

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ISABELLE CRISTINNE MORAIS

**A CONSTRUÇÃO DO IVA DUAL BRASILEIRO FRENTE À OPORTUNA
ADEQUAÇÃO ÀS DIRETRIZES DA OCDE**

FRANCA

2025

ISABELLE CRISTINNE MORAIS

**A CONSTRUÇÃO DO IVA DUAL BRASILEIRO FRENTE À OPORTUNA
ADEQUAÇÃO ÀS DIRETRIZES DA OCDE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, vinculado à linha de pesquisa “Cidadania Social e Econômica e Sistemas Normativos”, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre, sob orientação do Professor Doutor Daniel Damasio Borges.

FRANCA

2025

M827c

Morais, Isabelle Cristinne

A construção do IVA dual brasileiro frente à oportuna adequação às diretrizes da OCDE / Isabelle Cristinne Moraes. -- Franca, 2025
219 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista (UNESP),
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca

Orientador: Daniel Damasio Borges

1. IVA Dual brasileiro. 2. Diretrizes da Organização para a
Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. 3. Harmonização fiscal.
I. Título.

IMPACTO POTENCIAL DESTA PESQUISA

O benefício que esta pesquisa poderá oferecer à sociedade, no âmbito científico, é de proporcionar a análise de um cenário que está em curso, qual seja, a entrada do Brasil à OCDE e a implementação da Reforma Tributária brasileira sobre o consumo, na qual se discute sobre o Imposto de Valor Agregado Dual previsto pela reforma se mostra como uma efetiva conformidade com as diretrizes impostas como de observância pela organização econômica.

Mediante a análise crítica dos princípios que regem o modelo de IVA da OCDE e sua relação com o IVA dual brasileiro, a presente dissertação contribui para o aprofundamento do debate quanto os esforços de concretização dos princípios que regem o Estado Democrático de Direito brasileiro aplicáveis ao âmbito tributário.

Neste cenário, investiga-se sobre um real avanço normativo e/ou de governança internacional para o sistema fiscal brasileiro, sobretudo considerando que o impacto social se vislumbra das repercussões que o estudo acadêmico possui na formulação de políticas públicas, no tocante ao cabimento, justificação e adequação das alterações normativas, entre semelhanças e divergências com o modelo de IVA da OCDE.

POTENTIAL IMPACT OF THIS RESEARCH

The benefit that this research may offer to society, within the scientific realm, lies in providing an analysis of an ongoing scenario, namely Brazil's accession to the OECD and the implementation of the Brazilian Tax Reform on consumption. The discussion concerning the Dual Value-Added Tax (VAT) proposed by the reform emerges as an effective compliance with the directives mandated for observance by the economic organization.

Through a critical analysis of the principles governing the OECD VAT model and its relationship with the Brazilian dual VAT system, this dissertation contributes to deepening the debate regarding the efforts to concretize the principles underpinning the Brazilian Democratic State of Law as applicable to the tax field.

Within this context, the study investigates whether there is a real normative and/or international governance advancement for the Brazilian tax system, especially considering that the social impact derives from the repercussions academic research has on public policy formulation, concerning the appropriateness, justification, and adequacy of the normative changes, alongside similarities and divergences with the OECD VAT model.

ISABELLE CRISTINNE MORAIS

**A CONSTRUÇÃO DO IVA DUAL BRASILEIRO FRENTE À OPORTUNA
ADEQUAÇÃO ÀS DIRETRIZES DA OCDE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, inserto na área de concentração "Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania", vinculado à linha de pesquisa “Cidadania Social e Econômica e Sistemas Normativos”, sob orientação do Professor Doutor Daniel Damasio Borges.

Data da Defesa: 19 de setembro de 2025.

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. Dr. Daniel Damasio Borges

1º Examinador: Prof. Dr. Bruno Bastos de Oliveira

2º Examinador: Profa. Dra. Karoline Lins Câmara Marinho de Souza

Franca, 25 de agosto de 2025.

*A Deus, quem não só me concede sonhos grandiosos,
mas exatamente o quanto necessário para realizá-los.*

AGRADECIMENTOS

Um dia meu pai saiu, sozinho, do interior do Rio Grande do Norte para o interior de São Paulo em busca de um sonho, ou melhor, um chamado. Ele me disse que, quando falou para o seu pai, ele o deu uma nota de 2 reais para ajudá-lo. A verdade é, do mesmo modo que a fé move montanhas, foi por meio dela que meu pai se mudou e se formou em teologia. Minha mãe renunciou um sonho há quase trinta anos, e por vinte anos manteve ele guardado, não sacrificado, para cuidar da família. Ela não esqueceu nem desistiu do que almejava, e quando viu condições estáveis para tanto, contra todos os contras, iniciou e terminou a graduação de psicologia, com louvor. Quarenta anos separa a história do meu pai da minha, e quase dez anos da minha mãe da minha. E dessa vez, eu tinha o hoje, e muito mais que um sonho.

Poderia falar dos recursos, de como eles fizeram o possível, e rogaram a Deus no impossível, para me proverem financeiramente. Não consigo quantificar quanto foi investido em passagens de ônibus, em *airbnbs*, e em refeições. Mas não foi isso que fez a diferença. Por mais que cada passagem tenha sido individual, eles embarcaram comigo nesse sonho, de mente e coração, e assim, eu nunca estive sozinha. Em todos os perrengues rodoviários e de hospedagem, em todas as minhas inseguranças nas leituras e atividades acadêmicas, em todos os preconceitos velados que sofri, eu tinha vozes que me afirmavam continuamente que tudo daria certo.

Pai, se hoje eu amo ler, é porque você lia para mim todas as noites. As minhas leituras mudaram, mas elas são fruto do que você semeou. Obrigada por continuar sendo meu companheiro de escrita. Você é exemplo. Mãe, as pessoas dizem que nos parecemos, mas elas não imaginam o quanto. Minha sede de justiça, de inconformismo com o status quo, de fazer a diferença e de ser diferente, vem de você. Não conheço uma pessoa mais persistente, determinada, e batalhadora que você. Tudo que eu ainda não me pareço com você, é o que eu pretendo ser. Você me inspira a ser melhor, a dar meu melhor. Obrigada por ser quem firma meus pés no chão, me traz calma e me ajuda a seguir em frente. Ainda falando em família, agradeço também ao meu irmão, quem me ouviu tagarelar sobre as minhas aventuras e aprendizados, e me dizia que eu poderia ser quem eu quisesse ser, até mesmo o *yoda*. Dan, obrigada por acreditar em mim e sempre falar de mim com tanto orgulho, de forma que eu conseguia, também, acreditar em mim.

Dentro desse núcleo familiar tão especial, incluo meu namorado. Rafael, Deus sabe como eu precisava e ainda precisaria de você nesse processo. Como se eu fosse um trem em movimento, você saltou nessa jornada comigo. Todas as manhãs acordo com mensagens suas

com palavras de afirmação, e nas noites mais sombrias, eu ansiava pela chegada da manhã, para então poder ser renovada. Você fez de meu sonho o seu sonho, e não me deixou desanimar. Você esteve literalmente do meu lado na longa etapa da escrita, e nas manhãs, tardes, noites e madrugadas em frente à tela, descobri novas razões para te amar, e senti novas formas de ser amada. Obrigada pelos cafés superfaturados e principalmente aqueles por você coados, especialmente para mim, pelos doces, e elogios apesar dos quilos a mais. Obrigada pela paciência em meio ao meu estresse, falta de tempo, e *dates* repetidamente silenciosos no *starbucks*. Obrigada por enxugar minhas lágrimas, por chorar junto comigo, e nunca ter soltado minha mão.

Como se não bastasse o meu suporte familiar, eu também pude ser contemplada com mais. Me falaram que no mestrado, o momento da escrita da dissertação seria o mais solitário, e eu não poderia discordar mais. Ninguém pôde escrever por mim, de fato, mas tantas pessoas me fizeram companhia, me ajudaram a ter *insights*, me estimularam ou me confortaram, oraram, e em formas diversas, estiveram comigo e por mim.

Diante disso, agradeço a minha família de coração, Família Marques Souza, obrigada por me acolherem como se de sangue eu fosse. Em especial, Flávia, agradeço o cuidado até mesmo maternal que teve por mim, Mavi nem sabe quão abençoada é por tê-la como mãe. Agradeço aos meus amigos de Natal, em especial, Letícia, Ana e Felipe, aos meus amigos da UFRN, em especial, Marina, Cecília e Thairone, e amigos do Escritório, em especial, Gabriela e Mariana, todos vocês multiplicaram as alegrias e dividiram as tristezas desde o início comigo. Agradeço aos meus amigos da Advocacia paulista, em especial, Bruna, Emanuely, e Rafaela, à minha cunhada Isabella e suas madrinhas que roubei como amigas, Gabriela e Isabelle, aos meus amigos da igreja, em especial, Vitor, Lauriane, Maria e Gustavo, e ao meu amigo do programa, João Vitor, vocês fizeram toda a diferença nos meus dias úteis e inúteis.

Também sou muito grata ao corpo docente e à coordenação da Unesp, cuja dedicação de todos permitiu um ambiente propício para, mais uma vez, me apaixonar pelo ambiente acadêmico e pelo Direito. Ao meu orientador, Prof. Daniel, por sua disponibilidade, paciência, incentivo, e apoio contínuo. O senhor sempre soube o que dizer e como dizer em cada momento, oferecendo conselhos e críticas construtivas com sensibilidade e acolhimento. Ao Prof. Bruno, quem passei a admirar academicamente, e tive o privilégio de ser sua monitora, e ao Prof. José Carlos, quem também me oportunizou a experiência de tutoria.

Sobretudo, rendo graças a Deus, quem não só me concedeu um sonho audacioso, mas proveu tudo quanto o necessário para eu chegar até aqui.

*"Seja forte e corajoso!
Não tenha medo nem desanime,
pois o Senhor, o seu Deus,
estará com você por onde você andar"*
Josué 1:9

MORAIS, Isabelle Cristinne. A construção do IVA dual brasileiro frente à oportuna adequação às diretrizes da OCDE. 2025. 219 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, **Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”**, Franca, 2025.

RESUMO

A presente pesquisa tem o objetivo de analisar criticamente a adequação do sistema tributário brasileiro, com ênfase no modelo de IVA dual proposto na reforma tributária, às diretrizes e princípios do IVA estabelecidos pelo modelo proposto pela OCDE, requisito indispensável para a efetivação da entrada do Brasil à organização. Para esse fim, a análise se desenvolve em três eixos, i) a exposição da origem e o modo de funcionamento da OCDE, expondo suas normas e princípios, ii) o panorama do estado da arte do sistema tributário brasileiro, sobretudo considerando a aprovação e implementação da reforma tributária do consumo 2023/2025, iii) o exame da adequação do sistema brasileiro às diretrizes da OCDE acerca da tributação sobre o consumo, realizando-se uma interpretação dos dispositivos da reforma tributária a partir do próprio texto constitucional. Ao final dos capítulos, o estudo pretende averiguar a existência de um processo de harmonização fiscal razoável que respeita os princípios da organização econômica sem perder de vista as balizas normativas constitucionais, como princípios, objetivos, direitos e deveres, e a realidade política, social e econômica do Brasil. Nesse sentido, a conclusão é de que a reforma tributária do consumo, seja de forma intencionalmente política ou não, avançou no processo de acessão à OCDE. Acerca de sua metodologia, a pesquisa se classifica de modo exploratória, realizando-se, com o devido rigor científico, cuja análise documental se efetiva por meio de uma abordagem qualitativa. Ademais, o método dedutivo se encontra presente, dado que se deriva da premissa que existem similaridades no IVA Dual implementado no sistema jurídico tributário e as diretrizes internacionais do modelo de IVA da OCDE. Assim, afasta-se a problematização de suposto afastamento proporcionado pelos regimes diferenciados, específicos e favorecidos de tributação ao confundi-los como óbices intransponíveis ao princípio da neutralidade e da consagração de um imposto de base ampla, considerando sua manutenção como instrumento de efetivação da Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: IVA Dual. OCDE. Diretrizes. Harmonização fiscal.

MORAIS, Isabelle Cristinne. A construção do IVA dual brasileiro frente à oportuna adequação às diretrizes da OCDE. 2025. 219 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, **Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”**, Franca, 2025.

ABSTRACT

This research aims to critically examine the adequacy of the Brazilian tax system, with emphasis on the dual VAT model proposed in the tax reform, in relation to the VAT guidelines and principles established by the OECD model – an indispensable requirement for Brazil's accession to the organization. To this end, the analysis is structured around three main axes: i) an overview of the origin and functioning of the OECD, including its norms and principles; ii) an assessment of the current state of the Brazilian tax system, particularly considering the approval and implementation of the 2023/2025 consumption tax reform; iii) an evaluation of the conformity of the Brazilian system with the OECD's consumption taxation guidelines, through an interpretative analysis of the tax reform provisions grounded in the Constitutional text itself. At the conclusion of each chapter, the study seeks to highlight the existence of a reasonable fiscal harmonization process that upholds the principles of the economic organization while respecting constitutional normative parameters such as principles, objectives, rights and duties, alongside Brazil's political, social, and economic realities. In this regard, the conclusion is drawn that, whether intentionally political or not, the consumption tax reform has advanced Brazil's accession process to the OECD. Methodologically, the research is classified as exploratory, conducted with due scientific rigor, employing a qualitative approach to document analysis. Moreover, a deductive method is present, derived from the premise that there are similarities between the dual VAT implemented in the Brazilian tax legal system and the international guidelines of the OECD VAT model. Thus, the study rejects the problematization of an alleged divergence caused by differentiated, specific, and favored tax regimes, which are misconstrued as insurmountable obstacles to the principle of neutrality and the establishment of a broad-based tax, considering their maintenance as an instrument for the effective implementation of the 1988 Federal Constitution.

Keywords: Dual VAT. OECD. Guidelines. Fiscal Harmonization.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: Artigo

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ASMC: Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

B2B: Business to Business

B2C: Business to Consumer

CadÚnico: Cadastro Único para Programas Sociais

CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços

CEE: Comissão Econômica Europeia

CFA: Committee on Fiscal Affairs

CPF: Cadastro de Pessoas Físicas

CRFB/98: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Cofins: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DIY: Do It Yourself

EC: Emenda Constitucional

EUA: Estados Unidos da América

FCBF: Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais

FNDR: Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

GATT: General Agreement on Tariffs and Trade

GST: Goods and Services Tax

IBS: Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IMF: International Monetary Fund

IOF: Imposto sobre Operações Financeiras

IPCA: Índice de Preços ao Consumidor

IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IS: Imposto Seletivo

ISS: Imposto sobre Serviços

IVA: Imposto sobre o Valor Agregado ou Impuesto al Valor Agregado

KIPF: Korea Institute of Public Finance

LC: Lei Complementar

MEI: Microempreendedor Individual

OCDE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OEEC: Organização para a Cooperação Econômica Europeia

OMC: Organização Mundial do Comércio

ONU: Organização das Nações Unidas

OSC: Órgão de Solução de Controvérsias

PcD: Pessoa com Deficiência

PEC: Projeto de Emenda Constitucional

PIB: Produto Interno Bruto

PIS: Programa de Integração Social

PROEX: Programa de Financiamento das Exportações

RST: Retail Sales Tax

Ss.: Seguintes

STF: Supremo Tribunal Federal

VAT: Value Added Tax

ZFM: Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO 1: RAÍZES E PRINCÍPIOS DA OCDE	21
1.1. DA CONCEPÇÃO DA INSTITUIÇÃO ECONÔMICA À SUA VIGENTE MULTIFACETADA ATUAÇÃO.....	22
1.2. O RIGOROSO PROCESSO DE ACESSÃO À ORGANIZAÇÃO.....	25
1.2.1 Imprescindível observância a normas e princípios internos.....	27
1.2.2 O roteiro de acesso do Brasil	33
1.2.3 Panorama atual de convergência Brasil-OCDE no âmbito fiscal.....	36
1.3 DIRETRIZES DA OCDE SOBRE O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO.....	40
1.3.1 Processo de cobrança escalonado e o Princípio da não-cumulatividade	46
1.3.2 Princípio do destino	51
1.3.3 Princípio da neutralidade	55
1.3.4 O ideal da alíquota única e da amplitude da base tributária	59
1.3.5 Princípios orientadores aplicáveis	63
1.3.6. A política desfavorável aos benefícios fiscais.....	66
CAPÍTULO 2: A RECONSTRUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ...	69
2.1 O IDEAL DO ESTADO FISCAL JUSTO E IGUALITÁRIO	70
2.1.1 Os princípios constitucionais aplicáveis à tributação	74
2.1.2 A estrutura tributária do consumo no Brasil.....	79
2.2. O DISTANCIAMENTO CONSTITUCIONAL: PRÉ-REFORMA DO CONSUMO.....	85
2.2.1 Fragmentação federativa e a guerra fiscal	90

2.2.2 Os custos da complexidade	93
2.2.3 O paradoxo dos benefícios fiscais	98
2.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (2023/2025)	104
2.3.1 Histórico, justificativas e procedimento	105
2.3.2 O modelo brasileiro do Imposto sobre Valor Agregado Dual.....	109
2.3.2.1 <i>A extrafiscalidade na reforma</i>	119
2.3.2.2 <i>A consagração de um mecanismo fiscal redistributivo</i>	123
2.3.2.3 <i>Regimes específicos, diferenciados e favorecidos</i>	124
2.3.3 Exclusão dos benefícios fiscais	130
CAPÍTULO 3: A ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÀS DIRETRIZES FISCAIS DA OCDE SOBRE CONSUMO	138
3.1 O INDISSOCIÁVEL ALINHAMENTO COM O TEXTO CONSTITUCIONAL	140
3.1.1 Neutralidade ‘à la’ brasileira	143
3.1.2 A luta contra a regressividade	145
3.1.3 Extrafiscalidade e arrecadação	149
3.2 BALANÇO COMPARATIVO ENTRE O IVA DUAL BRASILEIRO E O IVA MODELO DA OCDE	156
3.2.1 Convergências evidentes	157
3.2.2 A relação da base ampla com a alíquota uniforme	173
3.2.3 A realidade do IVA nos países-membros da OCDE	176
3.3 AS DISTORÇÕES NECESSÁRIAS NO PROCESSO DA HARMONIZAÇÃO.....	184
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	194
REFERÊNCIAS	199

INTRODUÇÃO

A carga tributária tem como finalidade precípua financiar as ações do Estado como prestador de serviços públicos essenciais, viabilizando a satisfação das necessidades dos cidadãos em áreas como saúde, segurança, educação e produção de emprego. É por meio dessa cobrança que se constitui o fundamento econômico que permite aos cidadãos um efetivo bem-estar social. Nesse escopo, o desenho do sistema tributário deve assegurar que esses recursos sejam arrecadados de forma justa e eficiente, equilibrando as necessidades do Estado e da sociedade.

Neste contexto, a busca por uma estrutura tributária que promova a justiça social e a eficiência econômica tem sido um desafio constante para os países ao redor do mundo, e o Brasil não tem como ser uma exceção. Em um contexto global, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) surge como uma referência para a construção de diretrizes institucionais e regulamentares robustas. Assim sendo, desde sua concepção, a organização tem desempenhado um papel crucial na definição de normas e boas práticas para a governança fiscal.

Como é cediço, a OCDE é uma das instituições internacionais cuja relevância se dá pelo seu objetivo precípua em potencializar o crescimento econômico e contribuir para o desenvolvimento de seus 38 (trinta e oito) países membros, e assim promovendo melhorias no bem-estar social de seus cidadãos. Inobstante esse escopo, a organização contribui ativamente na formulação de políticas públicas com diversos atores da sociedade globalizada, e inclusive países não-membros, e constrói padrões coletivos aptos a solucionar desafios globais.

Desta feita, tendo em vista que o Brasil tem se tornado um importante ator na economia globalizada, ganhando voz ativa apta a discutir questões e desafios relevantes, sua entrada como membro da OCDE se faz oportuna. Todavia, o processo de acesso à OCDE é metódico e envolve a avaliação e revisão de políticas diversas.

Em que pese o Brasil tenha formalizado um pedido de ingresso junto à OCDE para adentrar no quadro de países-membros em 2017, vislumbra-se o engajamento do Estado brasileiro à organização econômica desde 1994. Aliás, o país é um parceiro-chave ativo desde 2007. De todo modo, apenas em janeiro de 2022, houve a abertura de discussões, no Conselho da OCDE, a respeito da possibilidade de adesão do Brasil à organização econômica, no qual os trinta e oito membros analisaram o progresso do país em adotar aos valores, visão e prioridades. Feito isso, mais tarde, em junho de 2022, concluiu-se o Roteiro para a Adesão do Brasil à

Convenção da OCDE, no qual se preveem todos os termos e as respectivas condições que formam o processo para sua acessão.

Isto posto, para que o Brasil conclua o processo de acessão à OCDE e haja sua efetivação como país membro da Organização, realiza-se uma avaliação das políticas públicas brasileiras e do alinhamento do país às boas práticas internacionais, e elabora-se um roteiro de acessão, na qual se orienta os termos e condições a serem aderidos pelo Estado de forma pública e notória.

Em outras palavras, isto quer dizer que o Estado brasileiro deve, em sua organização política e econômica, bem como em seu ordenamento jurídico interno, observar as diretrizes comuns da organização econômica, na qual dentro delas, existem as políticas recomendadas pelo comitê fiscal, e de forma ainda mais específica, orientações a serem acolhidas quanto a necessárias mudanças, ou adaptações, na tributação do consumo.

À época, considerou-se que os impostos brasileiros aplicáveis ao consumo não eram compatíveis com a tributação recomendada pela OCDE, acarretando incerteza, dupla tributação ou, ao revés, tributação indesejada, diante de seu desenho e operacionalização divergente. A desconformidade normativa trazida à baila foi em relação à *“Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles”*, que traz consigo as Diretrizes Internacionais da OCDE sobre Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), sem prejuízo das orientações adicionais constantes dos relatórios conexos.

Neste cenário, a OCDE apontou que os fundamentos pelos quais a política fiscal brasileira se firma não eram adequados ante as diretrizes da OCDE. Por essa razão, para a devida acessão à organização, seria imprescindível a harmonização do ordenamento jurídico pátrio, especificamente tributário. Com isso, haveria a adoção de determinadas diretrizes com o fim de reduzir discrepâncias, o que não se confunde com a uniformização de um idêntico ou até mesmo único sistema tributário.

Ocorre que o supramencionado roteiro foi concluído ainda em 2022, e em 3 (três) anos, o sistema tributário brasileiro atravessou por diversas mudanças legais, razão pela qual a primeira análise se encontra defasada. Como principal destaque, após 40 (quarenta) anos de discussão, concretizou-se a reforma tributária brasileira sobre o consumo de 2023/2025, com a implementação do IVA Dual por meio da Emenda Constitucional n.º 132/2023, e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025.

De forma bastante sumária, o modelo adotado no Brasil substituiu cinco tributos principais sobre o consumo de bens e serviços, Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS), a

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por três tributos, Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), com manutenção adaptada do IPI.

A despeito de ser estruturado como um imposto único, o IVA Dual divide a arrecadação entre duas esferas de governo, sendo o CBS de competência federal e o IBS de competência dos estados, municípios e o Distrito Federal. Por um lado, há críticas sobre sua implementação, noutro, há elogios sobre seus avanços. Em todo caso, da análise dessa transformação, desde a exposição de motivos à leitura atenta das redações dos dispositivos legais alterados ou acrescentados ao sistema normativo, vislumbra-se que a reforma coincide temporalmente com o processo de acesso do país à OCDE suscitando questionamentos fundamentais sobre as tensões entre a harmonização internacional apregoada pela OCDE para entrada do Brasil como membro da organização, e preservação da autonomia constitucional nacional.

É bem verdade que existem aspectos idênticos ou semelhantes ao IVA modelo da OCDE, como a adoção dos princípios da neutralidade e não cumulatividade, processo de cobrança escalonado, tributação no destino, transparência e simplicidade, mas também existem diferenças relevantes, como o estabelecimento de regimes diferenciados e específicos, que ao proporcionarem alíquotas diferenciadas, são criticados como empecilhos de concretização do ideal da base ampla de incidência, e à própria neutralidade, princípios relevantes à organização econômica.

Neste diapasão, ainda que, de forma expressa, tenha ocorrido a exclusão dos benefícios fiscais, os simpatizantes do tipo ideal do IVA apontam que as diferenciações de alíquotas, com reduções que chegam a zero, revelam-se, na prática, como benefícios fiscais rechaçados pela organização, o que, por consequência, implica em um afastamento do caminho de conformidade fiscal necessário para acesso à OCDE.

Ora, sob a ótica da adequação, o extremismo é desarrazoado. Ainda, considerando a aplicação do modelo do IVA da OCDE em seus países-membros, é de se notar a adaptação dos princípios da tributação do consumo ideal de acordo com as necessidades socioeconômicas das populações de cada Estado Nacional.

Como há muito se profere, a tributação é um relevante instrumento de política socioeconômica que os governos possuem para promover a redistribuição de renda e a equidade. Assim, tendo em vista a concretização de princípios institucionais, bem como da justiça social fiscal, conceito que tem ganhado crescente relevância no debate público e acadêmico, especialmente em países com altos índices de desigualdade, como é o Brasil, é de

se ponderar se a observância desmedida das diretrizes da OCDE é necessária, ou ainda, se corresponde a um sistema tributário melhor.

De mais a mais, não se pode olvidar de que se trata de uma organização que, em tom informal, é conhecida como “clube dos ricos”. Assim, a despeito de vislumbrar cenários e resultados ideais em alguns de seus países membros, é indissociável a análise crítica quanto ao impacto que importa para o Estado fiscal na internalização cega de parâmetros irreais da OCDE no ordenamento jurídico tributário brasileiro, inclusive quanto ao mito da alíquota única e a utopia da neutralidade absoluta.

Com efeito, a presente pesquisa tem o objetivo de analisar criticamente a adequação do sistema tributário brasileiro, com ênfase no modelo de IVA dual proposto na reforma tributária, às diretrizes e princípios do IVA estabelecidos pelo modelo proposto pela OCDE, requisito indispensável para a efetivação da entrada do Brasil à organização.

A análise se desenvolve em três eixos, i) a exposição da origem e o modo de funcionamento da OCDE, expondo suas normas e princípios, bem como o modelo de IVA proposto para seus países-membros, ii) o panorama do estado da arte do sistema tributário brasileiro, explorando a concepção constitucional do Estado brasileiro, investigando o distanciamento da realidade principiológica, e a construção do IVA na reforma tributária do consumo 2023/2025, iii) o exame da adequação do sistema brasileiro às diretrizes da OCDE acerca da tributação sobre o consumo, desenvolvendo-se análise comparativa sistemática entre o IVA dual brasileiro e o modelo de IVA preconizado pela OCDE, demonstrando a viabilidade de harmonização fiscal que preserve especificidades constitucionais nacionais.

Propõe-se, no primeiro capítulo, uma melhor introdução à OCDE e seu papel na definição de normas e práticas globais, abordando sua origem, estrutura, propósitos, e ainda, sobre o rigoroso processo de adesão à organização, que inclui a observância ao seu padrão espalhado em diversas diretrizes. O capítulo finda com o essencial desdobramento das diretrizes internacionais da OCDE sobre o IVA, que estabelece o referencial teórico para analisar a conformidade da harmonização tributária brasileira. Para isso, elucida-se sobre o processo de cobrança escalonado e o princípio da não-cumulatividade, o princípio do destino, o princípio da neutralidade, o ideal da alíquota única e da amplitude da base tributária, os princípios orientadores aplicáveis, e a política desfavorável aos benefícios fiscais.

