do-simples-nacional-de-2015-a-2019-tabelas/view>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, DF: 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15123&visao=compilado>. Acesso em: 13 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 404**, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Brasília, DF: 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=15304>. Acesso em: 13 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2023**. Brasília, 2024b. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 02 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Uso de tecnologia inteligente é uma das principais características do split payment, ressalta Appy**. Brasília, 13 jun. 2024c. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/junho/uso-de-tecnologia-inteligente-e-uma-das-principais-caracteristicas-do-split-payment-ressalta-appy>. Acesso em: 02 ago. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília, 2023c. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20-%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2024.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O Conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma tributária: IPEA-OAB/DF**. Rio de Janeiro: IPEA; OAB/DF, 2018. p. 191-198. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34. ed. ver., atual. e ampl.. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed.. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. *In*: TIM, Luciano Benetti *et al.*. **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do direito tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 183-207.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. *In*: TIM, Luciano Benetti *et al.*. **Direito & Economia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional – Modelo Constitucional de Tributação Pós-Reforma Tributária**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

CASSI, Guilherme Helfenberger Galino; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os custos de transação no contrato de integração. **Revista da AJURIS - QUALIS A2**, v. 41, n. 136, 2014. Disponível em: <https://www.revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/361>. Acesso em: 1 ago. 2024.

CNOSSSEN, Sijbren. **The Economics os Excise Taxation**. International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies. Atlanta: Georgia State University, 2010. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1018.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 6. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COULON, Fabiano Koff. Critérios de quantificação dos danos extrapatrimoniais adotados pelos Tribunais brasileiros e a análise econômica do Direito. *In*: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & Economia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

DORNELLES, Francisco. O sistema tributário na constituição de 1988. *In*: DANTAS, Bruno *et al.* **Constituição de 1988**: o Brasil 20 anos depois. Brasília: Senado Federal; Instituto Legislativo Brasileiro, 2008.

ESTRADA, Daniela Duque; FERREIRA, Amanda Zaidan Silva. **CPRB: o que é e como é calculada**. JOTA, 16 de maio de 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/cprb-o-que-e-e-como-e-calculada-16052024>. Acesso em: 25 mai. 2024.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM**, v. 11, n. 1, 2016, p. 49-70. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>. Acesso em: 02 mar. 2024.

FORTES Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**, v. 14, Londrina, 2010, p. 235-253. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753>. Acesso em: 03 mar. 2024.

Friede, Reis. Considerações sobre o juspositivismo. **Revista Direito em Debate**, v. 26, n. 48, 2017, p. 84-116. Disponível em: <https://doi.org/10.21527/2176-6622.2017.48.84-116>. Acesso em: 24 jul. 2024.

GICO JR., Ivo T.. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2010, p. 7-33. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 02 set. 2024.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: Uma Perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 4, n. 1, 2013, p. 79-102. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/4%20EALR%2079>. Acesso em: 05 set. 2024.

GONÇALVES, Robson. Os desafios do Brasil no ranking internacional da competitividade. **Conjuntura da Construção**, v. 15, n. 3, set. 2017, p. 15-17. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cc/article/view/77558/74285>. Acesso em: 26 mar. 2024.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil – contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

IMD – INTERNATIONAL INSTITUTE FOR MANAGEMENT DEVELOPMENT. **IMD World Competitiveness Booklet 2023**. Disponível em: <https://imd.cld.bz/IMD-World-Competitiveness-Booklet-2023>. Acesso em: 03 abr. 2024.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

LIBÂNIO, Ana Tereza Pereira. **Eficiência e equidade: impactos econômicos de uma reforma tributária com Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)**. Dissertação (Mestrado em Economia), Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Universidade Federal de Minas Gerais, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/41764/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Ana%20Tereza%20-%20Vers%c3%a3o%20Final.pdf>. Acesso em: 02 set. 2024.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. trad. Magda Lopes; Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed.. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2020.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual.. São Paulo: Noeses, 2020.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

NAZAR, Nelson. **Direito Econômico**. 2. ed.. Bauru: EDIPRO, 2009.

NUSDEO, Fábio. **Fundamentos para uma codificação do direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

PROJETO TRIBUTAÇÃO NO SÉCULO XXI. **Observatório da Reforma Tributária**. YouTube, 24 de julho de 2024. Disponível em:
<https://www.youtube.com/watch?v=sXrF5iO1GDw>. Acesso em: 02 ago. 2024.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. **Mechanisms for the effective collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em:
<https://doi.org/10.1787/5269dc5a-en>. Acesso em: 02 set. 2024.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. **OECD Economic Surveys: Brazil 2023**. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em:
<https://doi.org/10.1787/a2d6acac-en>. Acesso em: 23 jul. 2024.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. Selected Excise Duties in OECD Countries. *In*: OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends**. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em:
<https://doi.org/10.1787/d52f3ee4-en>. Acesso em: 21 jul. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PERNAMBUCO. **Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, agrupando em um único texto normativo as normas previstas em lei sobre a matéria. Recife, PE: 2016. Disponível em:
https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm#art15. Acesso em: 12 set. 2024.

PISCITELLI, Tathiane. Justiça fiscal como requisito inafastável do estado de direito: uma análise do caso brasileiro. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018.