Em subsequência, o segundo capítulo analisa a relação entre a política fiscal brasileira e os princípios de justiça social, fundamentais para o Brasil enquanto Estado democrático de Direito. Para tanto, explora-se a ideia constitucional do Estado brasileiro e seu compromisso com a justiça social através da política fiscal, e enfatiza-se na perspectiva do contribuinte

enquanto um sujeito de direitos, desenvolvendo análise sistemática dos princípios constitucionais aplicáveis à tributação. Ao seguir para análise do estado da arte da tributação do consumo antes da reforma brasileira, examina-se o distanciamento entre os princípios constitucionais e a realidade do sistema tributário brasileiro anterior à reforma, diagnosticando as principais disfunções estruturais como a fragmentação federativa e a guerra fiscal, os custos da complexidade normativa, e o paradoxo dos benefícios fiscais.

Ainda neste capítulo, aborda-se sobre a reconstrução do sistema tributário do consumo, seu contexto e suas justificativas, como tentativa de superação das disfunções identificadas, centralizando-se no detalhamento da estrutura do modelo brasileiro de IVA dual, isto é, seus fundamentos normativos, a manutenção da extrafiscalidade, a consagração de mecanismo fiscal redistributivo, e reorganização pelos regimes específicos, diferenciados e favorecidos, com a exclusão dos benefícios fiscais tradicionais. Frise-se que toda reflexão permeia sobre o papel da política fiscal na promoção da equidade e na busca por maior justiça e transparência.

O terceiro capítulo se concentra em averiguar a adequação do IVA dual brasileiro legislado com o modelo de IVA recomendado pela OCDE, na medida em que proporcionalmente necessária as diretrizes da organização econômica. Inicialmente, estabelece-se o indissociável alinhamento com o texto constitucional como premissa fundamental de qualquer processo de harmonização fiscal, analisando a neutralidade, a luta contra a regressividade, e a articulação entre extrafiscalidade e arrecadação no modelo brasileiro.

A partir disso, desenvolve-se um exame de conformidade sobre os princípios estruturantes das diretrizes da OCDE, com a finalidade de averiguar se, dentre as convergências e as peculiaridades do modelo brasileiro, existe, ou não, um afastamento normativo, utilizando-se, inclusive, de um balanço comparativo com a prática tributária dos países-membros da OCDE, sem deixar de lado reflexões teóricas sobre as justificativas das adaptações às especificidades nacionais, em exercício legítimo da soberania fiscal.

No final desse capítulo, o estudo associa conceitos relativos à harmonização fiscal, considerando-se tratar de um processo que observa os princípios da organização econômica sem perder de vista as balizas normativas constitucionais, como princípios, objetivos, direitos e deveres, e a realidade política, social e econômica do Brasil. Nesse sentido, as considerações finais convergem na conclusão de que a reforma tributária do consumo, seja de forma intencionalmente política ou não, avançou no processo de acessão à OCDE.

Acerca de sua metodologia, a pesquisa se classifica de modo exploratória, realizando-se, com o devido rigor científico, cuja abordagem teórica se sustenta na pesquisa bibliográfica referente à temática elucidada, notadamente, da literatura acadêmica e institucional, que visa

fornecer uma compreensão aprofundada dos conceitos e contextos relevantes. Nesse viés, há a análise documental com uma abordagem qualitativa, de obras doutrinárias, artigos científicos, relatórios, recomendações, declarações, projetos, resoluções, instruções e legislações, de forma analítica-comparativa. Semelhantemente, pesquisas advindas de portais eletrônicos institucionais oficiais e de credibilidade reconhecida, compõem também o corpo teórico do trabalho. Para tanto, é feito uso de portais como Scholar Google, Repositórios universitários, Periódicos da CAPES e SciELO, dentre outros.

Destaca-se, no referencial teórico da pesquisa, a análise do roteiro de acesso do Brasil à OCDE de 2022, do texto constante na “*International VAT/GST Guidelines da OCDE de 2017*”, de estudos do *International Monetary Fund* e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, das disposições legais contidas na Emenda Constitucional n.º 132/2023 e na Lei Complementar n.º 214/2025, e ainda, os dados disponibilizados em Relatório da OCDE sobre a tributação do consumo de seus países-membros, qual seja o “*Consumption Tax Trends 2024 VAT/GST and Excise, Core design features and Trends: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*”. No âmbito da literatura jurídica, articula-se fundamentalmente em torno das contribuições de André Mendes Moreira, Bruno Bastos de Oliveira, Eric Castro e Silva, Fernando Facury Scaff, José Casalta Nabais, Luís Eduardo Schoueri, Marco Aurélio Greco, Martha Leão, Ricardo Varsano, Sérgio Rocha e Thomas Alastair.

O recorte temporal da análise se concentra na análise do panorama pré-reforma tributária, incluindo o momento de aprovação do Roteiro de Acesso à OCDE em 2022, até as alterações normativas ocorridas no período de 2023 a 2025, implementação legal, e não prática, da reforma tributária brasileira. O recorte espacial abrange o contexto político-jurídico brasileiro, o corpo normativo da OCDE, e a prática tributária de seus 38 países-membros, reconhecendo-se limitações inerentes à análise de reforma tributária em implementação cujos efeitos práticos ainda não podem ser integralmente avaliados, e do processo de acesso que envolve diversas temáticas.

Ademais, o método dedutivo se encontra presente, dado que se deriva da a premissa que existem similaridades no IVA dual implementado no sistema jurídico tributário e as diretrizes internacionais do modelo de IVA da OCDE. Nessa hipótese, considera-se que a reforma tributária brasileira de 2023/2025 representa exercício legítimo de harmonização fiscal, que preserva especificidades constitucionais nacionais, rejeitando tanto a subordinação acrítica aos padrões da OCDE quanto o isolamento normativo internacional. Assim, afasta-se a problematização de suposto afastamento proporcionado pelos regimes diferenciados,

específicos e favorecidos de tributação, considerando-os como instrumento de efetivação do texto constitucional.

Por derradeiro, importa registrar, para fins acadêmicos, que a temática da pesquisa se correlaciona à área de concentração “Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania” do Programa de Pós-Graduação em Direito por se situar no âmbito de uma sociedade complexa, contextualizada em uma economia globalizada, cujas políticas fiscais expressam – ou deveriam revelar – a concretização do Estado Democrático Social de Direito, isto no plano eminentemente ético da agenda internacional perseguido pela OCDE.

Nesse sentido, a pesquisa parte do equacionamento de relações jurídicas abertas para o campo do desenvolvimento jurídico, sem se olvidar do respeito aos direitos sociais inerentes à tributação, e presentes no status da cidadania, figurados pelo contribuinte-cidadão. De mais a mais, o objeto do trabalho se relaciona à linha e projeto de pesquisa do orientador Prof. Dr. Daniel Damasio Borges, qual seja, o "Papel das Organizações Internacionais no Contexto da Globalização Econômica", ao trazer como objeto de análise a OCDE, que preconiza a justiça fiscal em seu conjunto de atividades a serem aderidas no plano normativo e prático pelos Estados-membros, ou *in casu*, potencial Estado-membro, como é o Brasil.

CAPÍTULO 1: RAÍZES E PRINCÍPIOS DA OCDE

Muito embora no momento pós primeira guerra mundial passou a se refletir que os direitos deveriam ser reconhecidos globalmente (Held, 1987), somente após a segunda guerra mundial, em um momento de reorganização da vida em sociedade, é que as organizações internacionais cativaram um protagonismo relevante em conectar os países, haja vista a emergência da resolução de conflitos por meios institucionais em favor da sobrevivência humana (Gaspardo, 2013). Contudo, esse não foi o único fator a proporcionar uma nova sistemática global. Não é possível esquecer da constante influência das atividades econômicas na sociedade.

A partir da exploração do mercado global, o isolamento nacional e regional foi substituído por um intercâmbio generalizado, gerador de uma interdependência entre os países diversos. Ora, por não existirem fronteiras no capitalismo, tanto a produção como o consumo se tornaram cosmopolitas (Rocha; Saraiva, 2021). Uma vez que as situações tributárias extravasaram os limites das fronteiras nacionais, o exercício do poder tributário deixou de ser uma manifestação nacional, submetida unicamente à política interna, para ser uma política externa dos Estados.

Ao desafiar o modelo originário de Estado-nação, a globalização culminou em um inevitável enfraquecimento do monopólio dos Estados. Nessas circunstâncias, a organização e governo dos países, em todos os seus vieses, jurídico, político e econômico, não possui condições de ser realizada sem interferência de outro poder, seja Estado, Organização ou ordem jurídica. Ou seja, emergiu a necessidade de efetiva governança, a qual pugna por múltiplas formas de cooperação e harmonização.

É necessário esclarecer que o conceito de governança e governo não se confunde, embora convirjam na referência a estruturas de comando, a governança é um fenômeno mais abrangente que o governo (Rosenau, 2003), o qual se restringe à condução de atribuições realizadas por meio de uma autoridade formal, com suporte de poder de polícia que serve em garantir a efetiva execução de políticas.

Noutro lado, utilizando-se do conceito de Jacques Chevallier (2009, p. 54), a governança pode ser melhor descrita como *“mecanismos complexos de interação que se desenvolvem, em diversos níveis (multilevel governance) entre um conjunto de atores, públicos e privados, e autônomos, visando a obter regras de jogo elaboradas coletivamente”*. Deste modo, as metas compartilhadas podem decorrer de responsabilidades legalmente prescritas ou não.

A governança global pode ser definida, também, como um processo contínuo de ações cooperativas pelas quais diversos atores – sejam pessoas ou instituições –, administram os problemas comuns e acomodam os interesses conflitantes (Comissão Sobre Governança Global, 1996).

Neste cenário, a centralidade presente no conceito tradicional da soberania estatal não encontra mais amparo pela via da governança, uma vez que os Estados, organizações, grupos econômicos passam a criar, alterar e transformar o Direito em conjunto, sem que seja necessário um específico endosso estatal para ratificar sua validade e efetividade (Alves, 2022).

Atualmente, no domínio da política fiscal não existe uma organização mundial que especificamente é competente para questões tributárias, como existe a Organização Mundial do Comércio, por exemplo. Neste cenário, a Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) em português, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) assume o papel institucional de liderança das pautas dessa área, o que faz por meio do Comitê dos Assuntos Fiscais.

A OCDE compreende que diante das transformações globais, no concernente ao Direito Tributário, os vários entes, Estados, organizações, grupos econômicos, passam a criar, alterar e transformar o Direito em conjunto. E para além disso, por meio de um caminho de governança traçado, compromissos jurídicos passam a ser também compromissos políticos.

Todavia, diferente do que se observa em outras organizações internacionais, da leitura dos documentos veiculados pela OCDE, a organização não tem pretensão de se tornar ‘universal’ em termos de extensão, seu objetivo é, na verdade, ser uma ‘rede global de política’ (em inglês, *global policy network*). Neste viés, almeja-se uma relevância tamanha de seu funcionamento, de modo que os padrões e políticas são estabelecidos em âmbito global, para além dos países-membros, que, no caso, são os formuladores dessas diretrizes.

1.1. DA CONCEPÇÃO DA INSTITUIÇÃO ECONÔMICA À SUA VIGENTE MULTIFACETADA ATUAÇÃO

Antes de se tornar a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, popularmente conhecida por meio de sua sigla, OCDE, a entidade internacional foi antecedida pela Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OEEC), formada em 16 de abril de 1948 para administrar o Plano Marshall, um programa de ajuda econômica dos Estados Unidos da América (EUA) e do Canadá para a reconstrução da Europa após a segunda guerra mundial (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

Ocorre que com o tempo, o foco da organização foi engrandecido, de modo a não mais se limitar à Europa, mas a incluir outros países desenvolvidos e em desenvolvimento. A Convenção que efetivou a transformação da OEEC na OCDE foi assinada no *Chateau de la Muette* em Paris, França, na data de 14 de dezembro de 1960, e sua vigência começou em 30 de setembro de 1961, ano de sua fundação (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d). A filiação da OCDE cresceu de 18 (dezoito) para 20 (vinte), e hoje conta com 38 (trinta e oito) membros, incluindo países da América Latina, Ásia e Pacífico.

Especificamente, a OCDE é formada pelos seguintes países: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coreia do Sul, Costa Rica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça, Turquia. Embora colabore com a organização desde a década de 90, o Brasil ainda não é um membro.

Atualmente, a OCDE é uma das mais importantes organizações internacionais na formulação de políticas públicas cujo objetivo é trazer melhorias à qualidade de vida global, notadamente, considerando o bem-estar econômico e social de seus cidadãos. Nesse viés, o ente trabalha com mais de 100 (cem) países e funciona como um fórum e centro de conhecimento para compartilhamento de dados, análises e melhores práticas em políticas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

É bem verdade que a Convenção da OCDE, complementada por dois protocolos, apregoa a busca pelo crescimento econômico, porém esse deve ser sustentável. Desse modo, o desenvolvimento se encontra entrelaçado com o esforço de enfrentar desigualdades, pobreza, e ainda de proteção do meio ambiente. Assim, governos e partes interessadas trabalham juntos, em comunidade, em prol de buscar soluções para os problemas convergentes, sejam sociais, econômicos, políticos ou ambientais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 1960).

O objetivo principal da organização se centraliza na definição de padrões internacionais de construção de sociedades e economias mais fortes, sustentáveis, inclusivas, e assim, justas. Destarte, todos os membros compartilham de ideais semelhantes, como princípios de mercado aberto e economia transparente, e assumem iguais compromissos, como de preservação da liberdade individual, de valorização da democracia e o Estado de Direito, de defesa dos direitos humanos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

É interessante apontar que em seus sessenta anos de existência, a OCDE ajudou não somente os seus membros, mas também países não membros. Dessa forma, é evidente que se consolidou como um ator multilateral confiável, de vital função na arquitetura de governança global.

Hoje, a organização é conhecida pela defesa da democracia, fortalecimento da transparência e confiabilidade das instituições públicas, no aprimoramento de políticas públicas, e ainda, melhoria de indicadores sociais e econômicos. Todos esses aspectos são extremamente condizentes com os fundamentos e objetivos presentes na Constituição Federal de 1988, e ainda, de forma mais precisa, na busca pela justiça fiscal.

A bem da verdade, é interessante apontar que a OCDE atua em temas tributários antes mesmo de sua criação formal, visto que a supramencionada OEEC que antecedeu e originou o Comitê Fiscal atual. Esse Comitê iniciou seus trabalhos com a busca de soluções para os conflitos que envolvem discussões de bitributação, e ao longo dos anos, expandiu sua agenda e atividades para outros assuntos tributários (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

As atividades da Organização se desenvolvem sobretudo por meio de análises e recomendações de políticas que se encontram baseadas em experiências empíricas, e redes de políticas globais. Inclusive, a OCDE reiteradamente colabora com grupos econômicos diversos, como a Parceria Deauville, a Cooperação Econômica Ásia-Pacífico, a Comissão da União Africana, o G7 e o G20, promovendo soluções multilaterais para desafios globais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

Aliás, as análises dessa organização internacional advêm de um vasto arcabouço documental, composto por mais de 500 (quinhentos) relatórios e pesquisas, mais de 5 (cinco) bilhões de dados divulgados anualmente, dentre os quais estão presentes fontes de estatísticas comparáveis, e ainda centenas de resumos de políticas e artigos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

Inobstante quase 4 (quatro) mil reuniões e eventos acontecerem ano após ano nos auspícios da OCDE, especialistas da organização – economistas, advogados, analistas políticos, entre outros experts – também trabalham diretamente com governos e sociedade civil de forma mais ampla, além de fornecerem continuamente consultas.

No concernente a sua estrutura organizacional, a OCDE possui um Secretário-Geral, um Conselho, um Secretariado, e vários Comitês. O Conselho é o órgão decisório, e é composto por um representante de cada País-Membro, bem como da União Europeia. O Secretariado possui mais de três mil e quinhentos funcionários de várias diretorias que funcionam na sua

sede, na capital Paris, na França. Por fim, os mais de 300 (trezentos) comitês propõem e desenvolvem padrões, avaliam dados e revisam ações de políticas de forma mais centralizada (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

Também existem direções corporativas e políticas com suas subdivisões internas. E ainda dentro do tema acerca de seu funcionamento interno, a OCDE possui documentos, normas e regras de governança, de procedimentos operacionais, questões orçamentais e financeiras, instruções de serviço e conduta.

Os padrões da OCDE formam uma expressão tangível do impacto concreto da organização internacionalmente, e são particularmente importantes no contexto do processo de adesão à organização. Isto ocorre porque quando um país deseja se tornar membro, ocorre uma avaliação técnica rigorosa dos candidatos em relação a conformidade com todos os instrumentos legais da OCDE. Para atingir esse fim, o ente traz recomendações específicas para que os países se alinhem aos padrões estabelecidos.

A despeito de tudo quanto já elucidado, não se pode deixar de mencionar que a OCDE é considerada como um "clube dos ricos". Assim, ao mesmo tempo que aderir ao ente contribui na abertura e dinamismo da economia nacional, por meio da atração de investimentos e criação de oportunidades empresariais – inclusive por meio do 'selo de boas práticas fiscais' –, persiste um custo, e a perda de autonomia em decisões econômicas, inclusive na necessária conformidade com diretrizes sobre a legislação tributária.

1.2. O RIGOROSO PROCESSO DE ACESSÃO À ORGANIZAÇÃO

É possível interpretar que a adesão à OCDE (1960, n.p.) se encontra entre os três objetivos principais do ente, presente logo no primeiro artigo da Convenção de sua instituição, *in verbis*: "[...] contribuir para uma expansão econômica sólida em países membros e não membros no processo de desenvolvimento econômico".

No entanto, como já mencionado, o processo de se tornar um membro da OCDE não é dotado de mera formalidade. O órgão dirigente da OCDE, representado pelo Conselho, abre discussões entre os membros sobre a deliberação de adesão com um país e fixa os termos, condições e processo para adesão. De forma geral, todos os países candidatos, também nomeados como membros em potencial, devem ter ciência, e anuência, do Relatório referente à organização e estrutura da OCDE, redigido justamente para os não-membros com ânimo de entrarem na organização.

Dentro do escopo de economia e governança pública, o cenário que se espera do país é:

1. Mercado aberto baseado em regras economia de mercado aberto, o que uma das evidências é o endosso aos princípios de governança corporativa; 2. Transparência fiscal e cooperação internacional, sob o qual pugna a aceitação do plano BEPS; 3. Sistema financeiro estável e transparente, e; 4. Abertura para acesso e compartilhamento de informações (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017b).

Sobre essa denominação, parceiros-chaves são países que participam ativamente das atividades diárias da organização, oferecendo perspectivas nas discussões políticas que participam em órgãos da OCDE, além de também estarem presentes em pesquisas regulares e serem incluídos em bancos de dados estatísticos. Esse envolvimento ajuda a aproximar, gradualmente, os Parceiros-chave aos padrões da OCDE. Além do Brasil, outras economias nesse mesmo *status* são Índia, Indonésia e África do Sul.

Como parceiro, o Brasil tem *status* de participante em comitês variados e em seus respectivos grupos de trabalho, como no Comércio e Agricultura, Governança Pública, Política Tributária, Assuntos Financeiros e Empresariais e Estatísticas. Nos outros comitês, o Brasil possui *status* de associado ou convidado.

Nesse ínterim, o Brasil promulgou, por meio do Decreto n.º 10.109, de 7 de novembro de 2019, o Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, firmado em Paris, na França, na data de 3 de junho de 2015, aprovado via Decreto Legislativo n.º 55/2019 (Brasil, 2019). Esse acordo estabelece os termos da parceria entre o país e a organização internacional.

Ainda em julho de 2017 o Brasil solicitou formalmente sua entrada como membro pleno do grupo. De todo modo, somente em janeiro de 2022, o Conselho iniciou as discussões de adesão com seis países candidatos à adesão à OCDE, entre os quais está o Brasil, parceiro-chave da organização desde 2007, e seu roteiro de adesão, que constam os requisitos a cumprir para efetivação do ingresso, foi adotado em reunião em junho de 2022. A partir do momento em que se tornar membro, o Brasil passará a ter voz na instituição e poder de voto, o que não possui hoje (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Com base no supracitado roteiro, a etapa inicial subsequente fora de entrega do Memorando Inicial, o qual se trata de um relatório de governo, que discorre sobre o nível de convergência da legislação nacional, das políticas públicas implementadas e das práticas, em geral, do Brasil em comparativo com os instrumentos legais da OCDE.

No Brasil, a adesão formal aos instrumentos ocorre por meio da assinatura pelo Comitê Gestor do Conselho Brasil - OCDE, que é composto pela Casa Civil, Secretaria de Governo,

Secretaria Geral, Ministério da Economia e pelo Ministério das Relações Exteriores. Em todo caso, o procedimento poderá levar de 3 (três) até 5 (cinco) anos para ser concluído. Atualmente, está finalizando seu terceiro ano.

Ao final, há o posicionamento por meio de uma Declaração Final, que será analisada em cotejo com os resultados do quanto analisado pelos comitês e órgãos da OCDE no processo de revisão das normas, políticas e práticas nacionais, de modo que o Conselho deve decidir por unanimidade sobre a aceitação do país candidato como novo membro. Uma vez aceito, o país assina um acordo de entrada com a organização econômica (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

Note-se, portanto, que a aceitação de um país como membro não se trata de uma decisão tão somente política. As etapas formais implicam em uma adesão substantiva dos valores fulcrais que compõem o arcabouço normativo da Organização. Ou seja, o alinhamento de políticas e legislações internas às normas da OCDE, conjugado com o compromisso prático tangível com seus preceitos, é quem define o momento de adesão.

1.2.1 Imprescindível observância a normas e princípios internos

Os objetivos das normas da OCDE se sustentam em um tripé. Primeiro, busca-se garantir uma competição justa entre os atores na arena internacional, sejam eles Estados ou entidades privadas. Segundo, procura-se facilitar a transferência de bens, capitais, serviços e informações, apesar das distâncias e fronteiras nacionais. Por último, delineia-se políticas benéficas às sociedades, pensando em seus indivíduos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

A priori, é importante esclarecer o que significa "padrão da OCDE". Esse termo abrange todos os instrumentos legais, bem como todos os conjuntos de princípios e diretrizes de políticas desenvolvidos dentro da estrutura da organização (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024d).

A construção de um padrão não é de forma genérica e sem fundamentação razoável. Majoritariamente os padrões da OCDE são construídos nos órgãos técnicos, os quais se concentram em áreas de políticas específicas, com especialistas para tanto. As discussões que o precedem são alimentadas pelos dados disponibilizados pelo Secretariado.

Ao fim dos debates, na identificação de melhores práticas ou princípios e recomendações de políticas, os órgãos técnicos concretizam o quanto concluído e o elevam para

serem incorporados em um instrumento legal. É completamente possível que diferentes órgãos trabalhem juntos e desenvolvam instrumentos em conjunto.

Em um mundo real, é evidente que a adoção de um instrumento legal da OCDE é apenas o começo de um processo. Isto porque para alcançar um impacto real, os instrumentos legais precisam atingir um público amplo de aderentes, e, de modo particular, passar a realizar efeitos concretos nos Estados e suas sociedades e indivíduos, por meio de sua implementação.

Para auxiliar nesse processo, a OCDE desenvolveu uma série de medidas para apoiar a implementação e disseminação de seus padrões, dentre as quais estão, as trocas regulares de informações e experiências, ferramentas de autoavaliação, documentos explicativos, monitoramento regular, e até mecanismos robustos de avaliação e revisão por pares (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b).

Especificamente quantos aos instrumentos legais cuja observância é necessária, desde a sua criação em 1961, a OCDE já desenvolveu praticamente 500 (quinhentos) instrumentos legais dentro de sua estrutura, nas mais diversas áreas, como de proteção ao consumidor, conduta empresarial, e padrões econômicos, financeiros, de investimento e de tributação. Efetivamente, uma das principais áreas de atuação da OCDE se circunscreve na análise econômica e temas correlacionados (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b).

Atualmente, o acervo de mecanismos normativos é composto por 271 (duzentas e setenta e um) instrumentos legais em vigor, os quais se subdividem em 5 (cinco) categorias: 23 (vinte e três) decisões, 180 (cento e oitenta) recomendações, 40 (quarenta) entendimentos, 10 (dez) modelos de acordos internacionais, e 18 (dezoito) outros documentos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b).

A contínua adesão aos novos instrumentos legais da OCDE representa uma sinalização política positiva do Estado brasileiro e ratifica o compromisso com o quanto estabelecido no roteiro a ser seguido nesse processo de acesso do país à organização. No momento, o Brasil totaliza 120 (cento e vinte) instrumentos já aderidos, sobre os mais diferentes assuntos, e é o parceiro-chave, candidato a se tornar membro, mais participante e com o maior progresso de adesão às diretrizes (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b).

Conforme depreende a OCDE, as decisões são atos solenes, juridicamente vinculativos, que estabelecem direitos e obrigações específicos, podem conter mecanismos de monitoramento, e são de implementação obrigatória aos membros, com exceção àqueles que se abstêm no momento da adoção. Além de disporem de valor jurídico, as decisões assumem caráter permanente e são propriamente ferramentas de cooperação (Anselmo, 2013).

Também são juridicamente vinculativos às partes signatárias os acordos internacionais construídos no âmbito da organização. Embora as recomendações já não sejam vinculantes, por representarem um compromisso de vontade política dos países membros, são fortemente influenciadoras de condutas (Brasil, 2018).

Noutro lado, as declarações não possuem carácter vinculante por serem tão somente atos que estabelecem compromissos políticos. De mesmo modo, não há obrigatoriedade quanto aos entendimentos, de carácter facultativo, atos que não são propriamente da OCDE, mas foram negociados e adotados pelo ente internacional (Brasil, 2018).

No grupo dos compromissos facultativos e não vinculantes juridicamente, a recomendação costuma ser o instrumento mais utilizado. Isto ocorre pois sua prescindibilidade jurídica possibilita aos países-membros aderirem ao instrumento sem que haja prévio exame da matéria pelos órgãos legislativos nacionais. Contudo, diante da existência dos referidos mecanismos de acompanhamento e de controle, executados pelos comitês da OCDE, há um movimento de promoção de aplicação das recomendações. Em todo caso, são classificadas como *soft law* (Anselmo, 2013).

Dessa maneira, que pese a Convenção da OCDE estabeleça uma distinção formal entre compromissos vinculantes ou não, é de se ponderar que, para fins da organização, essa distinção formal se dissipa na prática. Os mecanismos de acompanhamento e de controle nos comitês reforçam de forma significativa a implementação das Recomendações, além de outros instrumentos que a Convenção classifica como de carácter não vinculantes (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Ou seja, embora nem todos os seus compromissos sejam de cunho obrigatório, há a definição de padrões, princípios de boas práticas e modelos normativos de adoção recomendada, cuja adoção é incentivada, e a respectiva implementação é acompanhada por meio de mecanismos como a revisão por pares e a pressão entre pares (tradução das expressões ‘*peer review*’ e ‘*peer pressure*’) (Reis; Soares, 2021).

Entretanto, em um momento de adesão de país membro, mesmo as recomendações, compromisso facultativo e não vinculante juridicamente, caso inseridas no Roteiro direcionado ao país, passam a ser mandatórias, pois se revelam como condições essenciais para tornar-se Membro da Organização. Isto ocorre pelo objetivo precípua de que haja convergência com os padrões, as melhores políticas e as melhores práticas da OCDE.

Noutro lado, considerando a ordem jurídica interna brasileira, por via de regra, a incorporação das normas internacionais ocorre por meio de um procedimento padrão multifásico. Neste sentido, sua vinculação jurídica depende do preenchimento de uma série de

requisitos, sendo os primeiros a negociação e a assinatura do instrumento pelo Estado brasileiro. Logo, a adesão é só uma primeira fase que antecede uma tramitação entre os poderes Executivo e Legislativo.

Consoante prescreve o art. 84, VIII, da Constituição Federal de 1988¹, compete de forma privativa ao Presidente da República a celebração de tratados, convenções e atos internacionais, estando, posteriormente, submetidos a referendo do Congresso Nacional, o que está em consonância com o art. 49, I, desta Carta², impondo a competência exclusiva do Congresso Nacional para tratar da resolução definitiva sobre todos os tratados, acordos ou atos internacionais que venham acarretar encargos ou compromissos considerados gravosos ao patrimônio nacional. No ponto, vale a pena destacar a expressão condicionante “encargos ou compromissos gravosos” (Brasil, 1988).

Neste ínterim estão as demais etapas do procedimento multifásico. Após discussão pelo Congresso Nacional, a forma da autorização parlamentar se dá por meio de Decreto Legislativo, o qual segue para ser ratificado pelo Presidente da República, momento em que há conseguinte promulgação do texto legal por meio de Decreto, e esse se incorpora ao Direito brasileiro com equivalência às leis ordinárias³.

Contudo, como destacado, todo esse procedimento se condiciona mediante a existência de encargo ao erário ou compromisso de relevância, motivo pelo qual existem normativas internacionais que, em que pese aderidas pelo Estado brasileiro, dispensam o trâmite legislativo e a aprovação pelo Congresso Nacional, bastando, para tanto, o procedimento unifásico de assinatura do Chefe do Poder Executivo, ou por outra autoridade por delegação com base no supramencionado art. 84 da CRFB/88 (De Mello, 2000)⁴.

¹ Art. 84 da CRFB/88: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

² Art. 49 da CRFB/88: “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

³ Excepciona-se a essa regra os tratados e convenções internacionais que tratem sobre direitos humanos, cujo procedimento legislativo ocorra na forma do artigo 5º, § 3º, da CRFB/88, de redação dada pela EC n.º 45/2004, isto é, aprovados em cada Casa do Congresso Nacional em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, os quais serão equiparados às emendas constitucionais com hierarquia superior às leis ordinárias. Na presente pesquisa não se versa sobre qualquer norma dessa natureza, razão pela qual essa distinção é posta a título informativo.

⁴ Discorda-se do entendimento de que todos os tratados, sem exceção, devem ser submetidos à apreciação do Poder Legislativo, utilizando, para tanto, o argumento de que o art. 49, I, da CRFB, deve ser interpretando sistematicamente, em cotejo com o art. 84, VIII, da CRFB, cuja parte final impõe a necessidade de aprovação parlamentar indistintamente. Acolhe-se, portanto, a interpretação sob o ponto de vista histórico-teológico, exposto por Pedro Sloboda (2016), de constitucionalidade dos acordos firmados de forma simplificada, pois: i) houve alteração da redação do texto constitucional em 1988, que deixou de prescrever genericamente a competência do Congresso Nacional para resolver sobre os tratados internacionais, como faziam as

Nessa hipótese se está diante de um acordo-executivo (na origem, ‘*executive agrément*’, dada a expressão ter sido criada pelos Estados Unidos da América), uma vez que a incorporação do ato se conclui sob a autoridade do chefe do Poder Executivo. Para tanto, o referido acordo não pode impactar o orçamento público e deve ser reversível (Sloboda, 2016).

Consoante lecionou o professor Guido Fernando Silva Soares (1991) e José Francisco Rezek (2014), há muito persiste o entendimento implícito entre o Executivo e o Legislativo de que os acordos que são subprodutos de outros acordos vigentes mais gerais, esses sim aprovados pelo Congresso, são possíveis de serem celebrados em forma simplificada.

Na prática, a atuação interventiva do Congresso Nacional, pode representar, para o Poder Executivo, uma morosidade que freia o desenvolvimento de sua atuação internacional, com isso, observando os termos do art. 12 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, internalizado por meio do Decreto n.º 7.030/2009, com reservas somente aos artigos 25 e 66 (Brasil, 2009), é possível que esses acordos entrem em vigor somente pela assinatura da pessoa competente (Mazzuoli, 2015). De mais a mais, esses acordos contêm igual natureza jurídica formalmente vinculante dos demais tratados internacionais (Rezek, 2014), o que não se confunde como uma parte do *soft law*.

O supracitado Decreto n.º 10.109/2019, que promulga o acordo de cooperação entre Brasil e OCDE, passou pelo processo multifásico de incorporação de norma internacional no Brasil, razão pela qual se compreende que as normativas que dele sejam subprodutos – e não tragam encargos ou compromissos gravosos – são passíveis de serem válidas apenas por meio de celebração do Executivo (Brasil, 2019). Em todo caso, a adesão a parâmetros não se confunde com tratados ou acordos internacionais, pois possuem relevância nas relações internacionais, e serão evidenciadas a partir de sua adoção expressa em legislações domésticas, somente neste momento vinculante juridicamente.

Sobre o tema, no âmbito do julgamento do Agravo Regimental na Carta Rogatória n.º 8.279, sob relatoria do Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal adotou posicionamento restritivo quanto à utilização de recomendações e comentários de organismos internacionais. Especificamente, a Suprema Corte consignou que comentários e recomendações previstos em Convenção Modelo da OCDE não possuem natureza vinculante no ordenamento jurídico brasileiro até que sejam formalmente incorporados por meio dos processos

Constituições de 1934, 1946 e 1967, por exemplo, e; ii) o Brasil celebra acordos sem a anuência do Legislativo há décadas sem qualquer oposição, entre 1946 à 1988 se contabilizam quase 500 celebrados em forma simplificada, consagrando-se um costume constitucional (vide ALMEIDA, Paula Wojcikiewicz; PEREIRA, Máira Fajardo Linhares. Revisitando os efeitos da assinatura de um tratado internacional: da obrigação de boa-fé à sujeição internacional do estado. Revista Direito GV, São Paulo, 9(1), pp. 171-198, jan.-jun. 2013. P. 190).

constitucionais, isto é, aprovação pelo Congresso Nacional e promulgação pelo Presidente da República. Esse precedente esclarece uma distinção clara entre tratados internacionais e instrumentos de *soft law*, sem caráter juridicamente vinculante (Brasil, 1998).

É válido pontuar que a importância da análise dos tratados pelo Congresso Nacional transcende o mero cumprimento de formalidades procedimentais, revelando-se como mecanismo essencial de controle democrático sobre compromissos internacionais. No contexto específico do processo de acesso do Brasil à OCDE, o controle parlamentar funciona como salvaguarda contra a subordinação acrítica a padrões externos que possam comprometer a autonomia fiscal necessária à concretização dos objetivos constitucionais fundamentais.

De mais a mais, a mediação democrática é especialmente relevante quando se considera que as diretrizes da OCDE são formuladas predominantemente por países desenvolvidos, cujas realidades estruturais podem diferir significativamente das necessidades de países em desenvolvimento comprometidos com a redução das desigualdades sociais.

Inclusive, ao considerar que o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece, com base no critério da especialidade, a suspensão da eficácia da legislação interna eventualmente conflitante com tratados e convenções internacionais em matéria tributária, é de se ter cautela sobre o teor do quanto internalizado ao ordenamento jurídico pátrio.

Nesse entendimento é que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decidiu que os tratados internacionais prevalecem sobre as regras internas, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.325.709, conhecido como "Caso Vale". No bojo desse recurso, analisou-se um conflito entre regras nacionais antielisivas, relacionadas ao lucro de controladas no exterior, e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação com Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, Decretos n.ºs 72.542/73, 75.106/74, e 85.051/80, respectivamente (Brasil, 2014).

Semelhantemente, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 460.320 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em agosto de 2020, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ao examinar a isenção de imposto de renda retido na fonte sobre dividendos pagos por empresas brasileiras a uma sociedade sueca, à luz da Convenção Brasil-Suécia para Evitar a Dupla Tributação (Decreto n.º 77.053/76), o STF concluiu, por decisão com empate na votação, nos termos do art. 146 do Regimento Interno da Corte, pela aplicação do tratado internacional, considerando sua posição hierárquica (Brasil, 2020).

Porém, frise-se mais uma vez, o compromisso brasileiro com a observância dos tratados multilaterais requer sua devida internalização, isto é, ocorre somente após a norma internacional integrar o ordenamento jurídico com eficácia normativa própria. Nesse sentido é que, há muito,

o STF editou a Súmula 575, na qual reconhece a eficácia direta do princípio do tratamento nacional previsto no artigo III do GATT, *in verbis*: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.” (Brasil, 1977).

1.2.2 O roteiro de acesso do Brasil

O Roteiro de acesso elaborado pela OCDE se trata de um documento conciso, no caso do Brasil, de vinte-cinco páginas, que orienta, por meio de termos e condições, o processo de avaliação do país rumo à sua entrada como Membro (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

De forma específica, o documento começa abordando sobre os “os valores, visão e prioridades dos membros da OCDE, como democracia, direitos humanos, desenvolvimento sustentável e inclusivo, combate à pobreza e redução das desigualdades, requisito fundamental e cujo documento que os subsidia já fora aderido pelo Brasil (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Em sucedâneo, aborda-se sobre as obrigações de membro, que, como exaustivamente reiterado, se circunscreve majoritariamente sobre o aceite dos objetivos da organização, protocolos suplementares, decisões, resoluções, regras, protocolos, métodos e instrumentos legais em vigor (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

O roteiro também elucida sobre as áreas em que o Conselho identifica que devem passar por uma revisão técnica, e que devem ser examinadas por seus respectivos conselhos temáticos, nomeados como Comitês. Ao fim, o roteiro ratifica o dever do país, mesmo após a entrada formal, de continuar implementando reformas e mantendo o alinhamento com os padrões da OCDE, o que será avaliado em monitoramento contínuo (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Como já mencionado, o processo de análise das políticas e regulamentações do país que está buscando adesão não abrange apenas o exame das regras e legislações de modo formal, mas a sua implementação de modo concreto. A mera existência de normas formalmente, e até mesmo materialmente, adequadas, não satisfaz os critérios de avaliação da OCDE, vez que a organização pugna pela análise da eficácia e execução dessas políticas.

Anexo ao roteiro, há importante apêndice que traz o detalhamento das discussões técnicas, elaborados por vinte e seis comitês de diferentes áreas temáticas, com as recomendações específicas sobre a melhor forma de o país se alinhar aos padrões, boas práticas

e políticas públicas da OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Mencione-se que os comitês e órgãos da OCDE responsáveis por essa análise podem sugerir alterações nas políticas realizadas para alinhá-las com os padrões normativos da organização. Igualmente, nada impede de poderem recomendar medidas de monitoramento das políticas mesmo após a conclusão do processo de acesso. Assim, ao final desse momento de análise, cada órgão envolvido emite um parecer formal sobre a capacidade do país, em sua área específica de competência, de integrar à organização (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Considerando o objeto da pesquisa, muito embora o Comitê sobre Assuntos Fiscais seja o principal órgão responsável por temas tributários, outros comitês frequentemente abordam a tributação de forma transversal, especialmente quando ela impacta políticas públicas, competitividade, governança, meio ambiente e relações internacionais.

Dentro do comitê de Governança Pública, destaca-se o fortalecimento da capacidade institucional das entidades públicas de viabilizar mudanças estruturais que contemplem às questões econômicas, sociais e ambientais contemporâneos por meio de políticas inovadoras e baseadas em evidências é um quesito a ser destacado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Ainda dentro do tema, convém destacar: 1. A coerência dos mecanismos legais, institucionais e administrativos, bem como de governança necessários na implementação de políticas, programas e serviços para atingir objetivos sociais; 2. Elaboração e implementação de políticas, programas e serviços para atingir metas sociais, bem como para alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Já no comitê de Política Regulatória, relaciona-se a garantia da transparência, legitimidade, responsabilidade, e ainda o respeito ao Estado de Direito, em favor do fortalecimento da confiança nas instituições e na democracia. Semelhantemente, a promoção de regulamentações que respondam aos desafios econômicos – e assim, tributários –, sociais e ambientais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Ainda vale mencionar o comitê de Política de Desenvolvimento Regional, que além de enfatizar uma governança eficaz e inclusiva, o objetivo de um desenvolvimento sustentável e bem-estar nacional, regional e local, mediante redução de desigualdades, menciona expressamente a adequação de uma capacidade fiscal subnacional para implementar políticas

governamentais propícias à equidade, sustentabilidade, e crescimento econômico (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Por sua vez, os Comitês de Investimento de Política Econômica analisam os reflexos da tributação sobre o ambiente de negócios, a competitividade e a segurança jurídica, enquanto o Comitê de Concorrência observa a neutralidade tributária e o tratamento de regimes fiscais preferenciais que possam afetar a livre concorrência (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Outros comitês, ainda que com foco setorial, tangenciam aspectos tributários ao analisar a possibilidade incentivos fiscais, regimes especiais de tributação ou instrumentos fiscais voltados ao desenvolvimento de setores específicos, como agricultura, turismo, ciência e tecnologia, meio ambiente, saúde e previdência.

Nesse sentido, observa-se a tributação como instrumento eficaz na construção de uma política ambiental eficaz, a fim de melhorar o desempenho econômico de forma sustentável, bem como, especificamente, de políticas de agricultura coerentes com as políticas ambientais e sociais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022).

Perpassado os comitês diversos, resta pendente o quanto apontado no âmbito do Comitê em Assuntos Fiscais, que levantou oito políticas a serem observadas pelo Brasil, cujos termos merecem ser lidos na íntegra:

- Eliminar a dupla tributação internacional sobre a renda e o capital, sem criar oportunidades para a não tributação ou para a tributação reduzida, mediante o cumprimento das principais condições substantivas subjacentes ao Modelo de Convenção Tributária da OCDE;
- Comprometer-se a fornecer dados apropriados para as publicações periódicas de estatísticas fiscais e de políticas tributárias do Comitê de Assuntos Fiscais (CFA), bem como a contribuir ativamente para a análise das políticas tributárias em termos de seus efeitos sobre o crescimento econômico inclusivo e sustentável e o bem-estar;
- Eliminar a dupla tributação assegurando a primazia do princípio arm's length, conforme estabelecido nas Diretrizes da OCDE sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias, para a determinação dos preços de transferência entre empresas associadas;
- Enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), em conformidade com o pacote de medidas BEPS e com os trabalhos em andamento do Quadro Inclusivo sobre BEPS, incluindo a solução de dois pilares para tratar dos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia;
- Engajar-se na assistência administrativa em matéria tributária, incluindo a troca eficaz de informações, conforme refletido nos padrões internacionais de intercâmbio de informações mediante solicitação e de intercâmbio automático de informações sobre contas financeiras para fins tributários;
- **Reduzir a incerteza e os riscos de dupla tributação e de não tributação indesejada na aplicação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA)/Imposto**

sobre Bens e Serviços (IBS) em contextos transfronteiriços, por meio do desenho e da operacionalização desses tributos em conformidade com a Recomendação do Conselho da OCDE de 2016, que estabelece as Diretrizes Internacionais da OCDE sobre IVA/IBS, bem como as orientações adicionais constantes dos relatórios correlatos;

- Combater os crimes tributários e outros delitos, de acordo com a Recomendação do Conselho de 2009, a Recomendação do Conselho de 2010 e os Princípios para o Combate ao Crime Tributário: Os Dez Princípios Globais;

- Comprometer-se a fornecer dados apropriados para a Pesquisa Internacional sobre Administração Tributária, para fins da Série Comparativa de Informações sobre Administração Tributária.

(Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022, p. 15, tradução autoral, grifos acrescentados)

Essas práticas listadas pelo Comitê para serem implementadas ou alinhadas com as diretrizes da Organização, decorrem de temas que formam um conjunto de boas práticas fiscais recomendadas, ou até mesmo demandadas, pela Organização. Cada assunto é acompanhado e executado por grupos de trabalho, subgrupos, órgãos subsidiários e programas especiais próprios.

De forma geral, essas boas práticas decorrem de dez temas, sendo esses: “*Base Erosion And Profit Shifting*” (representado pela sigla BEPS, e traduzido para português, “*Erosão da base tributária e transferência de lucros*”), “*Consumption Tax*” (Tributação sobre o consumo), “*Cross-border and International Tax*” (Impostos transfronteiriços e internacionais), “*Tax Administration*” (Administração fiscal), “*Tax and Crime*” (Tributação e crime), “*Tax and Development*” (Tributação e desenvolvimento), “*Tax and the Environment*” (Tributação e meio ambiente), “*Tax Policy*” (Política tributária), “*Tax Transparency and International Co-operation*” (Transparência tributária e cooperação internacional), “*Tax Treaties*” (Tratados tributários).

Infelizmente, em um panorama geral, é possível verificar que nas oito condutas delineada pelo Comitê Fiscal, existe relação com todos os dez temas. Todavia, isso não significa dizer que existe um total estado de desconformidade, mas sim de adaptações necessárias para o necessário alinhamento, razão pela qual é necessário averiguar como o Brasil tem aderido às políticas da OCDE, ou melhor, seus instrumentos legais.

1.2.3 Panorama atual de convergência Brasil-OCDE no âmbito fiscal

A bem da verdade, a área tributária concentra parte das grandes dificuldades que o Brasil enfrenta para alinhar-se aos padrões da OCDE. Alguns órgãos governamentais acreditam que a

adesão à OCDE possa se suceder mesmo sem alterações significativas na legislação tributária brasileira, no entanto, uma vez inserido, o monitoramento constante pugnar por reformas em algumas de suas normas tributárias.

De modo específico, ao circunscrever os instrumentos legais somente aos temas de "Finanças e Investimento", "Economia" e "Tributação", encontra-se o resultado de 134 (cento e trinta e quatro) instrumentos, dos quais um pouco mais da metade, 74 (setenta e quatro), estão em vigor. Desse total, o Brasil já fez adesão a 46 (quarenta e seis). Diminuindo essa pesquisa apenas para "Tributação", a lista diminui para 44 (quarenta e quatro) instrumentos, dos quais 23 (vinte e três) estão em vigor. Por sua vez, o Brasil é aderente a 13 (treze) dessas diretrizes (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b).

Levando em consideração os tipos de instrumentos legais, o Brasil já aderiu a 10 (dez) recomendações, 2 (duas) declarações, e 1 (um) protocolo. Por outro lado, o Brasil precisa aderir a 8 (oito) recomendações, e 2 (duas) convenções. Por outro lado, dos 10 (dez) instrumentos legais ainda não aderidos pelo Brasil, são 8 (oito) recomendações e 1 (duas) convenções. Excluem-se duas recomendações da análise por ausência de pertinência com o quanto exposto no Roteiro da OCDE⁵.

No ponto, sob a ótica institucional da OCDE, embora as recomendações não sejam vinculativas aos membros, elas são de observância obrigatória aos que estão no processo de acesso. Ainda, justamente as convenções pendentes de adesão, são extremamente essenciais por serem fulcrais à organização. Neste sentido, discorre Tathiane Piscitelli (2019, p. 526) *"naturalmente não são medidas impositivas, mas fortemente recomendadas para os países que possuam relação bilateral com a organização, ou que pretendam integrá-la – como é o caso do Brasil"*.

Especificamente quanto ao IVA, objeto do trabalho, a *"Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles"* (em português, "Recomendação do Conselho sobre a Aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado/Imposto sobre Bens e Serviços ao Comércio Internacional de Serviços e Intangíveis"), orienta a aplicação do Imposto sobre Valor Agregado para o comércio internacional tanto aos Estados-membros, como àqueles não-membros em processo de adesão (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

⁵ As outras duas recomendações não listadas, por não se verificar relação com o quanto suscitado pelo Comitê de Assuntos Fiscais, são: Recomendação do Conselho sobre os Princípios para Instituições Fiscais Independentes (OECD/LEGAL/0401), e Recomendação do Conselho sobre a Atribuição de Lucros a Estabelecimentos Permanentes (OECD/LEGAL/0368).

De toda forma, como de caráter expressamente vinculativo para a OCDE, tem-se a “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*” (representado com a sigla BEPS MLI, e em português, “Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros”) de 2016, e a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matérias Fiscais de 1988.

Já como observância ideal, destaca-se as seguintes recomendações por relação com o quanto abordado no Roteiro: “*Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax*” (Aplicação do IVA ou IBS), e BEPS, ambas de 2016, “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax*” (Padrões Internacionais para a Troca Automática de Informações em Assuntos Fiscais) de 2014, “*Model Memorandum of Understanding for the Automatic Exchange of Information for Tax Purposes*” (Modelo de Memorando de Entendimento da OCDE para a Troca Automática de Informações para Fins Fiscais) de 2001, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*” (Convenção Modelo de Imposto sobre Renda e Capital) de 1997, e “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (Determinação de Preços de Transferência entre Empresas Associadas) de 1995.

A despeito da ausência de adesão formal, a análise material de convergência é um outro cenário. Ou seja, inicialmente, válido mencionar que o Brasil é aderente do Protocolo que altera a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária de 1988, ou seja, a norma mais atualizada da matéria (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024b). Ainda dentro deste tema, em virtude disso, a despeito da ausência de assinatura nas recomendações sobre Troca Automática de Informações em Assuntos Fiscais de 2014 e de 2001, o Brasil já permite formal e materialmente a troca de informações financeiras por meio do ‘*Common Reporting Standard*’.

Das 5 (cinco) restantes, duas dizem respeito às Medidas de Erosão da Base e Transferência de Preços, e, felizmente, o Brasil além de já ser membro do Quadro Inclusivo sobre BEPS, já adotou as ações 5, 13, e 14. O Brasil Implementou relatórios país a país, com rede de intercâmbio de informações, via IN RFB 1.681/2016216 (Ação 13) (Brasil, 2016), criou procedimentos para Acordos Mútuos (MAP) e de resolução efetiva de controvérsias, via IN RFB 1.846/20182 (Ação 14) (Brasil, 2018), e previne o abuso de tratados (Ação 6). Ademais, embora não tenha aderido ainda ao Instrumento Multilateral (Ação 15), combate a práticas fiscais prejudiciais, e realiza intercâmbio de informações sobre decisões fiscais (Ação 5) (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2020).

Neste mesmo viés, o Brasil começou a incluir cláusulas do Modelo da OCDE em recentes acordos, como àqueles firmados com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos, mesmo que ainda possuam algumas cláusulas dissonantes que observam a Convenção Modelo das Nações Unidas.

Ainda, quanto à Recomendação de Determinação de Preços de Transferência entre Empresas Associadas de 1995, não havia ocorrido a adesão pois a regulação brasileira divergia em relação ao modelo da OCDE quanto aos preços de transferência, a saber, nos seguintes pontos: a implementação de métodos diferentes para exportação e importação, e ainda com procedimento específico para *commodities*; margens de lucro fixas, consoante predeterminado na legislação; limitação, senão inaplicabilidade, do princípio *arm's length*; proibição do *basket approach* mediante a aplicação da regra produto a produto; indisponibilidade de instrumentos administrativos para evitar litígios (em inglês, '*advanced pricing agreements*').

Contudo, a partir da Instrução Normativa RFB n.º 2.161 de 29 de setembro de 2023, a Receita Federal do Brasil estabeleceu novas regras de preços de transferência. Com origem decorrente da Lei n.º 14.596 de 14 de junho de 2023, essa normativa alinha o Brasil às diretrizes da OCDE, e de forma atualizada, inclusive, seguindo como referência o constante em Relatório de 2022 sobre a matéria, de título original "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2022*" (Brasil, 2023).

Por fim, resta a recomendação sobre a aplicação do IVA, que se relaciona ao dever de "*Reduzir a incerteza e os riscos de dupla tributação e de não tributação indesejada na aplicação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) [...] por meio [...] da operacionalização desses tributos em conformidade com a Recomendação do Conselho da OCDE de 2016*" (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022, p. 15, tradução autoral), que traz o objeto da presente pesquisa.

O problema inicialmente apontado no regime de tributação de serviços no Brasil versou sobre o excesso de tributos incidentes na importação de serviços (ISS, PIS, Cofins, Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico - Cide, Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, sendo este último o de maior custo tributário), que onera de forma elevada a importação, e finda, assim, em um viés injusto.

Aliás, a partir disso a Receita Federal possui um entendimento específico acerca da classificação da renda gerada pela importação de serviços, isto é, como *services fees* e não como *business income*, o que possibilita a tributação mesmo na hipótese de existência de acordo contra dupla tributação com o país de onde o serviço foi importado. Para tanto, a referida recomendação orienta que os sistemas internos de IVA/IBS devem seguir o princípio do

destino, isto é, a tributação no país de consumo final, e adotar mecanismos simplificados de registro e recolhimento.

No Brasil, essa discussão sedimentou seu espaço por meio da Reforma Tributária de Consumo 2023, aprovada por meio da Emenda Constitucional n.º 132/2023, originária da PEC n.º 45/2019, que cria um Imposto de Valor Agregado dual com certo alinhamento aos padrões internacionais, posteriormente regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025. Ora, a fim de que se possibilite a modificação de um cenário de incerteza jurídica internacional, vislumbrou-se, de forma antecessora, a necessidade de sanar as fragilidades no âmbito fiscal interno, pela modificação dos antigos impostos sobre consumos brasileiros.

A ineficiência institucional e regulamentar de um sistema tributário ineficiente, desigual, que onera por impostos indiretos as camadas mais pobres da sociedade, que não promove bem-estar social, são questões que revelam a imprescindibilidade de volver ao conteúdo da mudança do imposto em espécie.

Nos moldes de estudos e experiências fiscais analisadas pela OCDE, a tributação pode se revelar como um óbice ao pleno desenvolvimento econômico do Estado, impactando diretamente no bem-estar social. A justiça fiscal também se refere à negligência estatal em propiciar uma justa retribuição de seu desenvolvimento aos seus cidadãos.

Desta forma, em seus estudos sobre a tributação sobre o consumo, a OCDE construiu princípios ideais aplicáveis ao Imposto de Valor Agregado (IVA), cujas diretrizes se sustentam nos termos da sobredita recomendação do IVA de 2016, mais especificamente na parte que concretizou as Diretrizes internacionais de VAT/GST. Inclusive, desde o Relatório Econômico de 2015 da OCDE sobre o Brasil, já se recomendava a junção dos tributos sobre o consumo em um só, justamente o Imposto sobre Valor Agregado, como um esforço notável de harmonização tributária (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015).

1.3 DIRETRIZES DA OCDE SOBRE O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO

Primordialmente, o desenvolvimento de orientações sobre a tributação sobre o consumo pela OCDE deriva do fato que esta é uma organização cuja atuação principal se dá no âmbito das relações internacionais comerciais. Com isto, é de seu interesse garantir uma maior coerência entre sistemas de tributação dos serviços, dos bens e dos intangíveis, em virtude das transações internacionais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2025).

De forma geral, de acordo com a classificação da OCDE, tributos (taxes) são aqueles pagamentos obrigatórios e não retributivos ao governo. Com isso, os tributos são divididos em

cinco grandes categorias: impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital, contribuições para a seguridade social, impostos sobre folha de pagamento e força de trabalho, impostos sobre propriedade, e impostos sobre bens e serviços (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024c).

Especificamente quanto aos tributos sobre o consumo, esses se dividem principalmente em duas subcategorias: Impostos gerais sobre bens e serviços, e Impostos sobre bens e serviços específicos. Essa primeira categoria inclui os impostos sobre valor agregado, impostos sobre vendas, impostos sobre circulação e outros impostos gerais sobre bens e serviços. Já a segunda categoria é composta por impostos especiais de consumo, impostos seletivos, direitos aduaneiros e de importação, e impostos sobre serviços específicos, que incluem, entre outros, impostos sobre prêmios de seguros e serviços financeiros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Tributos sobre o consumo, como o Imposto de Valor Agregado, são frequentemente classificados como impostos indiretos, pois não incidem diretamente sobre a renda ou riqueza, mas sim sobre o gasto financiado por essa renda ou riqueza. Aliás, para a OCDE, o termo IVA é geralmente utilizado para descrever todos os impostos sobre valor agregado, independentemente da denominação doméstica (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Inclusive, vários países-membros da organização, como Austrália, Canadá e Nova Zelândia, referem-se aos seus impostos sobre valor agregado como impostos sobre bens e serviços (GST). Além de que, existem diversas formas de dividir o universo do comércio para fins de IVA. O IVA da União Europeia, por exemplo, possui a divisão classificatória entre “bens” e “serviços” (Hellerstein, 2023), como ocorria no Brasil até então.