RIBEIRO, Marcelo *et al.*. **Parecer final da reforma tributária inclui trava para alíquota em 26,5%**. Valor Econômico, 10 jul. 2024. Disponível em:
<https://valor.globo.com/politica/noticia/2024/07/10/parecer-final-da-reforma-tributaria->

inclui-dispositivo-para-limitar-aliquota-padrao-em-265percent.ghtml. Acesso em: 11 jul. 2024.

ROCHA, Sergio André. **Reforma tributária e o imposto seletivo**. ConJur, 28 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>. Acesso em: 20 jul. 2024.

RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito: uma Introdução**. Coimbra: Almedina, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. **Crítica construtiva sobre o supérfluo Imposto Seletivo da PEC 45-A**. ConJur, 07 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-07/justica-tributaria-critica-construtiva-superfluo-imposto-seletivo-pec45/>. Acesso em: 20 jul. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, v. 27, n. 1, mar. 1987. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901987000100005>. Acesso em: 19 mar. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Os Impactos do Simples Nacional**. Estudo Especial, 14 set. 2017. Disponível em: [https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/37c9149d4523a683d0dca8090799fb78/\\$File/7760.pdf](https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/37c9149d4523a683d0dca8090799fb78/$File/7760.pdf). Acesso em: 12 set. 2024.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3. ed.. New York City: W. W. Norton & Company, 2000.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 783.509/SP**. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Primeira Turma. Julgado em: 19 out. 2010. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, n. 220, 16 nov. 2010a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616749>. Acesso em: 12 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 835.104/RJ**. Relator: Min. AYRES BRITTO. Segunda Turma. Julgado em: 07 fev. 2012. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, n. 56, 16 mar. 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur206193/false>. Acesso em: 12 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 446.003/PR**. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Segunda Turma. Julgado em: 30 maio 2006. Publicado em: Diário da Justiça, 04 ago. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92409/false>. Acesso em: 12 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 704815/SC**. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Tribunal Pleno. Julgado em: 08 nov. 2023. Publicado em: Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito, Diário da Justiça Eletrônico, s/n, 11 dez. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773359198>. Acesso em: 12 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Brasília, DF: 04 fev. 2010b. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf. Acesso em: 12 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. Tema de Repercussão Geral nº 69. *Leading Case* RE nº 574.706/PR. Min. CÁRMEN LÚCIA, Plenário Virtual. Data da Repercussão Geral: 25 abr. 2008. Data do Trânsito em Julgado: 29 set. 2021. Brasília, DF: 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=69>. Acesso em: 24 set. 2024.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 214**. *Leading Case* RE nº 582.461/SP. Min. GILMAR MENDES, Plenário Virtual. Data da Repercussão Geral: 23 out. 2009. Data do Trânsito em Julgado: 15 set. 2011. Brasília, DF: 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=214>. Acesso em: 12 set. 2024.

STJ – Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp nº 979.737/MG**, relator: Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 22 ago. 2017. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 28 ago. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201602368020&dt_publicacao=28/08/2017. Acesso em: 11 set. 2024.

STJ – Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 830.495/RS**, relator: Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17 out. 2006. Diário de Justiça, Brasília, DF, 23 nov. 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600375207&dt_publicacao=23/11/2006. Acesso em: 11 set. 2024.

STJ – Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 495**, aprovada em 24. Mar. 2012. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 28 mar. 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27495%27.num.&O=JT>. Acesso em: 11 set. 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. To Split or not to Split: o “Split Payment” como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 40, n. 50, 2022, p. 27-46. São Paulo: IBDT, 2022. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 02 set. 2024.

TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. São Paulo: Atlas, 2012.

VARIAN, Hal R. **Intermediate microeconomics with calculus: a modern approach**. 9. ed.. New York City: W. W. Norton & Company, 2014.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão nº 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5085543/mod_resource/content/1/Trib%202018%20-%20A%20evoluc%CC%A7a%CC%83o%20do%20sistema%20tributa%CC%81rio%20brasileiro%20ao%20longo%20do%20se%CC%81culo-%20anotac%CC%A7o%CC%83es%20e%20reflexo%CC%83es%20para%20futuras%20reformas.pdf. Acesso em: 16 mar. 2024.

VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thaís Veiga. **Por que o imposto seletivo deve integrar as bases de cálculo do IBS e da CBS?**. JOTA, 06 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/por-que-o-imposto-seletivo-deve-integrar-as-bases-de-calculo-do-ibs-e-da-cbs-06112023>. Acesso em: 21 jul. 2024.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2019 – Ano de referência 2018**. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: <https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/344b387e-abaf-43c5-a832-f85c9379c3f3/content>. Acesso em: 24 jul. 2024.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 13. ed.. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Marco André Ramos. **Direito Tributário Definitivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

VINHOSA, Érico. Dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. *In*: GODOI, Marciano; ROCHA, Sérgio. **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

WORLD ECONOMIC FORUM; SCHWAB, Klaus. **The Global Competitiveness Report 2019**. Insight Report. Cologny: World Economic Forum, 2019. Disponível em: https://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf. Acesso em: 01 abr. 2024.