O IVA passou a ser amplamente adotado pelos países no final da década de 1960, e atualmente, considerando somente o ideal de tributação sobre o valor agregado, sem considerar o modelo ideal de observância dos princípios da OCDE, está presente em 175 (cento e setenta e cinco) países, os quais adotam um tipo de IVA (Caragher, 2025), o que inclui 37 dos 38 países membros da OCDE. Neste sentido, os sistemas diversificam significativamente em sua estruturação, sobretudo quanto às alíquotas adotadas (Thomas, 2024).

Em crítica ao IVA, O professor da Fundação Getúlio Vargas Fernando Rezende (2020) argumenta que o IVA é um modelo de tributação concebido para a era industrial, não adaptado à era digital, isto porque, não considera adequadamente os impactos das novas tecnologias nem resolve a problemática da tributação dos negócios digitalizados, como complementa Hugo de Brito Machado Segundo (2019).

Nessa vertente, considera-se que, em virtude de a produção ser caracterizada por dinamicidade, com insumos predominantemente intelectuais e valor agregado distribuído globalmente, é inviável a determinação da origem e destino, e com isso, perde-se a lógica da discussão sobre a não cumulatividade (Rezende, 2020). Entretanto, inexistente impedimento para a aplicação do modelo de IVA mesmo em contextos nos quais as cadeias produtivas são reduzidas ou inexistentes, como ocorre nos setores de serviços e produtos da economia digital.

Porquanto essa é a realidade da tributação do consumo internacional, passa a se compreender o modelo de IVA da OCDE, que abrangem os tributos de base ampla que têm como objetivo alcançar o consumo final das famílias (Hellerstein, 2023). Para esse fim, sua arrecadação ocorre por meio de um processo em etapas, isto é, ao longo da cadeia de produção e distribuição das pessoas jurídicas integrantes, e assim, finda com seu repasse aos consumidores finais como parte do preço de compra de um bem ou serviço (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). No ponto, note-se que, em teoria, apenas particulares são os contribuintes efetivos desse imposto, e não as empresas, a não ser que a legislação prescreva de forma diversa.

Apesar das críticas sobre seu viés regressivo, a arrecadação tributária sobre o consumo se revela como uma importante fonte de receita para a maioria das nações ao redor do mundo, de forma ainda mais forte nas economias de baixa renda ou em desenvolvimento, nas quais se observa a correspondência à fração de em média, ou mais, um quarto do total da receita tributária (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Isto ocorre pois nessas economias a administração tributária dos Estados não consegue arrecadar receitas mais expressivas em tributos diretos (Thomas, 2024). Neste viés, não se observa a viabilidade de promoção de políticas contrárias à instituição do imposto, porém, de salvaguardar, mediante técnicas, que sua aplicação seja eficaz, e, nesse caso, abrangente e menos distorciva possível, a partir de uma neutralidade tributária.

A concepção de um imposto neutro reside na sua capacidade de não alterar as decisões dos agentes econômicos. No contexto do IVA, a neutralidade se manifesta no tratamento equânime de todas as formas de consumo. Assim, embora possa influenciar os preços absolutos, seu impacto sobre os preços relativos é consideravelmente menor quando comparado a outras modalidades tributárias (Coelho, 2023).

A ideia desta dinâmica é que as famílias não modifiquem, em função da carga fiscal, a composição ou as quantidades de bens e serviços que adquirem. De igual modo, as empresas não têm que alterar seus métodos de produção ou comercialização, suas escolhas entre aquisição

local ou importação, a decisão de produzir internamente ou terceirizar, tampouco suas deliberações sobre o emprego de mão de obra (Coelho, 2023).

Além disso, considera-se que o IVA foi concebido para gerar receita tributária para o Estado, e uma vez que se evita a distorção das decisões econômicas, propõe-se o afastamento da finalidade redistributiva e objetivos parafiscais de incentivos à economia ou desenvolvimento de regiões (Coelho, 2023).

Para esse fim, a OCDE estabelece princípios comuns para garantir segurança e minimizar os riscos de dupla ou ausência de tributação, ao propor um tratamento consistente no IVA. O instrumento legal responsável por trazer o conjunto de boas práticas são “As Diretrizes Internacionais sobre VAT/GST”, firmadas na Terceira Reunião do Fórum Global da OCDE sobre IVA, um resultado de duas décadas de esforços quanto ao fornecimento de normas aplicáveis em escala global (Hellerstein, 2023).

É pertinente contextualizar que o interesse da OCDE em desenvolver parâmetros para a tributação do consumo no comércio transfronteiriço de serviços e intangíveis remonta ainda à década de 90. Havia, desde a sua origem, preocupações da organização com o impacto do comércio eletrônico sobre a tributação internacional, tanto direta quanto indireta, o que ficou evidente em 1997, na conferência organizada pelo Committee on Fiscal Affairs (CFA) da OCDE, em português, Comitê de Assuntos Fiscais, em Turku, Finlândia, momento em que se elaborou um documento de discussão intitulado “Comércio Eletrônico: os desafios para as autoridades fiscais estaduais” (Hellerstein, 2023).

A partir desta conferência, houve uma reunião ministerial da OCDE no ano seguinte, em Ottawa, intitulada “Um Mundo sem Fronteiras — Realizando o Potencial do Comércio Eletrônico”, na qual o CFA apresentou o relatório “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, o qual delineou princípios fundamentais para o desenvolvimento de regras de tributação do consumo na era digital (Hellerstein, 2023).

Após a Conferência de Ottawa, iniciou-se, de forma efetiva, um programa de trabalho para implementar globalmente diretrizes tributárias concretas sobre o e-commerce, com vistas a garantir neutralidade, evitar distorções e promover segurança jurídica na tributação do consumo (Hellerstein, 2023), além de facilitar o comércio e a cooperação global.

Todavia, com o passar dos anos, compreendeu-se que a problemática era mais ampla. Com isso, em 2006, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE assumiu a tarefa de fornecer orientações abrangentes para a tributação do consumo no comércio internacional de serviços e intangíveis de forma geral, por meio do desenvolvimento das Diretrizes Internacionais de VAT/GST (Hellerstein, 2023).

A versão inicial das Diretrizes era um documento bastante objetivo, no qual se descrevia o IVA e os trabalhos anteriores da OCDE sobre o tema, estabelecia-se uma agenda para trabalhos futuros, e reiterava, por meio de uma declaração, os princípios gerais refletidos nas Condições do Marco de Tributação de Ottawa. Nos nove anos seguintes, o Grupo Técnico Consultivo sobre as Diretrizes Internacionais de VAT/GST desenvolveu os princípios de neutralidade do IVA, a facilitação da implementação do princípio do destino em operações B2B, a implementação do princípio do destino em operações B2C, a definição de regras específicas, excepcionais, para transações B2B e B2C⁶, e por fim, orientações para incentivar a aplicação das diretrizes, a partir da cooperação mútua, intercâmbio de informações e serviços ao contribuinte (Hellerstein, 2023).

Aliás, as discussões sobre o tema são contínuas. Destarte, o Fórum Global da OCDE sobre IVA é a plataforma que promove diálogo global sobre a concepção e a operação do VAT/GST, que permite a reunião autoridades e profissionais para identificar as melhores práticas, desenvolver soluções para problemas em comum, e fortalecer a cooperação internacional, a partir do partilhar de experiências e estudos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024e). Ao todo, cinco Fóruns já foram realizados.

Após a publicação de diversos documentos preliminares para consulta pública, em julho de 2015, o CFA aprovou uma versão consolidada das Diretrizes, cujo lançamento ocorreu no Fórum Global da OCDE sobre IVA em novembro de 2015. Com isso, as Diretrizes são uma parte integrante da Recomendação sobre a aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado/Imposto sobre Bens e Serviços ao Comércio Internacional de Serviços e Bens Intangíveis (*“Recommendation on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles”*), adotada pelo Conselho da OCDE em 27 setembro de 2016 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). O instrumento é aderido por todos os seus 38 (trinta e oito) membros, e não há nenhum país que não seja membro atualmente que o tenha assinado.

A despeito disso, nos EUA, país membro da OCDE, não existe um IVA ou nenhum outro imposto geral sobre o consumo em sua estrutura tributária nacional. Ainda que se considere o imposto sobre vendas no varejo ao consumidor final (*Retail Sales Tax – RST*), aplicado em âmbito subnacional pelos estados, como um imposto sobre o consumo, existem diferenças estruturais significativas entre o RST, que é de etapa única, e o processo de arrecadação em múltiplas etapas que caracteriza o IVA (Hellerstein, 2023).

⁶ Em inglês, operações “business to business”, sigla B2B, e operações “business to consumer”, sigla B2C

Importa esclarecer que as referidas Diretrizes não se tratam de um documento avulso a ser incorporado, mas sua adesão advém da assinatura da Recomendação, que, por sua vez, por não ser sequer tecnicamente vinculativa para os países membros da OCDE, trata-se de texto legal a ser aderido por procedimento simplificado de iniciativa do Executivo, sem envolvimento do Legislativo, e cujos padrões serão incorporados na legislação ordinária por meio do trabalho do legislador ordinário ou constituinte reformador, ou seja, na edição ou alteração da redação da legislação doméstica. Aliás, essa Recomendação é notadamente um subproduto do Acordo promulgado pelo Decreto n.º 10.109, de 7 de novembro de 2019.

Ademais, denota-se que o próprio documento esclarece que não se propõe a implementação de previsões expressas e pormenorizadas da legislação nacional, como regras individuais, porém, estabelece objetivos e sugere meios de alcançá-los por meio de regras e mecanismos adaptáveis. Desta forma, por meio de discussões e orientações sobre princípios gerais, há o ideal de ser base para o desenvolvimento de um quadro jurídico e administrativo para aplicação do IVA internamente, considerando, assim, as peculiaridades locais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

De forma indissociável, ao trazer a reforma de impostos sobre consumo, existe um direto impacto interno. Ora, a mudança na forma de tributação na relação com exterior não possível ocorrer de forma apartada às políticas fiscais internas. A reforma é completa. Não se trata de mera adesão a um acordo, mas modificação, adaptação ou harmonização do sistema tributário interno.

Em todo caso, sobre as Diretrizes, o referido instrumento começa, em seu primeiro capítulo, intitulado como “Core features of Value Added Taxes”, esclarecendo as principais características do IVA, relacionando com o princípio fulcral da neutralidade, que rege sua aplicação. Tais características incluem, não nessa ordem: a cobrança sobre o consumo final; a coerência com os princípios de política fiscal, notadamente o princípio do destino e o princípio da neutralidade; e uma base ampla (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Em seguida, o capítulo dois fornece orientações mais detalhadas sobre o lugar de tributação, e o capítulo três sobre meios de facilitação de interação entre os sistemas nacionais de IVA, com vistas de promover cooperação mútua e minimização de litígios. Por fim, o quarto e último capítulo aborda sobre as hipóteses de aplicação em casos de fraude e evasão fiscal (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

1.3.1 Processo de cobrança escalonado e o princípio da não-cumulatividade

Nos moldes da OCDE, um dos pilares operacionais do IVA é que se trata de um imposto arrecadado por meio de um processo que se desenvolve nas etapas de produção e distribuição, de forma que as empresas presentes na cadeia de suprimentos têm participação no controle e arrecadação do imposto. Isto nada mais é que o processo de cobrança escalonado (*‘staged collection process’*), também chamado de processo de arrecadação em etapas, em que as empresas repassam a proporção do imposto correspondente, que se refere à diferença entre o IVA cobrado nas saídas e entradas. o imposto apenas “flui” pelas empresas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

A expressão “valor agregado” não é posta de forma aleatória. O sistema escalonado pretende garantir que, ao longo de toda a cadeia, o imposto não se acumule, mas recaia exatamente sobre o valor agregado em cada transação, até alcançar o consumidor final, que é o verdadeiro contribuinte de fato do tributo (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017). Assim, cada empresa na cadeia de suprimentos recolhe imposto sobre a diferença entre o IVA incidente sobre suas aquisições e o IVA incidente sobre suas vendas, o que equivale a justamente seu valor agregado (Hellerstein, 2023).

Nesse sentido, o comprimento da cadeia de suprimentos não pode possuir qualquer relevância para a carga tributária, pois, ao seu revés, a tomada de decisões econômicas passaria a ser influenciada por meio de tendências de terceirização interna ou na limitação a bens ou serviços produzidos localmente (Van Abswoude, 2022).

Observe-se que, embora as empresas não tenham o ônus do IVA, elas ainda atuam como contribuintes e responsáveis pela arrecadação do imposto em operações intermediárias (B2B) e como arrecadadoras em operações finais (B2C). Sob alguns regimes de IVA, as empresas acabam sendo os únicos sujeitos sobre os quais recaem obrigações legais, pois mesmo que o consumidor final pague o IVA cobrado, não é contribuinte do imposto (Hellerstein, 2023)⁷.

Com efeito, qualquer pessoa que realiza negócios e produz fornecimentos tributáveis passa estar sujeita a ser registrada para fins de IVA, sendo, portanto, responsável pela coleta e remessa do imposto. Nesse sentido, o sujeito passivo do referido imposto, que atua como agente do governo ao recolher o IVA em seu nome, pode operar sobre as diferentes formas jurídicas,

⁷ No contexto do IVA europeu, conforme explica Melina Rocha Lukic, atribui-se ao fornecedor do bem consumido a condição de sujeito passivo (taxable person), enquanto ao destinatário é conferida a qualidade de contribuinte (taxpayer) (Vide LUKIC, Melina Rocha. **Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA?** Consultor Jurídico (Conjur). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 19 mai. 2025)

como empresa incorporada, empresário individual, cooperativa, entre outros (International Monetary Fund, 2020).

O IVA difere do imposto sobre vendas no varejo, amplamente conhecido como *Retail Sales Tax*, bem como do Imposto sobre Serviços (ISS), porque ambos impostos tributam o consumo por meio de uma cobrança de etapa única, isto é, no momento da venda final (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Para implementar esse processo de arrecadação, majoritariamente, adota-se o método de crédito por fatura (*'invoice-credit method'*), também chamado de método de imposto contra imposto – sendo essa a expressão mais utilizada no Brasil –, o qual se aplica de forma transacional e permite isentar as produtoras e fornecedoras do ônus final do IVA. Este método é uma abordagem baseada em transações, de modo que se exige que as empresas ao longo da cadeia forneçam faturas aos compradores, indicando o valor do IVA pago em cada transação (International Monetary Fund, 2020), para que se abata o tributo efetivamente pago nas etapas anteriores.

A partir disso, o imposto suportado nas aquisições de mercadorias e serviços, nomeado como de entrada ou sobre insumos, é possível de ser compensado no imposto referente às transmissões de bens e serviços efetuados, isto é, a saída, repassando o saldo ao Fisco. Há, portanto, direito ao crédito integral do imposto incidente – com exceção das atividades isentas ou não sujeitas ao IVA. Na eventualidade de créditos excedentes, o comerciante recebe reembolsos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

De forma prática, as empresas cobram o imposto sobre suas operações tributáveis, e emitem uma fatura para cada operação, indicando o valor de IVA cobrado. O cliente empresarial que pagou o imposto, tem o direito de creditar o IVA incidente sobre suas compras contra o IVA de suas vendas, desde que a supramencionada fatura esteja válida e correta. Assim, neste método baseado em transações, incentiva-se que as empresas exijam faturas devidamente registradas e com valores corretos (International Monetary Fund, 2020).

Por via de regra, esse método é considerado mais transparente e menos vulnerável à evasão do que métodos alternativos, por vincular-se a operações específicas e rastreáveis, além de que, essa abordagem possibilita que existam sistemas com diferentes alíquotas (International Monetary Fund, 2020). Considerando a adequação às exigências de neutralidade e eficiência na tributação sobre o consumo, especialmente em contextos que adotam o princípio do destino, essa preferência é defendida pelo Professor Luís Eduardo Schoueri.

De modo específico, no método de adição, calcula-se a soma de todos os componentes do valor acrescido em determinado período, como salários, juros e lucros, sendo o tributo

calculado sobre esse resultado (Schoueri, 2024; Moreira, 2020). Ocorre que, nessa sistemática, há inadequação quanto ao cálculo do IVA do tipo consumo, além de uma incompatibilidade com o princípio do destino, diretriz universalmente adotada nos países que implementam o IVA (Mello, 2020).

Por sua vez, no método da subtração, também apontado como método base contra base, o tributo incide sobre o valor que corresponde a venda de mercadoria ou serviço, sendo posteriormente deduzido ou compensado o valor correspondente às aquisições realizadas pelo contribuinte no mesmo período de apuração (Campanatti Filho, 2024). Essa é uma abordagem baseada em contabilidade, pois o imposto devido é extraído mediante o cálculo da diferença entre as vendas tributáveis de uma empresa e suas compras permitidas, de forma agregada (International Monetary Fund, 2020).

Esse método busca efetivamente o valor acrescido, especialmente quando há alíquotas diferentes em etapas sucessivas da cadeia produtiva, situações em que o crédito apurado pode ser superior ou inferior ao necessário para deduzir, do total a ser pago na etapa subsequente. Entretanto, as repercussões decorrentes do valor da alíquota ou da não tributação de determinada operação se limita ao quanto foi realmente adicionado nesta fase específica da cadeia (Buzzato; Cavalcante, 2022).

Conforme esclarece o International Monetary Fund (2020), por um lado, a simplicidade é uma grande vantagem, pois as receitas e despesas já são reportadas para fins contábeis e fiscais, no entanto, considerando a aplicação de estruturas de alíquotas diferenciadas, com a desagregação de vendas e despesas, inexistente simplicidade.

Além disso, no âmbito da adoção do princípio do destino, o método apresenta uma limitação, pois sua sistemática não exige alterações nem para importações nem para exportações, já que a base de cálculo do imposto é o resultado da subtração do montante de compras frente ao de vendas, independentemente da destinação da operação (Mello, 2020). De mais a mais, no contexto de contextos transfronteiriços, esse método é mais compatível com uma abordagem de origem, e não é de fácil adaptação a alíquotas diferenciadas. Inobstante tanto, tem sido o método utilizado para tributar o valor adicionado no setor de serviços financeiros (International Monetary Fund, 2020).

Noutro lado, o método de crédito por fatura se revela mais eficiente para a desoneração da cadeia produtiva dos bens exportados ao utilizar a técnica da alíquota zero, permitindo que a devolução do crédito de entrada aos exportadores neutralize o imposto cobrado nas operações

anteriores (Campanatti Filho, 2024). Malgrado sua complexidade⁸, essa viabilidade operacional justificou seu destaque na experiência internacional por sua maior viabilidade operacional, já que o crédito tributário corresponde ao valor destacado em nota fiscal, dispensando cálculos aritméticos complexos (Moreira, 2020).

Por último, no método imposto contra imposto, a alíquota das fases subsequentes influencia no valor adicionado das fases anteriores, de modo que o peso da carga tributária é sopesado pelo tratamento tributário da última operação da referida cadeia de suprimentos. Assim, a existência de alíquota inferior ou uma isenção tão somente reduz a tributação se aplicada na operação diretamente destinada ao consumidor final (Costa, 1978). Desta forma, persiste a possibilidade de distorções na etapa subsequente à concessão do benefício fiscal, ainda que, em tese, não haja influência na formação de preço (Campanatti Filho, 2024).

Logo, cada método implica em uma neutralidade distinta: o método imposto contra imposto privilegia a neutralidade de preço ou de formação da cadeia, impedindo que benefícios fiscais impactem a formação de preços, enquanto o método base contra base protege a neutralidade em relação ao contribuinte, evitando que o elo posterior da cadeia seja mais onerado em razão de benefícios fiscais concedidos em etapas anteriores (Campanatti Filho, 2024). Dada a política contrária aos incentivos, mais uma vez vislumbra-se a razão pela qual a OCDE recomenda o modelo de imposto contra imposto.

O modelo de fatura, ao vincular a apuração do IVA devido por determinado contribuinte à consideração do imposto pago nas operações anteriores, cria a categoria dos créditos, que funcionam como valor oponível ao Fisco no cálculo do montante devido em cada período de apuração. A essa oposição de créditos ao Estado quando da apuração do imposto devido denomina-se creditamento (Coelho, 2023).

Note-se que se trata de um crédito financeiro, e não físico, uma vez que não se vincula ao bem ou serviço, mas sim ao fato da aquisição do bem ou serviço, ou melhor, ao encargo financeiro gerado pelo imposto da aquisição, independentemente se a vinculação destes seja direta ou indireta na produção ou comercialização de bens e serviços (Smargiassi et al., 2014).

Dentre as vantagens técnicas, evidencia-se a eliminação da cumulatividade, um problema encontrado nas estruturas operacionais dos impostos plurifásicos cumulativos, pois imposto não se soma em cada etapa da cadeia produtiva. Isto implica afirmar que cada operação só pode – e deve – ser tributada uma única vez, prevenindo a dupla ou ausência de tributação, seja em situações internas ou em transfronteiriças (Van Abswoude, 2022). Esta é a teoria, pois

⁸ Por exigir o cálculo e o registro do imposto devido em cada operação separadamente.

parte-se do pressuposto de que as partes envolvidas agem de boa-fé, de maneira que as operações informadas são legítimas e possuem substância econômica (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Neste diapasão, o nível de neutralidade é inversamente proporcional à incidência cumulativa do imposto ao longo da cadeia econômica, que pode resultar na modificação da cadeia de produção, seja pela sua verticalização ou na opção por insumos de menor incidência tributária, em prol da diminuição de custos, ou simplesmente evitar seu aumento. Isto porque é a cumulatividade que, ao permitir a incidência repetitiva ao longo das fases que compõem a cadeia de produção e distribuição, aumenta o custo de bens e distorce os preços, o que se abomina no IVA (Brandão Júnior, 2019).

A alocação do capital deixa de ser uma preocupação de ordem tributária quando o contribuinte de direito repassa o ônus tributário de forma integral ao contribuinte de fato, por meio da repercussão econômica (Brandão Júnior, 2019)⁹. Ainda, facilita-se a fiscalização e o controle, já que o mecanismo de créditos e débitos permite rastrear o fluxo do imposto, aumentando a transparência e dificultando a evasão fiscal, uma vez que não depende exclusivamente da última venda para ser arrecadado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Em suma, o sistema escalonado permite que a carga tributária final recaia apenas sobre o consumidor final, enquanto as empresas apenas "intermediam" o imposto. Porém, não se olvide que todas as formas de consumo final devem ser tributadas, ainda que na circunstância de autoconsumo das empresas (Van Abswoude, 2022), a exemplo de quando as aquisições são feitas para o consumo privado dos proprietários ou funcionários da empresa (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Neste sentido, o IVA se baseia na cobrança fracionada do valor, ao final agregado, gerado em cada estágio da cadeia. Uma vez que são fornecidos créditos para insumos em todas as transações B2B, o IVA incide, majoritariamente, apenas nas transações B2C (International Monetary Fund, 2020).

Essa estrutura garante a neutralidade econômica, garantindo que o imposto arrecadado seja, ao final, proporcional ao valor pago pelo consumidor. Neste íterim, não se distorce decisões de produção, distribuição ou venda, independentemente da natureza do produto ou da

⁹ O repasse do valor do tributo do produtor ou fornecedor ao consumidor é denominado como “repercussão econômica” ou “translação do tributo”, que advém da capacidade de se transferir o ônus financeiro do imposto ao longo de toda a cadeia produtiva (Castro; Vasconcelos, 2025).

operação, do número de transações ou operadores econômicos envolvidos, isto é, da estrutura da cadeia de distribuição ou ainda do meio utilizado para sua entrega (Hellerstein, 2023).

Inobstante isso a morosidade da devolução de créditos de IVA acumulados representa um caminho inverso da neutralidade pretendida, situação que, na prática internacional, é constante para empresas que são majoritariamente exportadoras, que, ao pagarem IVA nas compras internas, veem suas vendas externas livres do imposto, pelos saldos credores de IVA, os quais deveriam ser restituídos pela administração tributária em um curto espaço de tempo (Coelho, 2023).

A não devolução, ou a devolução demorada, aumentam ônus financeiros às empresas, que sofrem perda da competitividade pretendida. Créditos de IVA igualmente se acumulam em alguns momentos, sendo esses: na etapa pré-operacional da empresa, quando ela realiza compras, mas ainda não efetua vendas; nas hipóteses de necessário reequipamento, em que a empresa adquire bens de capital de valores suntuosos; e ainda na etapa operacional, quando a empresa, aproveita oportunidades de mercado para adquirir bens e insumos em valores superiores às comercializações (Coelho, 2023). Neste diapasão, mecanismos institucionais eficazes são indispensáveis para um bom desenvolvimento do imposto tipo IVA.

1.3.2 Princípio do destino

Clarificada a estrutura de arrecadação em etapas, resta claro que o imposto recai sobre o consumo final. Todavia, em um viés de aplicação internacional do IVA, levantou-se a questão sobre a competência de cobrança do imposto, se na jurisdição de origem, onde o valor foi agregado por meio de sua produção ou origem, ou no local de destino, mais uma vez onde se realiza o consumo final.

No regime baseado na origem, o país exportador tributa as exportações com a mesma base e alíquota aplicáveis às operações internas, e, de forma subsequente, o país importador concede um crédito em seu próprio IVA de um imposto que nunca lhe foi pago, e sob alíquota que hipoteticamente teria sido pago neste país importador (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Haja vista as importações serem desoneradas, dispensa-se a necessidade de controle das denominadas fronteiras fiscais ou de implementar medidas de compensação para equiparar o produto importado ao nacional (Xavier, 2015).

Nesta sistemática em que o Estado de origem detém a competência para tributar as transações internacionais de consumo, há a imposição de diferentes tributos e diferentes alíquotas, variando de acordo com a jurisdição onde o valor é agregado, o que exerce influência

na estrutura econômica ou geográfica da cadeia de suprimentos. Para além da complexidade, a aplicação do princípio de origem coloca consumidores de diferentes países em condições iguais – apesar de viverem sobre peculiaridades nacionais distintas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Por sua vez, no princípio de destino a tributação de mercadorias e serviços ocorre no país em que se realiza a importação, o que permite que empresas concorrentes de uma jurisdição estejam em uma igualdade formal. Assim, enquanto as exportações são beneficiadas pela não incidência ou isenção no país de origem, institui-se um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, de modo a garantir que estas suportem a mesma carga tributária imposta às mercadorias e serviços produzidos e consumidos internamente (Sacchetto, 1993).

A superioridade do princípio do destino decorre de sua capacidade de eliminar distorções competitivas, dupla tributação e evitar a “guerra fiscal”¹⁰ entre entes federados, nos termos em que busca a diretriz 2.4 “[...] *empresas estrangeiras não devem ser nem prejudicadas nem beneficiadas em relação às empresas nacionais na jurisdição onde o imposto possa ser devido ou pago.*” (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a, p. 22, tradução autoral).

Nesse sentido, para que o sistema de IVA impeça vantagem competitiva indevida para empresas nacionais ou estrangeiras, o que implicaria em distorções econômicas e limitação da escolha do consumidor, aplica-se o princípio do destino. Com isso, persiste uma via de garantir condições equitativas para os fornecedores, pois a aquisição se motiva por razões econômicas, e não tributárias (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Isto implica afirmar que na adoção do princípio do destino, conforme estabelecido expressamente na Diretriz 3.1 da regulamentação orientadora, as exportações são desoneradas do IVA, isto é, possuem a alíquota zerada, enquanto as importações são tributadas com base nos mesmos critérios e na mesma alíquota das operações internas no país de destino, o que garante que o ônus tributário líquido sobre as importações seja igual ao das mesmas operações no mercado interno. Além disso, assegura-se que o valor do imposto restituído ou creditado em exportações seja igual ao valor do imposto que foi arrecadado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Isso gera alguns efeitos relevantes no plano internacional: i) as empresas não podem evitar o pagamento do IVA exportando seus produtos ou serviços para um país com uma taxa de IVA mais baixa; ii) um produto ou serviço não pode ser tributado duas vezes, uma vez no

¹⁰ Fenômeno caracterizado pela competição interestadual mediante a oferta estratégica de benefícios fiscais como diferencial competitivo para captação de empreendimentos.

país onde é produzido e novamente no país onde é consumido, o que evita a dupla tributação; e iii) as empresas que competem em um determinado mercado são tributadas de forma justa (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Não é demais esclarecer que sob essa sistemática, o encargo fiscal sobre uma venda específica representa o país onde os produtos estão sendo comercializados, e não o país ou países onde foram produzidos (Smith, 1997).

A norma é clara em estabelecer o pressuposto de que o destino dos bens determinado pelos fluxos físicos é o critério razoável para identificar onde é provável que ocorra o consumo desses bens (Hellerstein, 2015). Assim, no contexto B2B, inclusive considerando a especificidade dos bens intangíveis, embora ainda inexista o consumidor final, o princípio do destino considera que o direito de tributação sobre a operação internacional compete à jurisdição onde se presumirá ocorrer o uso empresarial que terá como consequência o fornecimento ao consumidor final (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Aliás, não é demais especificar que os serviços intangíveis se referem àqueles cujo local de consumo pode ser incerto, ou ainda, que podem ser entregues remotamente, os quais incluem atividades como contabilidade, serviços jurídicos e outros serviços intelectuais; transações bancárias e financeiras; publicidade; processamento de dados; e serviços de telecomunicações (Hellerstein, 2015).

Com isso, a própria normativa reconhece a dificuldade em se chegar à identificação do princípio do destino no que se refere a serviços digitais e intangíveis, porquanto, diferentemente do verificado para bens transfronteiriços, inexistem controles de fronteira ou fronteiras fiscais (Fossati; De Paula, 2022).

Aliás, considerando a norma da OCDE, mencione-se que é em seu terceiro capítulo que se discorre sobre as orientações para a tributação no destino, construindo os parâmetros para determinar o local da tributação, especialmente considerando as particularidades da comercialização de bens intangíveis. Insta salientar que o capítulo quatro se apresenta como um complemento, abordando as questões práticas relacionadas com as orientações (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Para garantir que a tributação ocorra no país em que ocorrer o consumo, a própria a OCDE propõe algumas medidas, tais como: i) a exigência do cadastro do fornecedor/prestador não residente na jurisdição do consumidor por meio de um método simplificado de registro e cobrança; ii) localização do endereço de cobrança, o país de origem do cartão de crédito ou o país de IP do consumidor, iii) o uso de mecanismos de cooperação e assistência mútuas e de

troca de informações em matéria tributária; e iv) a atribuição de regimes de responsabilidade tributária às plataformas digitais, às instituições financeiras, aos adquirentes pessoas jurídicas de plataformas digitais e às centrais de atendimento (Araújo; Neto, 2023).

De forma geral, as regras de tributação do IVA precisam ser claras sobre o local onde o imposto deve ser cobrado, o que há de valer tanto para as operações destinadas ao consumidor final quanto também as entre empresas, mesmo não envolvendo o consumo final (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Aliás, não só a OCDE o escolheu como princípio necessário à harmonização dos sistemas de IVA, mas se trata de uma norma também sancionada pelas regras da Organização Mundial do Comércio (OMC) no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947, o GATT (sigla para “*General Agreement on Tariffs and Trade*”, em português, “Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio”¹¹).

Isto porque houve consagração do princípio da não-discriminação, considerado como requisito essencial no sistema multilateral de comércio da OMC, com vistas a garantir a justiça e previsibilidade nas transações comerciais internacionais¹². Esse princípio implica na obrigação de proibir a distinção de tratamentos mais ou menos favorável entre parceiros membros da organização (Bergamaschi; Muniz, 2023).

Como ramificações, estão o princípio do tratamento da nação mais favorecida, disposto no artigo I, §1º, do GATT, e o princípio do tratamento nacional (ou igualdade de tratamento), previsto no artigo III do GATT. Enquanto o primeiro proíbe a discriminação entre países, de modo que as concessões feitas a um país-membro devem ser automaticamente estendidas aos demais, o segundo estipula a proibição de discriminação entre produtos nacionais e importados após ingressados no mercado doméstico, de modo a impedir medidas protecionistas da produção nacional (Bergamaschi; Muniz, 2023).

Os princípios são, portanto, complementares, por objetivarem a promoção de um comércio livre e em condições equivalentes para todos os parceiros comerciais, e assim proteger a relação de concorrência (tanto na importação como na exportação), e nesse viés se conectam

¹¹ O referido acordo foi incorporado no Brasil por meio da Lei n.º 313, de 30 de julho de 1948.

¹² No IVA, o impedimento da discriminação injustificada de empresas internacionais em comparação com empresas nacionais pode ser desenvolvido por diferentes meios, como restituições diretas para empresas estrangeiras, ou por meio de um procedimento de registro doméstico, ou ainda com a concessão de isenção de IVA nas operações. A título de conhecimento, alguns países estabelecem que a efetivação desses métodos está condicionada à existência de tratamento recíproco na jurisdição da empresa estrangeira, e as diretrizes não colocam nenhum óbice a essa previsão. Essa reciprocidade pode ser firmada por meio de um acordo bilateral formal ou uma decisão unilateral de reconhecimento dos países que possuem, ou não, os requisitos necessários nos termos da legislação doméstica (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

com o quanto pretendido pelo princípio da neutralidade da OCDE, na conceituação compreendida pela organização.

Considerando que esses princípios consideram uma situação de igualdade inexistente entre os países, os acordos da OMC contêm disposições que concedem excepcionalmente direitos especiais aos países menos desenvolvidos e em desenvolvimento¹³, denominadas como tratamento especial e diferenciado. Essas disposições permitem que os países desenvolvidos possam conceder tratamento mais favorável do que outros membros da OMC, além de permitir maior margem na proteção de produtos nacionais, sem falar de uma série de benefícios tarifários. Nesse viés, o tratamento especial e diferenciado funciona como um vetor de promoção de um comércio justo, de boa governança e regras equilibradas (Saldanha, 2012a, 2012b)¹⁴.

Ora, uma vez que o princípio da neutralidade almeja garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, faz-se necessário, também, que dentro desse princípio haja espaço de concessão de certas distorções, desde que para correção de falhas de mercado estruturais, e a promoção de desenvolvimento econômico inclusivo. Semelhantemente, a neutralidade deve ser medida relativamente ao nível de desenvolvimento econômico, de implementação gradual e progressiva conforme amadurecimento econômico (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em suma, neste princípio, além de observar a eficiência, é um meio de alcançar a neutralidade do IVA no comércio internacional, de modo que, como pontua Tathiane Piscitelli, a própria neutralidade justifica a razão pela qual tributação deve ocorrer no destino nas sistemáticas de impostos sobre valor agregado (2019). Além de, claro, se observar a lógica de recair sobre quem efetivamente consome o bem ou serviço, de modo que o país arrecada sobre o consumo realizado em seu território.

1.3.3 Princípio da neutralidade

Com o objetivo de impedir que o comportamento dos contribuintes seja alterado apenas por motivos tributários, serve o princípio da neutralidade, que se revelou um conceito estruturante forte na análise econômica de reformas fiscais (Kay e King, 1990; Leape,

¹³ Os países menos desenvolvidos são determinados conforme os critérios de IDH das Nações Unidas, já os países em desenvolvimento é uma autodefinição posta aos países que assim o facultarem.

¹⁴ A despeito do Brasil ser um país membro da OMC, e ter o GATT incorporado no ordenamento jurídico, de modo que suas disposições são juridicamente vinculantes, é necessário frisar que o país se autodeclara como um país em desenvolvimento, o que lhe confere as benesses do tratamento especial e diferenciado.

1990). No contexto do IVA, o princípio da neutralidade é pilar para direcionar o desenho estruturante do sistema cuja tributação não influencia nas escolhas de produção, investimento, consumo ou organização empresarial., de modo a garantir tratamento igualitário a todos os setores e agentes (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Para esse fim, o Capítulo 2 das Diretrizes Internacionais de IVA é especificamente dedicado aos princípios de neutralidade do IVA, com foco no comércio transfronteiriço. Todavia, é de observar que os princípios gerais que fundamentam a neutralidade, quais sejam, as próprias diretrizes, são aplicáveis também no âmbito doméstico (Hellerstein, 2023).

A Diretriz 2.1 reitera o princípio axiomático de que o ônus do IVA não deve recair sobre as empresas, sem deixar de reconhecer aos governos o direito de impor deliberadamente o IVA sobre empresas em situações excepcionais, desde que por razões plausíveis e legítimas formalmente, isto é, realizadas por previsão legal expressa (Hellerstein, 2023). Contudo, persiste situações excepcionais de isenção em hipóteses de política pública, como saúde, educação e cultura, bem como operações em que a base de cálculo do imposto sobre as saídas é de difícil avaliação (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Em continuidade, seguem-se outros dois princípios de neutralidade, cujos desafios estão nos detalhes das conceituações, por exemplo, sobre o que se entende por “níveis de tributação semelhantes”, “empresas em situações semelhantes”, ou ainda “operações semelhantes” (Hellerstein, 2023).

Dito isso, a diretriz 2.2 prevê a necessidade de o imposto além de ser neutro, ser equitativo: “*Empresas em situações semelhantes, realizando operações semelhantes, devem estar sujeitas a níveis de tributação semelhantes.*” (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a, p. 21 tradução autoral). Por sua vez, a diretriz 2.3 expressamente dispõe que “*As regras do IVA devem ser elaboradas de modo que não sejam a principal influência nas decisões empresariais.*” (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a, p. 21 tradução autoral).

Frise-se, a neutralidade se traduz como a pretensão de que as decisões empresariais devem ser motivadas por razões econômicas e não tributárias, bem como na busca pela equidade na tributação entre todas as formas de comércio, sejam eletrônicas ou convencionais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014). Com isso, o conceito de ‘*level playing field*’ (traduzido como igualdade de condições) é justificado economicamente para além do ideal de justiça, mas também por estabelecer as condições essenciais para políticas neutras e não distorcivas (Smith, 1997).

Na prática, diversos fatores influenciam as decisões empresariais, como fatores financeiros, comerciais, sociais, ambientais e jurídicos, em suma, considerações de mercado e todas não tributárias, e neste cenário, as regras e políticas de impostos sobre consumo não devem induzir as empresas a moldar suas operações (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Portanto, se a tributação é regida pela neutralidade, as escolhas de alocação de capital e produção são orientadas por fundamentos econômicos, e não por incentivos fiscais ou distorções possibilitadas por um sistema (Castro; Vasconcelos, 2025).

Dentre os meios adotados para garantir esse princípio, utilizam-se, de forma particular ou conjunta: a operação de um sistema de solicitação de reembolso direto do IVA local pago; a isenção de IVA em operações específicas; a possibilidade de restituição por meio de registro local no IVA, através de um mecanismo de autoliquidação; a transferência da responsabilidade para fornecedores/clientes registrados; e a concessão de certificados de isenção de compra. Em suma, todos visam equilibrar de forma razoável, tanto os custos de conformidade para as empresas, quanto os custos administrativos dos órgãos fiscais, além de diminuir os riscos de evasão e elisão fiscal para as autoridades tributárias (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

De fato, a neutralidade está diretamente associada ao conceito mais básico de eficiência econômica, assim, quando alterações significativas no comportamento do setor privado são provocadas pela tributação, isso pode sugerir que o sistema tem custos de arrecadação de receitas "distorcidos" ou "peso morto" igualmente altos (Smith, 1997).

Este pensamento tem base na teoria de eficiência econômica do economista Adam Smith no século XVIII, o qual entendia que para a “mão invisível” da economia conduzir o mercado ao seu resultado mais eficiente se faz necessário que todos os agentes econômicos ajam em seu próprio interesse. Isso equivale a dizer que se exige a distorção mínima do mercado (Van Abswoude, 2022).

Neste cenário, a neutralidade tributária no IVA possui diversas dimensões, que não se resume na ausência de discriminação em um ambiente tributário imparcial, pois se objetiva também a eliminação de ônus fiscais indevidos e de custos de conformidade desproporcionais ou inadequados para as empresas, além de contribuir na garantia de que haja a arrecadação do valor correto de receitas tributárias (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a)

Deste modo, diferentemente de tributos diretos, o IVA serve como um imposto geral sobre o consumo que visa gerar receitas tributárias, sem intenção de redistribuir riqueza ou

influenciar o comportamento econômico. Em sucedâneo, o princípio da neutralidade do sistema serve para salvaguardar o objetivo da eficiência econômica (Van Abswoude, 2022).

Além disso, garante-se a neutralidade em relação às decisões de poupança e de investimento, já que o retorno da poupança só é tributado quando convertido em consumo, e não penaliza a competitividade internacional do país, pois as exportações são integralmente isentas do imposto. Outro aspecto positivo reside na menor propensão a flutuações significativas em função dos ciclos econômicos, dado que o consumo tende a apresentar maior estabilidade do que a renda (Correia, 2022).

Ocorre que para que o princípio da neutralidade seja efetivamente alcançado, depende-se que as regras do IVA sejam acessíveis, claras e consistentes (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Além de que, a operação deste princípio é assegurada por meio da não cumulatividade, do creditamento financeiro amplo¹⁵ e a busca pela aplicação mais uniforme possível das regras (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

A partir dos conceitos expostos, é possível estabelecer uma relação hierárquica entre neutralidade, não-cumulatividade e creditamento: a neutralidade constitui o fim da não-cumulatividade, que, por sua vez, é operacionalizada pelo creditamento. Dessa relação decorre que toda interpretação do direito ao crédito deve se orientar pelo princípio da neutralidade.

No pagamento de restituições ainda pode se vislumbrar oportunidades para fraudes, por isso, a eficácia do sistema depende de uma adequada administração, cujas estratégias de conformidade ponderam os riscos, focam na operacionalização, bem como no escopo abrangente de auditoria (International Monetary Fund, Washington, 2001).

Neste diapasão, compreende-se que a neutralidade tributária absoluta é um ideal inatingível, constatação não diminui a importância do conceito. A questão central não é se um imposto provoca distorções, mas sim o grau dessas distorções em comparação com alternativas tributárias (Coelho, 2023).

Por derradeiro, vale mencionar que no comércio internacional existem outras três diretrizes, específicas sobre a neutralidade do IVA, ainda que se articulem com os princípios incontroversos em um maior nível de generalidade. A Diretriz 2.4 trata da busca por um nível de tributação equitativo. Por sua vez, a diretriz 2.5 reconhece a liberdade administrativa para prover meios que impeçam a possibilidade de um IVA irrecuperável, sem prejuízo da ressalva da Diretriz 2.1. Ainda, a Diretriz 2.6, embora reconheça que empresas estrangeiras possam estar

¹⁵ O crédito amplo se refere à possibilidade de todas as aquisições de bens e serviços necessários à atividade econômica gerarem direito a crédito, independentemente de restrições quanto à essencialidade ou destinação.

sujeitas a requisitos administrativos diferentes daqueles aplicados a empresas domésticas, declara que, nesses casos, os requisitos não devem criar um ônus de conformidade desproporcional (Hellerstein, 2023).

1.3.4 O ideal da alíquota única e da amplitude da base tributária

Outro objetivo fundamental da OCDE constante no IVA modelo é de que a implementação do tributo seja por meio de uma base ampla de incidência sobre o consumo final ou doméstico das famílias, pois isso acarretará ganhos de eficiência econômica. Isto ocorre pois na ampliação da base de incidência do tributo, o que implica na redução de alíquotas, diminuem-se as distorções de comportamento que permeiam a arrecadação (Brys et al., 2016).

Por um lado, levando em conta que o IVA objetiva constituir um imposto abrangente sobre o consumo, não é errado dizer que a base ampla se refere ao fato de englobar um vasto espectro de bens e serviços, inclusive digitais e intangíveis, com o afastamento dos impostos tradicionais que incidem sobre formas específicas de consumo, como ocorre na distinção entre impostos sobre ‘mercadoria’ ou ‘serviço’. Neste viés, o IVA se distingue dos impostos seletivos que incidem sobre formas específicas de consumo (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Todavia, considerando a definição pela OCDE, a amplitude desejada da base tributária do IVA é medida pela quantidade de exceções à aplicabilidade da alíquota padrão. Quanto o maior número de regimes diferenciados, com reduções ou até isenções, menor será a base, e ainda, maior será a alíquota padrão, o que se traduzirá como uma inviável alta carga tributária sobre o consumo – cenário suscetível para a práticas fraudulentas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Nessa perspectiva, o tamanho da base tributável depende da identificação do sujeito passivo, da delimitação do que constitui um fato gerador tributável e dos tipos de operações incluídas ou excluídas no cálculo da base de incidência (International Monetary Fund, 2020).

É na base ampla de incidência do imposto uniforme que a simplificação do sistema tributário se perfectibiliza, pois elimina na alíquota única, – ou ao menos diminui –, as hipóteses de isenções, deduções, créditos e diferenciação de alíquotas (Brys et al., 2016), trazendo simplificação ao tributo, que, por sua vez, pode implicar na redução dos custos de conformidade, seja para pessoas físicas ou jurídicas, e nos custos de arrecadação (International Monetary Fund, 2020).

Não se deixa de considerar que, sob o ponto de vista econômico, o ônus do imposto também pode recair, em proporções variadas, sobre empresas, pois a incidência efetiva do IVA é determinada também por circunstâncias externas, como políticas comerciais e condições de mercado, incluindo a elasticidade da demanda e a natureza da concorrência entre fornecedores (Ebrill et al, 2001). Essas circunstâncias podem culminar na decisão de as empresas optarem por não repassar, pelo menos de forma integral, o ônus do IVA aos consumidores finais, realizando sua absorção mediante a redução de sua margem de lucro (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em todo caso, um modelo de IVA que se aproxima do ideal, caracterizado por uma base de incidência ampla, aumenta, simultânea e similarmente, a eficiência e a equidade (Brys et al., 2016). Tal eficiência advém da minimização de distorções nas decisões de produção empresariais. Com efeito, essa configuração tributária evita influenciar os incentivos inerentes às diversas etapas da cadeia de produção-distribuição, a estrutura organizacional das empresas e a composição capital/trabalho nos distintos setores econômicos (International Monetary Fund, 2020).

Nessa dinâmica, quanto mais ampla for a base, menor será a alíquota necessária para atingir um determinado nível de arrecadação, o que reduz a propensão dos agentes econômicos a modificar seus comportamentos para evitar o imposto. Ainda, quanto mais transações forem abrangidas, menor será a necessidade de aplicar taxas elevadas. Com isso, a eficiência do IVA está diretamente relacionada à extensão de sua base (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Logo, de forma geral, a OCDE propõe, com fundamento empírico e teórico, que a estrutura do IVA deve ser adotada com alíquota única, ainda que em países em desenvolvimento. Para isso, justifica que as alíquotas reduzidas de IVA dificilmente são uma forma bem direcionada de incentivar o consumo de bens meritórios, em parte devido à sua natureza *ad valorem*, e que existem outros instrumentos mais adequados para se alcançar a finalidade redistributiva, como programas de transferência de renda, esses sim adaptáveis conforme a capacidade administrativa do país, em observância ao princípio da eficiência (Thomas, 2024).

Nesse sentido, a organização econômica defende a substituição de sistemas compostos por múltiplos tributos ou alíquotas sobre o consumo, frequentemente cumulativos, para um IVA uniforme com uma ampla base de incidência, para assim aumentar a arrecadação, reduzir custos administrativos e evitar distorções nas decisões econômicas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em estudo institucional, o relatório da OCDE “Tax and Economic Growth” classificou os IVAs puros como menos prejudiciais ao crescimento econômico, pois, ao zerarem as alíquotas sobre as exportações, com reembolso imediato do IVA sobre insumos adquiridos por empresas, não afetam a competitividade internacional (Johansson *et al.*, 2008).

Um argumento a favor de um IVA de alíquota única, é a diminuição do trabalho e tempo de auditoria, que é oneroso, o qual passa a se concentrar essencialmente em duas questões principais: subnotificação do IVA de saída e supernotificação do IVA de entrada (Ebrill *et al.*, 2001). Ainda, em um IVA de alíquota única, ou ao menos de base ampla, minimiza-se a possibilidade de fraude e evasão, tornando-o um mecanismo eficaz de arrecadação, além de trazer melhoria na equidade horizontal (Brys *et al.*, 2016).

Como exemplo notável se destaca a Nova Zelândia, que em 1986 introduziu um IVA com uma alíquota padrão aplicada a quase todos os bens e serviços. Essa reforma tributária foi estrategicamente combinada com outras medidas, incluindo pagamentos e apoio social direcionado a famílias de baixa renda, o que contribuiu significativamente para a aceitação pública do novo imposto. De forma similar, a Eslováquia, em 2004, substituiu seu sistema de IVA de dupla alíquota por uma alíquota única, como parte de um pacote de reformas mais amplo, que resultou na redução dos custos de arrecadação (International Monetary Fund, 2020).

Todavia, na prática, ante o objetivo de alcançar metas distributivas por meio de políticas públicas, os IVAs raramente se apresentam de forma uniforme. Assim, é recorrente vislumbrar a concessão de alíquotas reduzidas, ou isenções, de IVA para diversos bens e serviços. De forma geral, a principal razão para essa política fiscal é a promoção da equidade (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Neste tópico, válido desde já mencionar que essa redução de alíquotas em vendas diretas ao consumidor não é, em si, considerada um incentivo fiscal, pois seu propósito é, geralmente, aliviar a carga tributária sobre os consumidores de menor renda (Coelho, 2023).

Em todo caso, a não uniformidade, contudo, tem um impacto direto e significativo sobre os potenciais ganhos de eficiência que a implementação e a operação de um sistema de IVA poderiam, em tese, proporcionar, além da própria perda de receita. As fontes dessas ineficiências decorrem precipuamente de isenções, limites de faturamento, e diferenciação de alíquotas (International Monetary Fund, 2020).

Nas isenções, a exclusão de determinados bens ou serviços da tributação compromete a eficiência do sistema de IVA diante dos "efeitos em cascata", em que o imposto pago em etapas anteriores da cadeia produtiva não é recuperado, tornando-se um custo para as empresas. Além disso, gera distorções nas decisões de produção, afetando tanto a aquisição de insumos quanto

a precificação dos produtos finais (International Monetary Fund, 2020), gerando uma tributação excessiva.

Neste ponto se observa a crítica da regressividade do imposto, ainda que controversa, pois os benefícios de redução de alíquotas não são direcionados exclusivamente aos mais pobres, mas se estende a toda a população, a qual significa que, proporcionalmente, as pessoas da camada mais pobre pagam mais imposto em relação à sua renda do que a camada mais rica (International Monetary Fund, 2020).

Até porque, a despeito da percepção de que as alíquotas reduzidas resultam, diretamente, em preços menores ao consumidor final, o repasse da redução de alíquotas para os preços depende de uma série de fatores, incluindo a estrutura de mercado e as elasticidades de oferta e demanda dos bens em questão, tornando esse efeito incerto e frequentemente objeto de controvérsia (International Monetary Fund, 2020).

O limite de faturamento para o IVA introduz distorções semelhantes. Pois se proporciona às empresas que operam abaixo de determinado patamar a isenção da cobrança do imposto, além de, em contrapartida, afastar o direito de creditar o IVA pago sobre suas compras. Essa dinâmica tem a força de alterar as escolhas produtivas, ainda que o registro voluntário para essas empresas possa atenuar parte dessas distorções (International Monetary Fund, 2020).

Ainda, a diferenciação de alíquotas para diferentes bens e serviços exerce influência nas escolhas de consumo dos cidadãos. De mais a mais, a imposição de limitações excessivas à dedução do imposto pago sobre os insumos legítimos das atividades empresariais cria uma outra camada de distorção (International Monetary Fund, 2020).

Ademais, a adoção de mecanismos não direcionados pode gerar efeitos colaterais que não necessariamente se alinham com a política fiscal do governo, como, por exemplo, a concessão de alíquotas reduzidas para produtos como gasolina, o que pode conflitar com preocupações ambientais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Neste ponto, a excessividade é o verdadeiro problema. Neste ínterim, os sistemas de IVA “mais antigos” tendem a ter estruturas com multiplicidade de alíquotas, com uma ou mais alíquotas reduzidas, inclusive zero. Esta é uma prática comum em países da União Europeia, que nos termos da Diretiva do IVA da União Europeia 2006/112, de 28 de novembro de 2006¹⁶, permite-se até duas alíquotas reduzidas, além da alíquota padrão (Thomas, 2024).

¹⁶ A Diretiva da União Europeia 2006/112, de 28 de novembro de 2006, reformulação de uma Diretiva anterior, de 1977, regula os elementos essenciais do IVA. A sua natureza jurídica, comum a todas as Diretivas Comunitárias, merece ser destacada: os Estados-membros da União Europeia são obrigados a respeitar a Diretiva e a alcançar seus resultados, mas devem fazê-lo por meio de suas próprias legislações nacionais, conforme

Aliás, a multiplicidade de alíquotas cria um ambiente propício à atuação de lobbies setoriais, pois diferentes segmentos econômicos tendem a reivindicar tratamentos diferenciados sob a justificativa de situações particulares que os distinguiriam dos demais, o que fragiliza a isonomia e a racionalidade do sistema (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Uma vez concedido um tratamento preferencial, há uma tendência de ampliação desse benefício, pois diferentes setores passam a pleitear equiparação com base em semelhanças com produtos ou serviços já beneficiados (Crawford et al, 2010).

À vista desse contexto, a OCDE conclui que os regimes diferenciados possuem a tendência de aumentar indesejadamente a complexidade do sistema de IVA, o que eleva o ônus administrativo e de conformidade para as empresas, que precisam gerenciar múltiplas taxas e regras (Ebrill et al, 2001), o que termina a prejudicar sua produtividade e compromete a eficiência, resultando, inclusive, na diminuição do produto interno disponível para distribuição entre a população.

Sob a ótica do Fisco, o tratamento não uniforme dificulta a administração do tributo, gera custos adicionais de arrecadação, gerados pela implementação de políticas ineficientes, e ainda agrava a má alocação de recursos, resultando em uma perda ainda maior de eficiência por abrir portas para a evasão e a elisão fiscal (International Monetary Fund, 2020).

Por sua vez, a base ampla permite sistemas mais simples, com menor possibilidade de erro, cujas faturas e formulários fiscais apoiam a operação eficaz do sistema e em direção a cidadania fiscal. Inclusive, há auxílio na atividade de auditoria por dispensar a verificação da divisão de compras e vendas entre diferentes alíquotas. Ainda, pondera-se a redução de litigiosidade e fraudes sobre classificações (Thomas, 2024).

Ao fim, o ideal da alíquota única no IVA é apenas um padrão de excelência, isto é, um ideal de objetivo normativo, pois na melhor de suas hipóteses de aplicação, ainda assim deve ser acompanhada de mecanismos compensatórios, como transferências diretas de renda, a exemplo do *cashback* (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

1.3.5 Princípios orientadores aplicáveis

As diretrizes não possuem a pretensão de interferir na soberania dos países para aplicar regras tributárias padrões, com prescrição de específicas atividades administrativas fiscais.

estabelecido no artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (Vide GALLARDO, Francisco Javier Sanchez. IVA E NEUTRALIDADE NA UNIÃO EUROPEIA. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; et al. (Orgs.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 27-63).

Contudo, recomenda-se a aplicação dos “Princípios Gerais de Administração” aprovados em 2001 pelo Fórum da OCDE sobre Administração Tributária (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Os princípios da boa administração tributária apregoam, em suma: a aplicação de leis tributárias de maneira justa, confiável e transparente; garantir o direito de informação dos direitos e deveres dos contribuintes, possibilitando procedimentos de reclamação e mecanismos de reparação; prover informações de qualidade, precisas e tempestivas, por meio de um serviço acessível e confiável; não abusar do uso de dados dos contribuintes fora dos limites legais; minimizar os custos de conformidade, entre outros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Ainda, vale a pena mencionar que em 1998, durante a Conferência de Ottawa, sob o tema “*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*”, a OCDE, por meio de seu Comitê para os Assuntos Fiscais, trouxe à pauta outros princípios, mais abstratos, que estariam aptos a orientar a tributação da economia digital na política fiscal do IVA, dos quais se destacam: a eficiência, a certeza, a simplicidade, a eficácia, a justiça, e a flexibilidade, além da neutralidade, porém já minuciada (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

A despeito da expressa especificação à “economia digital”, esses mesmos princípios de política tributária orientam o desenvolvimento pleno das Diretrizes Internacionais de IVA da OCDE de forma geral, razão pela qual possuem plena viabilidade e aplicabilidade no âmbito das relações de consumo de bens e serviços em âmbito doméstico (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Até porque, o sistema tributário deve ser coeso em sua tributação, não sendo possível imaginar um tipo de IVA aplicável nacionalmente e um outro nas relações internacionais.

Dito isto, a simplicidade, no contexto do modelo do IVA da OCDE, emerge diretamente da uniformidade do tributo, o que, por sua vez, tende a fomentar uma maior conformidade fiscal e a otimizar a relação entre a receita arrecadada e o esforço administrativo despendido (International Monetary Fund, 2020). Neste ponto, persiste, portanto, a eficiência, a qual diz respeito à máxima minimização possível dos custos de conformidade e administrativos, para as empresas e para as autoridades fiscais, respectivamente (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014).

A eficiência também versa, em uma forma ampla, quanto ao objetivo de arrecadar receita de uma forma que não prejudique a renda real agregada, e nessa busca se encontra

também a equidade, a qual diz respeito à garantia de uma distribuição justa dessa renda agregada (Ebrill et al, 2001).

A certeza, também lado a lado à simplicidade, converge na necessidade de compreensão facilitada das normas, de forma que os contribuintes saibam o modo de funcionamento das regras tributárias, como quando, onde e como o tributo é contabilizado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014). Neste mesmo viés se vislumbra o princípio de transparência, qualquer imposição de IVA deve ser clara e explícita na disposição normativa do tributo (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Ainda, a eficácia soma na busca pela minimização do potencial de erros de conformidade, evasão e fraude organizada por meio de medidas de combate proporcionais, como com ações de comunicação e educação fiscal, o que dialoga com a justiça, que deve nortear o valor correto de tributo no momento adequado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014). Além disso, no tocante a elisão fiscal, em que pese não seja considerada uma infração, essa pode ser limitada por meio de regulamentações mais claras, escopo em que, mais uma vez, os princípios devem ser norteadores.

Sobre a evasão fiscal, é importante tecer alguns comentários, pois esse é o principal desafio do IVA, geralmente aparecendo em três grupos: empresas que deveriam se registrar para o IVA e não o fazem; empresas registradas que somam práticas de fraude, quais sejam, subdeclaração de receitas, superestimação de despesas para reduzir o imposto devido, classificação incorreta de mercadorias, omissão de autofornecimentos e não tributação de mercadorias importadas; e empresas registradas que recolhem o IVA devido sem repasse ao Fisco (International Monetary Fund, 2020).

As duas primeiras evasões comumente ocorridas nos sistemas de IVA podem ser bem administradas por meio de programas contínuos de auditoria, apoiados pela cooperação com a administração aduaneira, e ainda, subsidiado por um regime eficaz de penalidades, juros e multas. Todavia, a fraude de *‘missing traders’* (ou *‘comerciantes fictícios’*) é mais desafiadora (International Monetary Fund, 2020).

A bem da verdade, o descumprimento das obrigações do IVA não se resume a tais, pois variam desde simples omissões até esquemas mais complexos, como pedidos falsos de crédito ou reembolso, créditos indevidos sobre compras não creditáveis, uso incorreto de métodos de alocação do imposto de insumos, criação de empresas fictícias e outras formas de fraude documental (International Monetary Fund, 2020).

Por derradeiro, com vistas a evitar a rigidez de sistemas tributários, é por meio da observância da flexibilidade que haverá garantia de que existe espaço para acompanhar os

avanços tecnológicos e comerciais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014), seja no âmbito de aplicabilidade e eficácia da norma, seja até mesmo quanto na fiscalização.

1.3.6. A política desfavorável aos benefícios fiscais

A teor do quanto mencionado no tópico sobre o ideal da alíquota única na aplicação do princípio da base ampla de incidência, a OCDE adota uma postura com bastantes ressalvas à concessão de benefícios fiscais, especialmente no contexto de tributos sobre o consumo. Isto ocorre pois, assim como se acredita ocorrer com as alíquotas diferenciadas, os benefícios ou incentivos fiscais norteiam o comportamento dos contribuintes empresariais, comprometendo a neutralidade, a eficiência, e justiça fiscal, princípios do IVA (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Efetivamente, como consequência do princípio da neutralidade, a aplicação de incentivos fiscais no IVA perde seu sentido. Se, por exemplo, uma alíquota reduzida for concedida a uma empresa ou a um setor em alguma etapa intermediária da cadeia produtiva, o mecanismo de crédito e débito do IVA fará com que esse benefício não se traduza em uma redução de preço para o consumidor final (Coelho, 2023).

Na hipótese de uma dispensa parcial do recolhimento do IVA devido, essa medida se assemelha a uma subvenção. Tal subvenção pode ser concedida independentemente da estrutura do IVA, configurando-se, na prática, como uma renúncia de receita pública, o que finda por equivaler a uma transferência direta de recursos para a empresa beneficiada (Coelho, 2023).

Com determinados setores ou regiões sendo privilegiados em detrimento de outros, há distorção da concorrência e criação de vantagens artificiais que não se justificam sob a ótica da eficiência econômica. Além de que, ao multiplicar exceções à alíquota padrão de incidência, a base tributária se fragmenta, dificultando-se o alcance de alíquotas mais baixas e uniformes equânimes à população de forma ampla (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em um panorama geral, portanto, os benefícios fiscais multiplicam a complexidade do sistema tributário, elevando custos de conformidade para o contribuinte, que despendem custos no acompanhamento, compreensão, qualificação, e obtenção dos benefícios fiscais, que demanda investimento financeiro com serviços especializados, e enfrentamento de burocracias administrativas (Brys et al., 2016).

Sob a ótica da administração tributária, existem custos de restituição, que permeiam desde o momento de definição das regras para tratamentos fiscais preferenciais, à atividade de prover instruções fiscais e despende tempo em auditoria (Brys et al., 2016). Na prática, a despeito da projeção benéfica, quando incentivos fiscais são abrangentes ou mal desenhados, a perda da arrecadação supera as prospecções de investimentos ou desenvolvimento (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024f).

A postura desfavorável não é, contudo, radical. Existem exceções aceitáveis, e até legitimamente recomendáveis, pela OCDE, especialmente quando são delineadas para atingir objetivos específicos previamente mensurados, e que se baseiam em evidências, principalmente àquelas empíricas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024f).

Como exemplos, há a concessão de benefícios fiscais que visam a correção de externalidades comprovadas (Brys et al., 2016), como àqueles definidos como tratamentos tributários preferenciais utilizados por países para estimular atividades e comportamentos desejados, como investimento, inovação e pesquisa e desenvolvimento, conhecidos como P&D (R&D em inglês) (International Monetary Fund et al, 2024).

Note-se que nos Incentivos para Pesquisa e Desenvolvimento, instrumentos eficazes de política industrial, recomenda-se justamente incentivos baseados em despesas, como créditos fiscais, os quais mais eficientes e menos propensos a distorções do que incentivos baseados em renda (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024f).

De toda maneira, a OCDE recomenda que os benefícios fiscais sejam aplicáveis excepcionalmente, acompanhados de justificativas plausíveis e mecanismos de avaliação periódica. Isto porque os incentivos podem gerar erosão da base tributária, distorções econômicas, desafios de governança e impactos distributivos indesejados (International Monetary Fund et al, 2024).

Com vistas a delinear a adoção de incentivos, a OCDE recomenda alguns princípios para sua concessão, sendo esses: fundamento em objetivos de política pública claros e mensuráveis; transparência; objetividade nos critérios de elegibilidade; integração à legislação tributária; temporariedade; sujeição à revisão periódica e à supervisão parlamentar; e avaliação prévia e constante do custo-benefício e impacto sobre a base tributária e a economia real (International Monetary Fund et al, 2024).

Nesse sentido, a prática internacional verifica a possibilidade de concessão de créditos presumidos, desde esses sejam restritos, temporários e justificados por razões de interesse público, com transparência e avaliação periódica dos seus impactos. Isto porque, conforme o International Monetary Fund (2020) critica, ao se tratar de um crédito fictício, não

necessariamente vinculado ao imposto efetivamente pago, o crédito presumido pode resultar em redução da arrecadação, erosão da base tributária e distorções concorrenciais.

Note-se, também, que a literatura da OCDE não parece fazer confusão de que a adoção de regimes diferenciados, com alíquotas reduzidas, sejam propriamente benefícios fiscais, cuja característica distintiva para a organização é sua função extrafiscal para influenciar comportamentos e promover bem-estar (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Inclusive, não é demais registrar que o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) da OMC, em inglês “*Agreement on Subsidies and Compensatory Measures*”, nos anexos I a III, bem como artigo XVI do GATT, estabelece que as isenções concedidas a produtos destinados à exportação, quando também aplicadas a produtos similares destinados ao consumo interno, não podem ser consideradas benefícios fiscais (Brasil, 1995).

Inobstante tanto, especificamente no âmbito da tributação do consumo, levando em conta a busca por um sistema mais neutro e de base ampla, com alíquota única, a OCDE propõe a superação da lógica dos benefícios fiscais, vez que, ao criarem exceções, as complexidades e distorções acabam por minar a simplicidade, eficiência, equidade e neutralidade desejadas. A ausência de benefícios fiscais propriamente ditos visa a fortalecer a capacidade arrecadatória do Estado (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

CAPÍTULO 2: A RECONSTRUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado Social, característico das democracias ocidentais contemporâneas, tem na tributação sua principal fonte de custeio. Entretanto, no tocante à função da tributação sobre o consumo, transcende-se a ideia da simples geração de receitas (Moreira; Sena, 2016).

Em um breve panorama histórico, o Estado percorreu um caminho que vai do modelo absolutista, marcado pelo patrimonialismo e centralização, para o Estado liberal, que delega à iniciativa privada a condução da atividade econômica. Nesse liberalismo é que o tributo passa a ser compreendido como o preço da liberdade, o que permite ao Estado se retirar de atividades econômicas e, ao mesmo tempo, garantir os meios necessários para exercer suas funções indelegáveis (Siqueira, 2012).

Porém, com a evolução para o Estado Social, a tributação assume papel ainda mais relevante, pois, nesse Estado característico das democracias ocidentais contemporâneas, essa se torna sua principal fonte de custeio. Aliás, no tocante à função da tributação sobre o consumo, observa-se a transcendência da ideia da simples geração de receitas, pois se volta também à mitigação das desigualdades produzidas pelo Estado liberal (Siqueira, 2012)

Aliás, ao analisar o Estado Social sob a ótica do incremento das receitas tributárias, observa-se, conforme Thomas Piketty (2014), que há uma trajetória comum no desenvolvimento das principais nações do capitalismo ocidental. Até o final do século XIX, nesses países, as receitas tributárias correspondiam a menos de 10% da renda nacional, patamar que evoluiu para índices próximos de 50% ao longo do tempo.

Esse crescimento expressivo revela não apenas a ampliação do papel do Estado, mas também escolhas legislativas fundamentais sobre quanto tributar, quem deve ser tributado e em que medida, permitindo identificar claramente quais segmentos econômicos assumem a elevação dos encargos fiscais (Ribeiro, 2015).

Consoante delineado pelo Professor Doutor em Ciências Políticas Carlos Aurélio Pimenta de Faria (1998), como fruto de seus elementos fundamentais, o Estado Social teve fortalecida sua capacidade administrativa, o que posteriormente se direcionou à expansão do *Welfare State*, traduzido como Estado de Bem-estar Social.

Com isso, abandona-se a concepção do liberalismo puro e da liberdade individual, típica da plena liberdade de concorrência e da completa ausência de intervenção estatal na economia, bem como a noção de que o tributo deve ser exclusivamente arrecadatório e neutro em relação à atividade econômica (De Mesquita, 2024).

Nesse cenário, cabe ao Estado, por meio de sua capacidade redistributiva, desempenhar papel ativo e promotor em promover o bem-estar em áreas como educação, saúde, habitação, transportes, equipamentos desportivos e culturais, por meio de políticas redistributivas (Rodrigues, 2017).

Para esse fim, o Estado atua como intermediário, tributando o excedente de riqueza de alguns para prover serviços àqueles que deles necessitam, sempre em consonância com o princípio da dignidade da pessoa humana. Nesse viés, o Estado se configura como a projeção financeira-tributária do Estado de Direito, com o objetivo de materializar, por meio da tributação, a justiça social e a promoção do bem comum (Rodrigues, 2017).

No Brasil, esse movimento encontra eco na Constituição Federal de 1988, que rompe com a lógica do Estado liberal orientado à manutenção do *status quo* e adota o paradigma do Estado de bem-estar coletivo em seus objetivos constitucionais (Ferraz Júnior., 2022), como se evidencia na construção de condições para uma sociedade livre, justa e solidária, e na promoção do bem de todos¹⁷.

De qualquer modo, o alargamento do Estado Social possui como consequência direta da ampliação da tributação, impulsionada pela expansão das despesas públicas (Nabais, 1998). Ou seja, o Estado que passa a necessitar de uma eficiência arrecadatória, depende também, de forma imprescindível, que sua atuação seja com base nos ideais de justiça e igualdade.

Nesse contexto, o consumo permanece como uma base tributária relativamente estável e segura, pois representa uma condição indispensável à própria dinâmica do sistema de produção capitalista (Beck, 1997; Bauman, 2001). Não surpreende, portanto, que a tributação sobre o consumo seja uma das principais fontes de arrecadação em países de todo o mundo, especialmente nos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, consolidando-se como elemento fundamental para o financiamento das funções do Estado Social (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014).

2.1 O IDEAL DO ESTADO FISCAL JUSTO E IGUALITÁRIO

Não existem direitos, e o Direito, seja ele público ou privado, sem custos envolvidos. Assim, toda a riqueza gerada pelo sistema produtivo está interligada ao Estado, que deve ser visto como um sócio, e não um usurpador. A verdadeira usurpação ocorre quando o mercado,

¹⁷ Art. 3º, I, IV, da CRFB: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...] IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

ao se utilizar da infraestrutura proporcionada pelo Estado, consegue escapar do alcance das bases tributárias estabelecidas (Albuquerque, 2018).

A efetivação de direitos e garantias exigem custos significativos, o que impõe que o Estado afigure uma fonte de receitas correntes, em outras palavras, que seja pouco dependente de variáveis econômicas internas e externas. Nesse contexto, a arrecadação por meio da atividade tributária se consolida como a principal fonte de receita pública para os entes Estatais (Dos Santos, 2021).

Em um Estado Democrático de Direito, as normas tributárias servem como ferramentas para a realização de direitos coletivos. Dessa forma, o direito de a Administração Pública exigir tributos tem como objetivo atender às necessidades sociais, fundamentando-se na solidariedade que une os indivíduos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Nesse contexto, a ação do Estado não deve mais ser justificada pelo seu poder desproporcional de império que possui um fim em si mesmo, mas sim pelo dever de atender aos legítimos anseios da sociedade (De Albuquerque, 2022).

Convém trazer a teoria do Dever Fundamental de pagar Impostos, proposta pelo professor José Casalta Nabais (1998), que fundamenta a tributação como um compromisso fulcral, por força da Constituição, de maneira que não é possível deixar de se contribuir com custeio das causas sociais gerais.

Esse compromisso decorre da noção de corresponsabilidade social, ou seja, a solidariedade entre as pessoas, físicas e jurídicas, é inerente à vida em comunidade. Em outras palavras, ao cumprir com o dever tributário colaborativo, as pessoas se unem pelas demandas sociais que decorrem da solidariedade imanente ao Estado Fiscal. Assim,

[...] o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como simples sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (Nabais, 1998, p. 185).

Válido pontuar que de acordo com lição de Marco Aurélio Greco (2009, p. 174), o *"fundamento [do tributo] não é o poder do estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade"*. Portanto, não à toa, o dever cívico de solidariedade, manifestado no ato de contribuir para as despesas públicas, deve ser proporcional à capacidade de contribuição dos cidadãos (Greco, 2009).

Ora, não se defende que a obrigação de pagar impostos seja transformada em um meio de maximização da carga tributária, por onde decorreria ilegalidade, abusos e injustiças na

cobrança. Em vez disso, trata-se de um comando normativo que estabelece um dever jurídico, que liga o direito à liberdade econômica à responsabilidade coletiva de preservar os interesses sociais (De Albuquerque, 2022).

Contudo, da leitura sobre o assunto, pôde-se encontrar uma perspectiva diversa quanto à caracterização técnica dessa relação, na qual veicula que a linha de entendimento difundida por Nabais contém uma imprecisão decorrente do uso da expressão dever, uma vez que a relação fisco-contribuinte seria uma relação obrigacional, e não propriamente um dever. Logo, seria um dever do fisco, e não dos contribuintes (Scaff, 2025).

Todavia, ambas as correntes convergem no ponto essencial que a sociedade deve contribuir para a sustentação do Estado, sendo esta a principal razão da existência de um ramo específico do direito denominado de direito tributário. Pois, é indubitável que as prestações à sociedade, representadas pelos gastos públicos realizados pelo Estado Social, decorrem da arrecadação tributária, que há de ser prévia aos referidos gastos (Scaff, 2025).

Aliás, nesse sentido, Stephen Holmes e Cass Sunstein (2000), na obra *“The Cost of Rights: why liberty depends on taxes”*, abordam acerca da relação que há entre a garantia de direitos individuais e o custeio de tais direitos por meio de tributos, compreendendo o Direito Tributário enquanto preço da própria liberdade, concebida sob um viés coletivo.

Logo, trata-se de uma dinâmica que se encontra inserida em um contexto de solidariedade social interpretado em um viés macrojurídico, consoante elucidado por Fernando Scaff (2025). Nesse sentido, em 1904, o Presidente da Suprema Corte norte-americana, Oliver Wendell Holmes Jr., elucidou que: *“Tributos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada”* (Weisman, 2004). Observe-se que a frase vincula os dois lados das operações financeiras, o da arrecadação e o do gasto¹⁸.

Nesse cenário diferenciado, Luís Eduardo Schoueri (2024) esclarece que os tributos desempenham tanto uma função arrecadatória imediata quanto uma função indutora mediata, esta última gerando efeitos distributivos, alocativos, mediante indução de comportamentos, e estabilizadores, considerando a política fiscal voltada ao desenvolvimento econômico pleno.

Dessa forma, seja qual for a linha teórica seguida, resta evidente que a tributação não pode deixar de ser vista como um instrumento de distribuição de riquezas, alinhando-se ao

¹⁸ Neste sentido, o direito tributário se refere à consciência coletiva que, ao reconhecer a necessidade da existência do Estado, também admite a necessidade dos tributos, pois o Estado depende de recursos financeiros para cumprir suas funções. (Vide SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975).

princípio da solidariedade, que é um dos objetivos de um Estado Democrático de Direito (De Oliveira; Feitosa, 2017).

Nessa perspectiva de reciprocidade, é evidente a percepção que, de forma semelhante que o cidadão possui o dever de contribuir para viabilizar financeiramente as prestações sociais do Estado, noutro lado, o Estado deve exercer sua contrapartida junto ao cidadão, considerando-o como sociedade, com o objetivo de cumprir suas obrigações, como garantir segurança e bem-estar social (De Oliveira; Feitosa, 2017). Ante o exposto, a compreensão da justiça é também uma questão tributária, não apenas pela necessidade de uma cobrança justa, mas porque a tributação é uma ferramenta inteligível e propícia para atenuar desigualdades sociais e regionais (De Oliveira, 2019).

É urgente que a ideia de justiça seja colocada no centro das discussões práticas. Essa não deve ser uma justiça abstrata, baseada em critérios transcendentais, mas sim fundamentada em situações e ações concretas (Faria, 1997). Com isso, a política fiscal se orienta, ou deve se orientar, em uma real política de justiça em benefício dos cidadãos de forma ampla.

É necessário, contudo, devida cautela, pois a partir da banalização do imposto, que compromete e deslegitima sua função social, a noção do devido ônus fiscal pode perder seu significado. Isso resulta em um impacto negativo tanto na sociedade quanto na economia (Leroy, 2011).

Diante desse contexto é que surge a necessidade de combater a ideologia neoliberal do mercado que ofusca o aspecto solidário dos impostos, a qual argumenta que o pagamento de tributos se traduz como mera retribuição pelos serviços oferecidos pelo Estado, em vez de ser um real compromisso cívico. Esse individualismo exagerado, que se opõe à ideia de uma comunidade política organizada, prejudica a esfera pública (Feital, 2017).

É essencial garantir a arrecadação necessária para que a sociedade usufrua do "superpoder social dos impostos", pois é dessa forma que se obtêm recursos para investimentos públicos inclusivos. Dessa maneira, pode-se prospectar redução das desigualdades socioeconômicas, o amadurecimento da responsabilidade governamental e a intensificação dos vínculos de representação política (Leroy, 2011)

Com efeito, o Estado, em colaboração com a sociedade civil, isto é, entidades assistenciais, empresas privadas que auxiliam na concretização da ordem econômica constitucional, assume o dever de prover e garantir direitos fundamentais, o que corresponde aos contínuos esforços em prol de uma tributação que se guia pela justiça (Schoueri, 2024).

A relação de interdependência entre o sistema econômico-financeiro e a busca pela justiça social não foi inventada pelo constituinte brasileiro. A bem da verdade, convém destacar

que mesmo ao assumir o papel de contribuinte, o cidadão não deixa de ser um sujeito de direitos. Compreender a função social da tributação brasileira nada mais é que compreender a aplicabilidade e extensividade dos direitos fundamentais ao âmbito tributário (Rippel; Kuntz, 2022).

2.1.1 Os princípios constitucionais aplicáveis à tributação

Dentre todas as constituições brasileiras, a Constituição Federal de 1988, também nomeada como Constituição cidadã, mostra-se como a mais abrangente na positivação de direitos e garantias individuais, pois nela se estabelece compromissos ambiciosos e fundamentais, como a garantia ao desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais (Dos Santos, 2021), consolidadas como objetivos fundamentais para a República.

Tal não é por qualquer razão. Nesta Constituição se encontram os princípios sociais da Constituição de Weimar e da Lei Fundamental de Bonn, revolucionando as garantias fundamentais. Aliás, a CRFB/88 é resultado de uma série de direitos que já vinha sendo desenvolvido pelas Constituições anteriores (De Oliveira; Feitosa, 2017).

Inclusive, ainda que editada posteriormente ao Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/1966, não se discute a superioridade da Constituição Federal como norma suprema que estrutura os pilares do ordenamento tributário brasileiro, inclusive quando se destaca a delimitação do poder de tributar, repercussão inevitável da soberania que o Estado detém sobre seus cidadãos (Nogueira, 1973), cujo objetivo não foge da proteção do bem comum social.

Desta feita, a despeito de todas as normas tributárias anteriores ou posteriores, sobre temáticas gerais ou específicas, é necessário observar o quanto consignado na Carta Magna, e aliás, não só quanto inserto no Título VI “Da tributação e do Orçamento”. Nesse sentido leciona o professor tributarista Paulo de Barros Carvalho (1980, p. 37):

O sistema constitucional tributário brasileiro não se esgota nas prescrições do Capítulo I do Título VI (art. 145 a 156) da Lei Maior, e, bem assim, as garantias e direitos individuais não se limitam às disposições do Capítulo I do Título II. Tais subdivisões da Constituição, pelo contrário, se interpenetram, sendo lícito afirmar que os direitos e garantias individuais, em matéria tributária, formam relevante parte do sistema constitucional tributário, concebido como um todo. Ao demais, muitos outros imperativos, inscritos no Texto Básico, se associam aos mencionados, muito embora não estejam quer num, quer noutro.

Em outras palavras, para além do capítulo referente ao sistema tributário nacional, as normativas tributárias devem ser editadas e interpretadas em consonância com os princípios constitucionais. Desse modo, a compreensão da Constituição requer um viés hermenêutico, isto é, um exercício de dialética entre o texto constitucional e a atribuição de sentido a esse texto (Streck, 2006).

Isto decorre propriamente do constitucionalismo contemporâneo, que cuida das liberdades materiais e garantia de outros princípios, como a dignidade da pessoa humana, a justiça fiscal, a capacidade contributiva (Folloni, 2012), os quais são mais que meros princípios hermenêuticos, mas princípios com força normativa, justamente por estarem expressamente previstos na Constituição.

A saber, os princípios atuam através de uma função dúplice no ordenamento jurídico, pois, concomitantemente, servem de fundamentos da norma, e se revestem de caráter normativo, que é modelado em cada caso concreto no sopesamento em prol da decisão mais equilibrada – que, nesse contexto, é sinônimo de justa (De Oliveira; Feitosa, 2017).

A igualdade, prevista no art. 5º, *caput*, e § 1º, da CRFB/88¹⁹, cuja aplicabilidade é imediata, e recebe o tratamento de isonomia, pode ser vislumbrada de três formas diferentes. Primeiramente, é um princípio, pois institui a promoção de um estado igualitário. Em segundo lugar, é uma regra ao prever a proibição do tratamento discriminatório. Por último, é um postulado, uma vez que estrutura a aplicação do Direito como todo (Ávila, 2014a).

Especialmente na segunda perspectiva, não se admite que haja uma indistinta igualdade formal, a qual reproduz e aumenta as desigualdades, mas uma igualdade material, que representa que os desiguais devem ser tratados desigualmente na medida de sua desigualdade. A distinção das exações tributárias de acordo com a capacidade econômica é um exemplo de uma situação que o ordenamento jurídico admite o tratamento desigual dos cidadãos. Com isso, a igualdade em seu sentido material é um instrumento hermenêutico na definição jurídica dos limites pecuniários de um tributo (De Lima Horta, 2019).

No contexto desse princípio, e com similar natureza de princípio fundamental da justiça tributária, está o princípio da vedação ao confisco, estabelecido no art. 150, inciso IV²⁰, da

¹⁹Art. 5º, *caput*, e § 1º, da CRFB/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”

²⁰Art. 150, inciso IV, da CRFB/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

CRFB/88, o qual está vinculado ao princípio da capacidade contributiva, constante no art. 145, § 1º, da CRFB/88²¹.

Esse último princípio revela o limite de tributação possível a ser exigido, sem que seja considerado uma arrecadação com efeito confiscatório (Scaff, 2001), e/ou sancionatório, considerando os termos do art. 3º do CTN²² ao trazer a definição legal de tributo (De Lima Horta, 2019). Ambos os princípios possuem plena aplicabilidade e *status* de cláusula pétrea, por força do art. 60, § 3º, IV, da Constituição Federal²³, e sua conjunção entrelaça abordagens do direito à vida, da dignidade da pessoa humana, e do mínimo existencial.

No ponto, vale frisar que, o mínimo existencial se fundamenta nos princípios do Estado Democrático de Direito, como a democracia, a igualdade substancial e a liberdade, e não se resume à questão de sobrevivência, pois o que antecede desse aspecto, é justamente um cenário de impossibilidade de desenvolvimento social e econômico. Por esse viés de justiça social, a luta pela garantia do mínimo existencial é notadamente uma luta pelas condições mínimas de liberdade e de desenvolvimento (Lobo Torres, 2005a).

Ainda, merece especial menção o princípio da legalidade, que, especialmente ao se referir ao contexto da tributação, encontra-se disposto no art. 150, I, CRFB/88²⁴. Nos termos do dispositivo, nenhum tributo pode ser criado ou majorado sem lei que o institua, o que transmite a pretensão de prover segurança jurídica e previsibilidade aos contribuintes (Brasil, 1988). Essa disposição do texto constitucional evidencia duas funções essenciais da legalidade: a primeira, de caráter garantista, que protege o contribuinte contra arbitrariedades do Estado na cobrança de tributos; e a segunda, de natureza instrumental, que visa assegurar o cumprimento dos demais princípios a ela relacionados (Leão, 2024).

De modo amplo, a legalidade não se restringe a uma única dimensão normativa, seja como princípio, regra ou postulado. No Direito Tributário, funciona como regra ao impor a obrigatoriedade de seguir um procedimento específico que resulta na aprovação de uma norma legal, como ocorre na criação ou aumento de tributos. Como princípio, ela impõe o dever de

²¹ Art. 145, § 1º, da CRFB/88: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²² Art. 3º do CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

²³ Art. 60, § 3º, IV, da CRFB/88: “Art. 60. [omissis] § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. [...] IV - os direitos e garantias individuais.”

²⁴ Art. 150, I, da CRFB/88: “Art. 150 [omissis] I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

garantir segurança jurídica e liberdade para que o contribuinte compreenda suas condutas perante o poder de tributar. Além disso, atua como postulado ao determinar a forma de interpretar as leis, excluindo a aplicação de critérios externos ao ordenamento jurídico (Ávila, 2005; Leão, 2024).

Por essa razão, na prática, conforme esclarece Martha Leão (2024), a legalidade está presente em todo o texto constitucional, tanto por referências diretas, como se vislumbra na definição expressa da legalidade como princípio e garantia fundamental dos cidadãos no Estado brasileiro no art. 5º, quanto por referências indiretas, que dentre tantos exemplos, está a imposição da instituição de um Estado Democrático de Direito.

A legalidade funciona como uma diretriz positiva que viabiliza os ideais de previsibilidade e de calculabilidade, além de garantir os direitos à liberdade e servir como instrumento em prol da igualdade, sendo uma consequência direta da aplicação dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica (Leão, 2024). Inclusive, a segurança jurídica se desdobra em três sentidos, a cognoscibilidade ou clareza da norma; a confiabilidade, na ideia de continuidade jurídica; e a calculabilidade, compreendida pelo princípio da não surpresa (Arnauld, 2006).

Em suma, por desempenharem papel central na limitação do poder de tributar do Estado e na proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, orientando tanto a criação quanto a aplicação das normas tributárias, esses princípios constitucionais aplicáveis à tributação direcionam a atuação de um Estado fiscal mais justo.

No contexto da tributação sobre o consumo em específico, para além dos princípios da legalidade, isonomia, e capacidade contributiva, outros dois princípios ainda não mencionados, característicos dos tributos indiretos, ganham destaque, quais sejam, a seletividade e não cumulatividade.

O Princípio da Seletividade, princípio específico em matéria tributária, permite a aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos bens e serviços. De modo prático, não há alteração na materialidade dos tributos, pois a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, independentemente de o produto ou serviço ser considerado essencial ou não. Todavia, a alíquota aplicada pode variar desde zero, quando o bem for extremamente essencial, até valores exorbitantes, quando o bem for supérfluo ou prejudicial à saúde (De Almeida; Mineiro, 2024).

Por sua vez, o princípio da não cumulatividade dos impostos, prescreve uma conduta norteadora, qual seja, o abatimento do montante cobrado nas operações anteriores, de modo que

a quantidade de etapas existentes entre a produção e aquisição pelo consumidor final não influencia na carga tributária incidente sobre os bens e serviços tributados (Moreira, 2020).

Assim, o objetivo é evitar distorções de preços e interferências na alocação de fatores produtivos, especialmente a verticalização das cadeias, o que permite o cálculo do imposto devido em cada etapa produtiva sem acúmulo com o que já onerou as etapas anteriores (Lobo Torres, 2014).

André Mendes Moreira (2020) já classificou a não-cumulatividade como princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra, atribuindo-lhe diversas funções: além de garantir a neutralidade, serviria ao desenvolvimento da sociedade, à conquista de mercados internacionais e à isonomia entre produtos estrangeiros e nacionais.

Segundo Heleno Taveira Tôrres (2005), a não-cumulatividade, representa um limite objetivo ao legislador, que não pode restringi-la ou suprimi-la, em razão da proteção conferida pelo art. 60, § 4º, alínea "d", da Constituição Federal, pois ela concretiza princípios que envolvem valores fundamentais, como a justiça tributária, a capacidade contributiva e a uniformidade na distribuição da carga tributária ao longo das etapas de circulação e industrialização dos produtos, promovendo a neutralidade do sistema. Para o autor, a não-cumulatividade enquadra-se na categoria dos princípios-limites objetivos, funcionando como uma garantia constitucional que não pode ser mitigada por vontade legislativa ordinária.

Aliás, a natureza jurídica da não-cumulatividade é objeto de debates relevantes, pois enquanto parte dos autores a entendem como princípio autônomo, como já mencionado, outros o classificam como técnica ou método, sobretudo por estar subordinada ao princípio da neutralidade (Fiorindo, 2025).

Haja vista a não-cumulatividade não existir de forma isolada, e não corresponder a um valor ou a um mandado de otimização, é que se compreende ser um instrumento técnico que viabiliza um objetivo e não princípio autônomo (Fiorindo, 2025). Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (2005) defende que a não-cumulatividade é uma técnica para determinação do valor a ser recolhido pelo contribuinte, pois princípios se referem a valores e fins, não a modos de cálculo e apuração do valor do tributo a ser recolhido, mediante a totalização de créditos e débitos.

Em todo caso, a não-cumulatividade propõe a promoção da neutralidade econômica, a qual está intimamente relacionada com os princípios que orientam a ordem econômica, como a livre concorrência e o dever do Estado de atuar na prevenção de desequilíbrios no mercado, disciplinado no art. 170, IV, da CRFB/88. Isso implica afirmar que, por consequente, a tributação deve ser concebida para gerar o mínimo de efeitos negativos (Dos Santos, 2021).

Esse cenário de menor distorção das decisões econômicas dos agentes do mercado permite que a tributação consiga promover a eficiência alocativa dos recursos. Nesse sentido, a neutralidade estatal, positivada constitucionalmente, não se refere a não interferência do tributo sobre a economia, mas na garantia de um ambiente de igualdade de condições competitivas (Caliendo, 2006).

No ponto, é válido lembrar que a CRFB/1988 representa uma síntese entre o "Estado de Direito", que pressupõe a liberdade individual, e o "Estado Social", que exige um Estado ativo politicamente e comprometido com funções distributivas fulcrais para a democratização da sociedade (Ferraz Júnior, 2022).

Sob essa perspectiva, a Carta Magna prevê uma linha tênue, senão contraditória, de atuação estatal. Pois sob a neutralidade necessária, o Estado detém do poder público para modificar o cenário econômico e social considerado insatisfatório, cenário em que se permitiria que os tributos pudessem ser utilizados como instrumentos de direcionamento de comportamentos – cujo resultado é dissonante da própria neutralidade. (De Godoy, 2023).

A tensão entre neutralidade e intervencionismo estatal é ainda mais evidente quando se examina o atual sistema tributário brasileiro incidente sobre o consumo, cuja prática tributária se distanciou dos ideais preconizados pelo constituinte. Antes de explicitar a extensão desse distanciamento, é imprescindível a exposição da estrutura e o funcionamento dos principais tributos que incidem sobre o consumo no Brasil.

2.1.2 A estrutura tributária do consumo no Brasil

Não só no Brasil, mas no mundo, a arrecadação tributária se sustenta em três bases: a renda, o patrimônio e o consumo, sem prejuízo de outras verbas fiscais. A despeito disso, consoante esclarece Luís Eduardo Schoueri (2024), alinhado à doutrina de Alfredo Augusto Becker (1972), todas essas bases tributárias constituem expressões que se captam a renda do contribuinte, diferenciando-se pelos momentos e formas de manifestação econômicas, inclusive por razões de neutralidade e equidade²⁵.

Dessa forma, quando a renda é captada no momento de sua produção, mas antes de sua distribuição, constitui a base para a tributação da renda da pessoa jurídica. Se a tributação ocorre

²⁵ O entendimento tem base no Modelo Econômico Circular de Renda, cujas ideias iniciais remontam ao economista francês François Quesnay, posteriormente refinadas com base no modelo de fluxo de renda de Richard Musgrave e Peggy Musgrave. (Vide CASTRO, Eric et al. Tributação do Consumo: as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 155-182, 2025).

na fase da distribuição, antes do consumo, poupança ou reinvestimento, está relacionada à renda das pessoas físicas. Em momento posterior, se a renda é destinada à poupança ou reinvestimento, serve como base para a tributação do patrimônio; caso seja direcionada ao consumo, incide sobre as relações obrigacionais, como produção, industrialização, circulação de mercadorias e prestação de serviços, formando a base da tributação do consumo (Castro, 2025).

É nesse contexto que se entende por que essa tributação é chamada de "indireta": o encargo do tributo não incide diretamente sobre a renda ou patrimônio do consumidor, mas sobre o valor dos bens e serviços adquiridos, cujo custo é normalmente repassado ao consumidor final por meio da chamada "repercussão econômica", que consiste na transferência do ônus financeiro do tributo ao longo da cadeia produtiva (Gassen; D'aráújo; Paulino, 2013). Dessa forma, os tributos sobre o consumo não conseguem refletir diretamente a capacidade contributiva dos consumidores (Castro; Vasconcelos, 2025).

A distinção entre tributos diretos e indiretos é uma das mais antigas do pensamento jurídico-tributário, remontando à tradição doutrinária ocidental (Villegas, 2003). Essa diferenciação baseia-se na possibilidade de repasse do custo tributário a terceiros. Os tributos considerados diretos são aqueles em que não há transferência do ônus fiscal, incidindo econômica e juridicamente sobre o contribuinte de direito, ou seja, sobre aquele que a lei define como responsável pelo pagamento do tributo. Por outro lado, os tributos indiretos são aqueles em que o repasse é possível, na qual o fornecedor, na condição de contribuinte de direito, recolhe o tributo e, em tese, repassa esse custo ao consumidor final, o contribuinte de fato (Coelho, 2015)²⁶.

Apesar disso, na prática, qualquer tributo pode, em maior ou menor medida, ter seu custo repassado a terceiros, dependendo de condições econômicas de oferta, demanda e elasticidade. Por exemplo, um profissional prestador de serviços pode embutir o valor do imposto de renda, um tributo direto, no preço de seus honorários, fenômeno esse conhecido como '*gross-up*' (Campanatti Filho, 2024).

Retornando à tributação sobre o consumo, pode-se entender que ela ocorre no momento que o indivíduo utiliza sua renda para adquirir bens e contratar serviços oferecidos por terceiros

²⁶ Neste escopo há a distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. Esse primeiro é quem suporta economicamente o encargo do tributo, tendo seu custo repassado a ele, geralmente como parte do preço de bens ou serviços, embora não possua a obrigação legal de recolhê-lo, e não haja previsão expressa em nenhum dispositivo normativo. Já o segundo é aquele legalmente responsável pelo recolhimento do tributo, apresentando-se como sujeito passivo na relação jurídico-tributária e formalmente obrigado a pagar o tributo ao governo, isto é, quem a legislação atribui formalmente a condição de contribuinte (Malpighi et al, 2024).

(Stiglitz; Rosengard, 2014), e a tributação incidente alcança as diferentes etapas do processo produtivo desses bens e serviços (Gassen; D'araújo; Paulino, 2013).

Com efeito, na tributação sobre o consumo se observa a arrecadação de recursos de uma forma mais ampla e universal, atingindo diferentes estratos sociais através do consumo de bens e serviços. Ora, acaso *“inexistisse a tributação do consumo, o preço praticado seria integralmente destinado ao bolso privado, sem que nenhuma parcela fosse redirecionada aos cofres públicos”* (Scaff, 2025, p. 677).

No Brasil, a tributação sobre o consumo, nos moldes do sistema tributário anterior ainda vigente, não se trata de um formato antiquado. Inclusive, a literatura internacional, consoante trabalhos da OCDE, considera que, desde antes da reforma tributária, o país adota uma tributação sobre o valor agregado, ainda que deficiente, isto é, não nos moldes do IVA da OCDE²⁷ (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

Historicamente, o ordenamento tributário data o início de sua conformação moderna com a Emenda Constitucional n.º 18/1965, cuja reforma tributária resultou o Código Tributário Nacional de 1966, e foi consolidada na Constituição Federal de 1988, nela, a base econômica de consumo é repartida de forma rígida entre a União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios, e nela se dividiu os “Impostos sobre a Produção e a Circulação” entre “Impostos sobre o Comércio Exterior”, “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”, “Impostos sobre a Produção e a Circulação” e os “Impostos Especiais” (Castro; Vasconcelos, 2025). A partir dessas mudanças paradigmáticas, consolidou-se a base do sistema de tributação sobre o consumo brasileiro que lançou as bases para a reforma tributária em andamento, na qual os tributos passaram a ser sistematizados de acordo com a sua natureza econômica.

Além desse, outros dois marcos importantes na trajetória do Direito Tributário brasileiro são a Reforma Tributária de 1967 e a Constituição de 1988. A Reforma tributária se destaca pela transformação do antigo imposto estadual cumulativo sobre vendas em um imposto moderno, não cumulativo, que incide sobre o valor agregado em cada etapa da produção e circulação de bens, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (Rezende, 2010). Já a Constituição de 1988, ao incorporar o Código Tributário, aprimorou seus preceitos com ênfase no fortalecimento da Federação, privilegiando maior autonomia fiscal para estados e municípios e descentralizando os recursos tributários (Giambiagi, 2011).

²⁷ No âmbito dos estados e municípios, o ICMS restringe sua base à circulação de mercadorias, não abrange serviços de forma ampla, em virtude do ISS, e permite a incidência sobre bens de capital em determinadas situações, considera-se um distanciamento dos parâmetros internacionais de um IVA moderno. Já no contexto dos impostos federais, a contribuição para o PIS, a COFINS são marcadamente distorcivos e o IPI praticamente em desuso globalmente, devido ao alto custo administrativo em relação à receita gerada.

De forma específica, o sistema de tributação sobre o consumo instituído pela Constituição de 1988 se fundamenta na sobreposição de tributos que incidem nas diferentes esferas governamentais, destacando-se cinco tributos principais: o Imposto sobre Serviços (ISS ou ISSQN), de competência municipal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os últimos três de competência federal²⁸. Foi por meio desse sistema de tributação sobre o consumo que os tributos incidentes sobre bens e serviços passaram a ser a principal fonte de receita fiscal no Brasil, correspondendo a 40% da arrecadação em 2022 (Ministério da Fazenda, 2023b).

Logo, é possível afirmar que a estrutura da tributação indireta brasileira se caracteriza por uma multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo de serviços e mercadorias em diferentes etapas do processo econômico, abrangendo desde os insumos, passando pela produção, vendas, transporte e comercialização. Dito isto, passa a se minuciar sobre a competência de cada ente.

Aos municípios, outorgou-se a competência tributária para instituir o ISS, a teor do previsto no art. 156, III, da CRFB/88, sendo essa a base constitucional para a tributação municipal sobre a prestação de serviços²⁹ (Brasil, 1988). Conforme será exposto a seguir, ao revés do que ocorre com o ICMS e do IPI, não há qualquer previsão sobre aplicação do princípio da seletividade ou não-cumulatividade.

Quanto à estrutura subjetiva da relação tributária, o art. 5º da Lei Complementar n.º 116/2003³⁰, que detalha os elementos necessários para a incidência e recolhimento do tributo, estabelece que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço, reproduzindo a mesma dissociação que se observará no ICMS entre o responsável jurídico-tributário e aquele que efetivamente suporta o ônus econômico (Brasil, 2003).

Já aos Estados e ao Distrito Federal, destinou-se a competência do ICMS, imposto que incide sobre operações mercantis e prestações de serviços de comunicação e de transporte

²⁸ É oportuno esclarecer, para efeitos da delimitação deste trabalho, que ficam excluídos, como tributos sobre o consumo, aqueles caracterizados por terem seu ônus indiretamente repassado ao consumidor final, como é o caso das contribuições sobre a folha de salários, ainda que atuem como substitutas das contribuições incidentes sobre a receita.

²⁹ O texto constitucional prevê de forma clara sua incidência a partir do quanto definido na Lei Complementar n.º 116/03, que, por sua vez, indica, de maneira pormenorizada, os serviços passíveis de tributação pelos entes municipais.

³⁰ Art. 5º da LC n.º 116/2003: “Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.”

intermunicipal e interestadual³¹, disposto no art. 155, II, da CRFB/88³² (Brasil, 1988). Esse é um tributo plurifásico, e dentre essas, frisa-se a não-cumulatividade, que assegura ao contribuinte o direito de deduzir do imposto devido o valor do imposto incidente nas etapas anteriores da cadeia mercantil, consoante disposto na legislação complementar n.º 87/1996, entre os arts. 19 e 23 (Brasil, 1996).

O texto constitucional prevê a possibilidade de "ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"³³ (Brasil, 1988, n.p.), ou seja, trata-se de uma faculdade, ao revés do quanto previsto no IPI. Vale a pena mencionar que, de forma semelhante ao ISS, conforme disposto no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/1996³⁴, a qual dispõe acerca da incidência e recolhimento do tributo, o contribuinte do ICMS é o comerciante, e não o destinatário da mercadoria, que é, na realidade, quem desembolsa a riqueza captada no momento da tributação (Brasil, 1996).

À União, destaca-se a competência do IPI³⁵, previsto no art. 153, IV, da CRFB/88³⁶, substituto do Imposto sobre o Consumo, obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade dos produtos (complementando, art. 153, § 3º, I, da CRFB/88³⁷), plurifásico e não cumulativo³⁸ (Brasil, 1988). No entanto, o Estado Federal também detém a competência de instituição de outros impostos, como do Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações, dos

³¹ Ainda que a Constituição delineie suas características essenciais, o art. 155, §2º, XII prevê a necessidade de lei complementar nacional para dispor sobre aspectos gerais da incidência, tais como definição dos contribuintes, substituição tributária e regime de compensação. Com isso, editou-se a Lei Complementar n.º 86/97, normatizando as regras gerais, como as possíveis materialidades do imposto, a teor do previsto no art. 2º. Assim, aos estados cabia instituir o ICMS em seus territórios, observando a legislação nacional de uniformização.

³² Art. 155, II, da CRFB/88: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

³³ art. 155, § 2º, III, da CRFB/88: "Art. 155. [omissis] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;"

³⁴ Art. 4º da LC n.º 87/96: "Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior."

³⁵ A instituição do IPI é feita pela Lei n.º 7.798/89, sendo sua incidência regulamentada pela Tabela de Incidência do IPI, Decreto n.º 11.158/22. De mais a mais, o art. 46 do Código Tributário Nacional define as materialidades e os demais critérios da regra-matriz de incidência, *in verbis*: "Art. 46. O impôsto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: [...]"

³⁶ Além do texto constitucional, encontra-se disposto na Lei n.º 4/502/64, no Decreto n.º 7.212/2010, isto é, o Regulamento do IPI, e ainda no Decreto n.º 2.092/96 e alterações posteriores.

³⁷ Art. 153, § 3º, I, da CRFB/88: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto."

³⁸ O IPI, embora implemente a tributação sobre valor adicionado, restringe sua base ao setor industrial, assemelhando-se à *taxe à la production* francesa de 1948, que antecedeu a '*taxe sur la valeur ajoutée*' de 1954, tributos antecedentes ao IVA francês. Apenas sob uma definição mais abrangente, o IPI poderia ser considerado um IVA, situação semelhante à da contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS.

Impostos Únicos sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos, bem como àqueles de energia elétrica e de minerais³⁹.

De mais a mais, com vistas a diminuição de receitas originada pela perda de parte da sua competência tributária, a União passou a se valer da prerrogativa de instituir contribuições voltadas ao custeio da Ordem Social. Embora essas contribuições se diferenciem dos impostos devido à vinculação da arrecadação a finalidades específicas, diversas emendas constitucionais autorizaram o uso desses recursos para fins distintos daqueles previstos no capítulo da "Ordem Social", nos quais se encontram os arts. 193 a 232 da CRFB/88, tornando-as, em grande medida, semelhantes aos impostos (Castro; Vasconcelos, 2024).

Entre as contribuições federais, destacam-se a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre o faturamento ou receita, nos termos do art. 195, I, b, da CRFB/1988⁴⁰. Inicialmente, essas contribuições eram cobradas de forma cumulativa em todas as operações de venda de mercadorias e serviços, gerando distorções quanto à neutralidade tributária. Para contornar esse problema, o legislador ordinário implementou, a partir dos anos 2000, a sistemática da não cumulatividade para esses tributos, a partir das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A teor do exposto sumariamente sobre os cinco impostos principais, cujos maiores detalhes não se mostram pertinentes ao trabalho, resta claro que a base do modelo tributário brasileiro se ancorava firmemente na distinção entre mercadorias, produtos industrializados e serviços, estabelecendo competências tributárias específicas para cada ente federativo.

Com isso, essa arquitetura institucional complexa e fragmentada em múltiplas camadas tributárias que incidem sobre diferentes aspectos da cadeia produtiva e distributiva, reflexo de escolhas históricas do constituinte originário, houve, por consequência, sobreposições de competências e lacunas regulatórias que passaram a comprometer a eficiência arrecadatória e a neutralidade econômica.

Além disso, naturalmente houve, também, o comprometimento da eficiência do mercado, da neutralidade econômica, e da arrecadação. Sob uma perspectiva garantista de

³⁹ Art. 14, II, e 16, *caput*, da CRFB/88: “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: [...] II – referendo”; “Art. 16. A lei que alterar o processo eleitoral entrará em vigor na data de sua publicação, não se aplicando à eleição que ocorra até um ano da data de sua vigência. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 4, de 1993)”

⁴⁰ Art. 195, I, alínea b, da CRFB/1988: “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: [...] b) a receita ou o faturamento; (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”

direitos, tudo que aponta em direção à regressividade da tributação sobre o consumo representa uma clara afronta a direitos e princípios fundamentais consagrados na Constituição

2.2. O DISTANCIAMENTO CONSTITUCIONAL: PRÉ-REFORMA DO CONSUMO

Historicamente, a tributação no Brasil sofre da carência de racionalidade econômica, pois se observa um viés acentuadamente arrecadatário nas políticas tributárias, sem consideração pertinente de sua eficiência quanto ao mercado e suas externalidades (Castro; Vasconcelos, 2025). O profundo distanciamento dos objetivos fundamentais, e ideais de justiça fiscal e equidade constitucionalmente estabelecidos, ainda que arraigados sobre outras previsões estruturais sobre suas referidas estruturas tributárias, culminaram um sistema regressivo de graves desigualdades e de limitação da função social do tributo.

A tributação sobre o consumo corresponde a uma alta parcela da arrecadação tributária do Brasil, que, enquanto um país em desenvolvimento, caracteriza-se por uma profunda desigualdade e concentração de renda. Esse é um cenário diverso do que se observava nos países membros da OCDE, em que havia uma distribuição equitativa da arrecadação tributária sobre a renda, o patrimônio e o consumo (Castro; Vasconcelos., 2025).

Em comparativo, segundo dados da Instituição Fiscal Independente do Senado Federal, enquanto no Brasil a tributação sobre o consumo correspondia a mais de 40% da carga tributária do país, como já mencionado, nos países integrantes da OCDE observava que a representação média de 31,9% da receita tributária total. Esta disparidade evidencia a alta concentração de renda e patrimônio existente no Brasil, fator que dificulta o deslocamento do centro de gravidade da tributação no país (Pestana, 2024).

Para parte da doutrina, a centralidade da tributação indireta em detrimento da tributação direta já se mostra, por si só, como um desequilíbrio distributivo que contrariava a capacidade contributiva e a redução das desigualdades, previstas nos supracitados artigos 145, §1º, e 3º, III, da CRFB/88. Grande peso disso advém do entendimento, não-unânime, que a repercussão econômica inerente aos tributos sobre o consumo os torna regressivos, isto é, incidem de modo mais oneroso sobre os consumidores de menor renda (Castro; Vasconcelos).

Nesse sentido, a regressividade tributária é compreendida como estrutural: como os impostos sobre o consumo são cobrados sobre o preço final de bens e serviços, isto é, um mesmo valor absoluto sem distinção de renda do consumidor, as famílias da camada socioeconômica mais baixa destinam uma parte maior de sua renda ao pagamento desses tributos, quando

considerado proporcionalmente em comparação com aqueles de maior poder aquisitivo (Stiglitz, 2012).

Como reforço dessa afirmação, estudos de pesquisadores de Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) demonstram que os 10% mais pobres destinam quase ¼ de sua renda a tributos indiretos, enquanto os 10% mais ricos gastavam menos que 9%. Enquanto famílias ricas poupam ou investem parte de sua renda (sujeitos a tributação residual), famílias pobres consomem quase ou a totalidade de seus recursos, arcando com impostos em todas as transações, como alimentação, medicamentos, vestuário, transporte, aluguel e energia. Essa dinâmica amplia a desigualdade em torno de 2% a 3% no índice de Gini⁴¹ (Silveira et al., 2022).

Considerando essa perspectiva, Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 13) aponta a regressividade do sistema tributário nessa estrutura: “[...] a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.”

Quanto à não-cumulatividade, não se pode negar a existência de um esforço progressivo em sua direção. Como exemplo disso, desde a Constituição Federal de 1946, com a alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, houve a instituição do IPI como um tributo não cumulativo de competência da União. Na Constituição Federal de 1967, a não cumulatividade do IPI foi mantida, e com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi reassegurada (Cavinatto, 2023).

A técnica, contudo, revelou-se ineficiente, sobretudo em razão dos múltiplos obstáculos impostos ao aproveitamento de créditos ao longo do processo produtivo. Tal ineficiência decorre, entre outros fatores, das restrições legais e administrativas que limitavam a plenitude da não cumulatividade do IPI e do ICMS, notadamente pela adoção do crédito físico, ainda que, no caso do ICMS, fosse admitido o crédito de ativo (Castro; Vasconcelos, 2025).

Enquanto o crédito físico implicava que o creditamento só ocorria sobre o insumo que se incorporava fisicamente à mercadoria de saída, o crédito financeiro permitia o creditamento sobre todas as aquisições de uma atividade produtiva realizada. A primeira, que restringia a não cumulatividade, teve sua aplicabilidade cancelada pelo Judiciário brasileiro reiteradamente (Castro; Vasconcelos, 2025).

Como ilustração disso, ressalta-se o Tema n.º 346 da Repercussão Geral, fixado no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 601.967/RS, em agosto de 2020, pelo Supremo

⁴¹ Indicador que mede a concentração de renda no país.

Tribunal Federal. Nesse julgamento, a Suprema Corte fixou a tese de que não violava o princípio da não cumulatividade a lei complementar que prorrogasse a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte, com fulcro no disposto no art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea c, da CRFB/88⁴² (Brasil, 2020).⁴³ Por sua vez, em 2023, no Tema 633, reforçou-se o entendimento de que o crédito financeiro era benefício fiscal excepcional, e assim, não era parte essencial da tributação sobre o valor agregado (Castro; Vasconcelos, 2025).

Somado a isso, há o fato de o ISS ser um imposto de natureza propriamente cumulativa, o que permite que serviços prestados a industriais ou comerciantes ao longo da cadeia econômica não gerem direito a qualquer crédito, evidenciando a ausência de interoperabilidade entre os créditos dos diferentes tributos. Em outras palavras, não há a possibilidade de compensação entre créditos de ICMS e débitos de ISS, e vice-versa, o que aprofunda as distorções no sistema, já que um passa a fazer parte do curso da produção sobre o qual o outro é calculado (Malpighi et al, 2024).

Portanto, apesar da existência legal do direito ao creditamento, sua utilização prática encontrava obstáculos, sobretudo, diante da total ausência de disposição legal sobre os procedimentos competentes de restituição e compensação. Ademais, a morosidade administrativa de apreciação desses créditos resulta na demora repasse desse ônus fiscal aos contribuintes, isto é, no preço das mercadorias, ou seja, com aumento da distorção do mercado (Castro; Vasconcelos, 2025).

A não-cumulatividade também restou prejudicada pelos mecanismos de incidência concentrada monofásica⁴⁴ e pela substituição tributária progressiva, que se baseavam na presunção do preço e da operação. Isto porque, na inexistência de restituição preferencial e imediata nos casos em que o fato gerador presumido não se concretiza na substituição tributária progressiva, a teor do art. 150, § 7º da Constituição Federal, o ICMS e o PIS/Cofins acabavam assumindo caráter cumulativo (Castro; Vasconcelos, 2025).

⁴² Art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea c, da CRFB/88: “Art. 155. [omissis] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. [...] XII - cabe à lei complementar [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”.

⁴³ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n.º 601.967/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator Ministro Alexandre de Moraes, j. 18.08.2020.

⁴⁴ Na tributação monofásica, o tributo incide em apenas uma etapa da cadeia de consumo, mesmo que esta envolva diversas operações comerciais até o consumidor final. Já a incidência plurifásica ocorre quando o imposto é exigido em cada transação pela qual a mercadoria passa desde a produção até o consumo.

Frise-se que esse efeito de cumulatividade impacta as escolhas dos agentes econômicos, levando empresas a ajustar suas estruturas produtivas, como ao optar pela verticalização ou pela aquisição de insumos com menor carga tributária, a fim de reduzir o aumento dos custos (Brandão Júnior, 2019).

Ora, se a tributação ocorre cumulativamente, há prejuízos à competitividade, uma vez que, quanto mais etapas a cadeia da circulação tivesse, mais vultosos os valores a recolher, que seriam embutidos nos preços das mercadorias, e assim, repassados ao consumidor final. Note-se, portanto, que é a partir da competitividade, que, por via de regra, permite-se a oferta de produtos mais diversificados a preços mais acessíveis, o que é benéfico ao consumidor (De Almeida; Mineiro, 2024).

Ainda como resultado da divisão de competências tributárias, nenhum dos principais tributos de consumo possuía uma base ampla de incidência apta a uma arrecadação efetiva: o IPI incidia apenas sobre produtos industrializados; o ICMS recaía sobre a circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte e comunicação interestaduais e intermunicipais; o ISS incidia sobre a maior parte dos demais serviços.

Através dessa sobreposição de competências, frequentemente urgiam dificuldades para delimitar o campo de incidência de cada tributo, especialmente entre ISS e ICMS, e sobre a classificação de determinados bens e serviços como industrializados para fins de incidência do IPI, consoante posto, de forma complexa, na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados⁴⁵ (Castro; Vasconcelos, 2025).

Este cenário instaurou um cenário de insegurança jurídica, o que prejudicou a confiança de investidores e causou tempo e dinheiro à máquina pública, pois fomentou um número crescente de litígios administrativos, perante principalmente os órgãos fazendários, e judiciais, sobrecarregando o sistema judiciário como todo – estadual, federal e superior, como melhor minuciado posteriormente. Aliás, ao longo dos anos, é de se notar que as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios se expandem ou contraem de acordo com o regime político-administrativo de centralização ou descentralização (Castro; Vasconcelos, 2025).

Ainda, a adoção do princípio da seletividade, contida desde EC n.º 18/1965, o qual reduzia as alíquotas sobre os bens essenciais, e majorava as alíquotas para os bens supérfluos, mostra-

⁴⁵ De forma específica, a TIPI é estruturada em 21 seções, com 99 capítulos, sendo que cada capítulo é subdividido em detalhamentos sobre os produtos de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), no que resulta em milhares de códigos NCM, pois cada um corresponde a um produto ou grupo de produtos específicos. Diante disso, as classificações passaram a ser questionadas e constantemente alteradas.

se como um intento do constituinte de mitigar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo. Contudo, a previsão expressa desse princípio se limitava ao IPI com finalidade extrafiscal, pois, ao revés, ao ICMS sua adoção foi compreendida como facultativa, razão pela qual reiteradamente não era aplicada (Castro; Vasconcelos, 2025).

Nesse contexto, contribuições sociais PIS e Cofins, cuja incidência recai sobre o faturamento e não sobre a circulação de bens e serviços, originalmente cumulativas passaram a adotar regimes não-cumulativos mediante pressão dos empresários exportadores, por meio das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. Todavia, desde seu início, houve um grau acentuado de litigiosidade em virtude da discussão dos insumos que possibilitavam direito ao crédito (Castro; Vasconcelos, 2025).

No entanto, a transposição da técnica para tributos incidentes sobre o faturamento foi objeto de críticas. Ora, uma vez que a não-cumulatividade foi concebida originalmente para operacionalizar impostos sobre a circulação de bens, não poderia ser estendida indiscriminadamente às contribuições sociais brasileiras, que incidem sobre receitas desvinculadas do movimento de vendas (Lobo Torres, 2005b). Ao incidir sobre realidades não vinculadas a negócios jurídicos mercantis, a não-cumulatividade não consegue operar seu principal efeito, que seria a translação do ônus fiscal ao contribuinte de fato (Moreira, 2020).

Assim, percebeu-se um afastamento entre as etapas iniciais da cadeia produtiva e o consumidor final, tornando difícil estabelecer uma relação direta entre o imposto pago ao longo das fases e o contribuinte que, de fato, suportava o custo econômico ao comprar o produto ou serviço.

No ponto, válido mencionar que é por meio da repercussão econômica que se cria uma separação entre quem recolhe o tributo para os cofres públicos e aquele que suporta, no preço da mercadoria ou serviço, o ônus econômico do tributo, e nessa dinâmica persiste o problema de opacidade fiscal, ou melhor, de falta de transparência, onde o consumidor final não tem consciência clara do quanto está pagando de tributos, o que é negativo à cidadania fiscal (Castro; Vasconcelos, 2025).

De um lado, na base de incidência do IPI e do ICMS, há comprometimento da neutralidade horizontal ante a não abrangência a todas as operações com bens e serviços, e, de outro, o afastamento da neutralidade vertical ideal pelas regras restritivas de não-cumulatividade (Moreira, 2020).

A despeito do aumento da arrecadação tributária, o sistema passou a ser marcado por notória falta de equidade, por uma complexidade excessiva que impacta negativamente a atividade econômica e reduz a competitividade do produto nacional. Esses fatores, mesmo que

não atuem de forma isolada, figuram entre os principais entraves à efetiva inserção do Brasil nas cadeias globais de valor, apesar da expressividade do mercado consumidor interno e da relevância da economia do país (De Mesquita, 2024).

Desse modo, está-se diante de um problema multifacetado, decorrendo de fatores como a impossibilidade de creditamento integral do imposto pago na compra, a morosidade na devolução de créditos acumulados, a concessão de créditos fictícios, a proliferação de incentivos fiscais, a tributação de bens de capital, o uso excessivo e, por vezes, inadequado, da substituição tributária, e a inclusão de tributos paralelos na base de cálculo (Coelho, 2023). O sistema tributário brasileiro, apesar de possuir uma expressiva capacidade de arrecadação, é marcado por um baixo retorno social (Oliveira, 2020).

2.2.1 Fragmentação federativa e a guerra fiscal

O Pacto Federativo representa o fundamento basilar da organização e da distribuição de poderes em um Estado federativo, delimitando e harmonizando as relações entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se de um conjunto normativo fundamental consagrado constitucionalmente, que fixa os entes componentes, distribui competências, delimita campos de atuação, e define a repartição de recursos e estabelece diferentes dimensões de autonomia⁴⁶ (Fernandes; De Souza, 2024).

Noutra lição, por meio de Carrazza (2019), tal pacto consiste em uma associação de Estados em que os entes que a compunham cedem parcela de suas prerrogativas, sobretudo a soberania, para formar uma entidade maior, dotada de personalidade jurídica própria, diversa das unidades que a constituem, visando garantir a cooperação e a harmonia na promoção dos interesses públicos.

No contexto brasileiro, tal pacto encontra respaldo explícito tanto no próprio nome oficial do país, República Federativa do Brasil, quanto em diversas passagens do texto constitucional, destacando-se a elevação da forma federativa à condição de cláusula pétrea pelo

⁴⁶ Ao considerar que a autonomia dos entes é caracterizada na capacidade de organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração, decompõe-se a autonomia federativa em três dimensões: a administrativa, relativa à auto-organização da estrutura interna; a política, que corresponde à independência no exercício de competências legislativas e na participação nas decisões centrais do Estado; e a financeira, materializada tanto na atividade autônoma de arrecadação e gestão de recursos, quanto na sua suficiência para o cumprimento dos encargos constitucionais (Fernandes; De Souza, 2024).

artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição⁴⁷, tornando-a princípio intangível e protegendo-a até mesmo diante da atividade reformadora do Poder Constituinte (Brasil, 1988).

O federalismo adotado no Brasil está inserido dentro do modelo cooperativo. Logo, diferentemente do arquétipo denominado federalismo dual, em que as competências de cada ente se mantêm exclusivas, no federalismo cooperativo existe um núcleo de competências compartilhadas e concorrentes que demanda atuação coordenada entre os entes federativos, sem se olvidar das competências próprias (Mohn, 2010).

A possibilidade de cooperação é consagrada pelo próprio texto constitucional, seja pela atuação concorrente na normatização e implementação de políticas públicas, seja pela partilha de responsabilidades em áreas comuns (Mohn, 2010). Dessa forma, o pacto federativo brasileiro se destaca não apenas pela existência de autonomias demarcadas, mas pela construção dialógica das relações entre os entes, viabilizando um arranjo institucional flexível, adaptável e sensível às demandas do Estado contemporâneo.

De forma mais específica ao âmbito tributário, o federalismo fiscal representa uma dimensão específica do pacto federativo, constituindo-se pelo conjunto de competências e atribuições, de ordem tributária, que se encontram distribuídas entre os níveis de governo, de sorte que cada ente, de forma autônoma e em consonância com suas competências e capacidade financeira, devem ser capazes de disciplinar e gerir a realidade financeira pública e tributária. Essa distribuição inclui não apenas a arrecadação própria, mas também o regime de transferências fiscais, composição, dimensão e natureza das despesas (Silva, 2005).

Malgrado sua boa intenção constitucional, com os anos, a fragmentação federativa da tributação sobre o consumo no Brasil se revelou como um dos principais entraves à eficiência do sistema tributário. A partir da divisão de competências entre União, estados e municípios, a coexistência de múltiplos tributos pressupunha múltiplas regras próprias, e ainda, bases de cálculo distintas e competências descoordenadas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

Como exemplo notório disso, a ausência de uniformidade do ICMS entre os estados constituía um fator de entrave relevante ao desenvolvimento do comércio. Nestas operações, cada unidade federativa estabelecia suas próprias alíquotas, isenções e benefícios fiscais, o que elevava os custos de conformidade para empresas que atuavam em âmbito nacional e criava barreiras adicionais para empresas estrangeiras interessadas em ingressar no mercado brasileiro (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

⁴⁷ Art, 60, § 4º, inciso I, da CRFB/88: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”.

Ademais, a aplicação de princípios mistos de origem e destino nas operações interestaduais frequentemente tinham como resultado uma dupla tributação. Isto porque, em meio a uma rígida separação da base tributável entre serviços e mercadorias, por meio de impostos diferentes e de competência de entes tributantes também diferentes, uma mesma operação de circulação estava suscetível a sofrer uma superposição de competências, situação diametralmente oposta à boa prática internacional (Castro; Vasconcelos, 2025).

Ao fim e ao cabo, este era um cenário levava ao desincentivo do comércio de bens e serviços entre estados, e cuja heterogeneidade das alíquotas e bases de incidência dos tributos sobre o consumo também contribuía para a má alocação de recursos (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

No ISS se destaca uma indesejada incidência cumulativa, uma confusão na conceituação de estabelecimento prestador, a problematização da questão de sujeição ativa ou passiva, e ainda do que é possível ser enquadrado como serviço, em especial quanto às novas tecnologias (Castro; Vasconcelos, 2025).

A infinidade de tributações incidentes sobre um mesmo serviço em diferentes municípios evidencia, portanto, uma das razões pela qual passou a se repensar o modelo de repartição de receitas de forma a garantir maior justiça distributiva, a fim de que os recursos arrecadados fossem repassados de maneira mais equitativa, beneficiando prioritariamente os entes que mais necessitavam (Moreira; Sena, 2016).

Outro exemplo relevante é o do que se observa no ISS, é que ao apresentar alíquotas inferiores às dos demais tributos, reduz o incentivo para que empresas contratassem serviços de setores mais produtivos não contemplados pela lista do ISS. Diga-se, de passagem, que ao migrar de uma sociedade de mercadorias para uma sociedade de serviços, deixou-se uma base econômica muito importante em estado de subtributação, pois para além das supramencionadas alíquotas baixas, a maioria dos municípios não tinha sequer estrutura suficiente para cobrar o ISS de forma eficiente (Araújo; Silva, 2018).

Serviços importados e operações financeiras, por seu turno, por estarem sujeitos a contribuições específicas (CIDE e IOF), impunham limitações econômicas no acesso das empresas brasileiras a serviços transacionáveis internacionalmente em condições competitivas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

O conflito fiscal foi agravado por outra escolha feita pelo constituinte original: a adoção do princípio da origem da mercadoria, em detrimento do princípio do destino nas operações interestaduais do ICMS, com exceção dos casos de repartição híbrida. Nesse modelo, o problema reside no fato de que os estados produtores concentram o dinamismo econômico e a

arrecadação tributária, mesmo quando as mercadorias são consumidas em estados menos desenvolvidos. Logo, o princípio da origem contribuiu para a perpetuação das desigualdades regionais históricas, contrariando um dos objetivos fundamentais da República Federativa, estabelecido no art. 3º, III (Castro; Vasconcelos, 2025).

Desta forma, a fragmentação, em que pese coerente com o paradigma federativo cooperativo, culminara, na prática, com uma multiplicidade de regimes jurídicos que exigiam uma coordenação intergovernamental sofisticada, frequentemente precária.

Cabe destacar que a existência de três âmbitos de competência tributária faz com que as empresas, em geral, precisem lidar com pelo menos dois níveis federativos, cada um com sua legislação própria e órgão fiscalizador independente. Quando a atuação da empresa abrange diversos Estados e Municípios, a complexidade aumenta significativamente. De fato, quanto mais complexa for a operação empresarial, maior será a rede de obrigações instrumentais a que estará sujeita (Greco; Rocha, 2024).

2.2.2 Os custos da complexidade

Ainda dentre as problemáticas inerentes ao sistema tributário nacional, constata-se que práticas da administração tributária, edições legislativas e entendimentos jurisprudenciais, mitigaram a eficiência e justiça do sistema tributário nacional por meio de complexidades e inflexibilidades (Castro; Vasconcelos, 2025).

A composição dos custos tributários pode ser entendida por meio de três componentes essenciais, segundo a sistematização de Bertolucci (2001): o custo dos impostos, taxas e contribuições, que corresponde à obrigação principal; o custo de distorção, que se refere às alterações econômicas que impactam diretamente o produto ou tributos relacionados; e os custos operacionais tributários, referentes aos recursos dedicados ao cumprimento das exigências tributárias previstas no sistema ou nas normas específicas de cada tributo.

Em outra perspectiva, as causas da complexidade se justificam em seis grupos: causas decorrentes do modelo federativo brasileiro; causas decorrentes de modificações legislativas; causas decorrentes da maneira como se dá a relação entre Fisco e contribuintes; causas decorrentes da interpretação da Constituição e da legislação tributária; causas decorrentes dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes; e a complexidade tributária decorrente da complexidade dos fatos econômicos e sociais (Greco; Rocha, 2024).

Por seu turno, a complexidade tributária pode manifestar-se de diferentes maneiras, sendo influenciada por complexidades relacionadas a aspectos computacionais, formais, de

conformidade, regras, procedimentos ou legibilidade. Essa variedade de fatores evidencia a natureza multifacetada do fenômeno, que afeta diretamente a eficiência do sistema tributário e a capacidade dos contribuintes de cumprirem corretamente suas obrigações fiscais (Saad, 2014).

Sob o aspecto da produção normativa tributária brasileira, conforme explicitado pelo estudo realizado em setembro de 2023 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, verificou-se que foram editadas 492.531 normas tributárias ao longo dos 35 anos de vigência da atual Carta Magna, o que representa, uma média, 2,31 normas tributárias editadas por hora nos dias úteis pelos governos federal, estaduais e municipais em todo o território nacional (Amaral et al., 2023).

Ao contabilizar acerca da quantidade de normas em matéria tributária, no âmbito federal, observa-se que das 188.876 normas editadas no período, 42.534 possuíam natureza tributária, e das 129 emendas constitucionais promulgadas desde 1988, 18 tratam especificamente de matéria tributária, sendo a reforma tributária objeto da 19ª emenda (Amaral et al., 2023).

Em continuidade da análise por esfera de poder, agrava-se a percepção da complexidade e fragmentação do sistema normativo brasileiro. Os estados foram responsáveis por 162.710 normas tributárias, representando um volume quase quatro vezes superior ao governo federal. Os municípios, por sua vez, mostram-se como líderes da produção normativa tributária com 287.277 normas, já que o país era composto por quase 5.570 municípios, cada qual com competência para estipular a alíquota aplicável sobre a base de cálculo dos tributos locais (Amaral et al., 2023).

Neste viés, voltando os olhos ao ISS, verifica-se que existem mais de cinco mil entes com competência plena para instituir, cobrar, fiscalizar e legislar em matéria da tributação do consumo de serviços, gerando uma multiplicidade normativa que dificulta a simplicidade esperada para o sistema tributário nacional (Castro; Vasconcelos, 2025).

Os dados da descentralização dessa competência e a autonomia dos entes federativos na edição de suas respectivas legislações, escancaram a instabilidade do sistema tributário nacional, caracterizado pela constante alteração normativa que compromete a segurança jurídica e onera tanto a administração pública quanto os contribuintes. A média de 14,78 normas editadas por dia no âmbito federal demonstra a dinâmica acelerada de mudanças legislativas, refletindo um ambiente de incerteza regulatória que impacta diretamente o planejamento empresarial e a eficiência econômica (Pestana, 2024).

A ineficiência arrecadatória decorrente da tributação indireta emerge também das complexidades das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os fornecedores de bens e

serviços, enquanto contribuintes formais dos impostos indiretos. A fragmentação das normas fiscais impõe um ônus adicional a indivíduos e empresas, isto é, custos de conformidade tributária que figuram entre os mais elevados do mundo (Malpighi et al, 2024).

De acordo com recentes estimativas do Banco Mundial, as empresas brasileiras despendem, em média, cerca de 1.600 horas anuais para cumprir suas obrigações tributárias, valor que supera em cinco vezes a média da América Latina e Caribe, e é quase dez vezes superior à média dos países de alta renda da OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023). Nestas horas se contabiliza os custos administrativos indiretos, que englobam o tempo despendido no preenchimento de formulários e declarações, os custos com serviços contábeis e jurídicos, bem como a guarda e a manutenção de livros fiscais e documentos ⁴⁸ (Paes, 2007).

Também segundo pesquisa do Banco Mundial, a posição do Brasil no ranking de "facilidade de pagamento de tributos" é significativamente desfavorável, com o país figurando na 184ª colocação entre 190 economias avaliadas (Banco Mundial, 2022). O cenário descrito ilustra a urgência por reformas de simplificação e racionalização do sistema, já que a elevada carga de procedimentos administrativos representa uma barreira concreta ao desenvolvimento econômico e à integração do Brasil aos padrões internacionais de governança fiscal.

Dentro desses parâmetros, a complexidade cumulativa, marcada por constantes alterações na legislação tributária, mesmo que, às vezes, de forma relativamente simples, acaba elevando o custo de conformidade para os contribuintes. Isso ocorre porque, ao dificultar a compreensão dos requisitos legais, os contribuintes se veem obrigados a recorrer a assistência profissional (Oliver; Bartley, 2005).

Na prática, as empresas que operavam em âmbito nacional precisavam conhecer as legislações do ICMS de todos os estados e do ISS de todos os municípios onde atuassem, o que causava – ou melhor, ainda causa – um elevado custo de conformidade. Ressalte-se que essa complexidade, nesse grau, decorre da decisão do constituinte originário de distribuir a competência sobre os tributos ao consumo entre os diversos entes federativos, conforme já mencionado (Araújo; Silva, 2018).

Paralelamente a isso, verifica-se a dificuldade na restituição ou compensação do saldo credor de ICMS, realidade dada por uma série de obstáculos impostos pelos estados, que

⁴⁸ No contexto brasileiro atual, a guarda das informações encontra-se em formato digital, o que não elimina os custos associados, mas os transfere para a elaboração e manutenção desses sistemas digitais, como gastos com empresas especializadas em atualização da informação tributária, representando uma nova modalidade de custo de conformidade adaptada à realidade tecnológica contemporânea.

reduziam a eficácia das normas constitucionais e legais ao dispor regras pouco claras quanto à mensuração dos créditos, o que gerava insegurança jurídica e operacional para as empresas. Além de que, a existência de alíquotas diversas gerava alto potencial de acúmulo de créditos (Barros, 2023).

Neste íterim, cabe mencionar estudo da CNP, realizado em 2018, o qual analisou a possibilidade de compensação de créditos acumulados com débitos de ICMS-ST (Substituição), ICMS-Importação e ICMS-DIFAL em dez estados e concluiu que: todos vedavam a compensação com débitos de ICMS-ST; seis não autorizavam ou autorizavam apenas parcialmente a compensação com débitos de ICMS-Importação; e nove não autorizavam expressamente a compensação com débitos de ICMS-DIFAL (Diferença de Alíquota) (Barros, 2023).

Além disso, todos os estados exigiam autorização prévia do Fisco para a utilização ou transferência dos créditos acumulados; cinco impunham limitações de valores; e quatro condicionavam o uso dos créditos à inexistência de débitos pelo contribuinte, mesmo que tais débitos estivessem com exigibilidade suspensa (Barros, 2023).

Nesse contexto, caso o contribuinte não conseguisse escoar seus créditos por meio do pagamento do ICMS corrente, a probabilidade de recuperação desses valores se tornava praticamente nula, gerando um passivo fiscal de difícil resolução (Cavinatto, 2023).

A problemática desses créditos acumulados de ICMS também se desdobra como um dos principais óbices à competitividade das exportações brasileiras. Isto ocorre porque os valores de créditos não recuperados acabavam sendo incorporados ao custo dos produtos exportados, reduzindo a vantagem competitiva do Brasil em relação a outros países (Barros, 2023).

Com isso, se por um lado os preços de exportação, carregados de resíduos tributários, enfrentam dificuldades para se inserir nas cadeias globais de valor, por outro, os preços de importação, que já não carregam impostos externos, tornam-se mais atrativos que os preços internos. Nesse contexto, fragiliza-se a competitividade dos produtos nacionais dentro do próprio território brasileiro (Coelho, 2023).

Corroborando tanto, estudo da Confederação Nacional da Indústria (2022) destacou que para 21,4% das empresas entrevistadas, a dificuldade de ressarcimento de créditos tributários estaduais, ou seja, o ICMS, era um entrave crítico à competitividade, percentual semelhante ao identificado para créditos tributários federais, o IPI, PIS/Cofins, com 21,1% das menções.

Além das limitações já mencionadas, outro ponto crítico era a responsabilização dos adquirentes ou cessionários dos créditos, que podiam ser responsabilizados caso houvesse divergência no montante adquirido e posteriormente utilizado para compensação de débitos.

Tal situação desestimulava a negociação desses ativos e aumentava o risco das operações (Barros, 2023).

Nesse ínterim, a imposição de altas taxas de deságio nas negociações era uma prática recorrente, reduzindo significativamente o valor econômico dos créditos acumulados para as empresas exportadoras. Soma-se a isso a tributação incidente sobre os valores recebidos em decorrência da transferência dos créditos acumulados, que podia ocorrer por meio do Imposto de Renda Pessoas Jurídica - IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, tornando o processo ainda menos vantajoso (Barros, 2023).

De mais a mais, a partir dessas circunstâncias, criam-se oportunidades para planejamento tributário sofisticado por parte de contribuintes melhor informados, perpetuando, assim, desigualdades de renda e favorecendo a manutenção de estruturas regressivas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023). Sob a ótica institucional de eficiência econômica, o gasto exacerbado de recursos para atender às obrigações acessórias representa um desperdício, pois elevava o custo implícito da tributação sem, contudo, aumentar a arrecadação efetiva do Estado (Eichfelder; Vaillancourt, 2014).

Como consequência, há um inevitável elevado grau de litigiosidade, pois diante da repartição de três impostos principais entre as três esferas federativas, há complexidade e insegurança jurídica na interpretação das legislações específicas de cada ente e no cumprimento das obrigações acessórias (Malpighi et al, 2024). A excessiva constitucionalização e o forte conceitualismo presentes na maior parte da teoria tributária nacional provocam debates intermináveis sobre a materialidade de cada tributo (Greco; Rocha, 2024). É comum que os textos legais contenham uma margem de indeterminação que contribui para a complexidade.

Na prática, os contribuintes não se sentem motivados a pagar, pois sua percepção é de que os recursos são desviados, mal utilizados ou desperdiçados. Nesse contexto, a legislação precisa, constantemente, implementar mecanismos para proteger a arrecadação, o que muitas vezes resulta no aumento da complexidade. Além disso, a multiplicação de obrigações instrumentais impostas aos contribuintes decorre da necessidade das autoridades de exigir informações que lhes permitam exercer controle efetivo (Greco; Rocha, 2024).

Este cenário cíclico é o que desenvolve uma relação conflituosa entre o Fisco e os contribuintes, na qual a desconfiança se torna regra e não exceção. Na prática, essa desconfiança gera questionamentos, que resultam em autuações fiscais, dando origem a contenciosos que provocam instabilidade e insegurança (Greco; Rocha, 2024).

Além disso, multiplicam-se conflitos e invasões de competências, tanto na dimensão horizontal, entre estados e entre municípios, quanto na vertical, entre União, estados e

municípios. Cabia ao Judiciário, nesse contexto, a missão de definir a quem competia tributar determinadas atividades, como sucedeu com os serviços oferecidos em bares e restaurantes, com as operações que reuniam fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, e, mais recentemente, com as atividades do setor de streaming (Araújo; Silva, 2018).

Nesse contexto, em 2019, constatou-se que os valores tributários litigados entre contribuintes e entes federados ultrapassavam R\$ 5 trilhões, cifra equivalente a 75% do Produto Interno Bruto brasileiro à época. Apenas no âmbito do contencioso administrativo tributário, nos três níveis da federação, o montante litigado alcançou valor correspondente a 26% do PIB nacional (Vasconcelos et al, 2021).

Para além disso, observa-se a complexidade própria da forma de operação dos tributos indiretos, pois sobre as prestações de serviços sujeitas a IPI, ICMS e ISS, incidem também as contribuições do PIS e da Cofins. Essas contribuições incidem sobre a receita auferida nessas operações e apresentam regimes de apuração variados, isto é, cumulativo, não cumulativo e monofásico, o que eleva a complexidade e a carga tributária nas relações de consumo, sem que, efetivamente, se trate propriamente de tributos sobre o consumo (Malpighi et al, 2024).

Ainda nesse contexto, a metodologia de cálculo desses tributos, especialmente o denominado "cálculo por dentro", em que há incidência de tributo sobre tributo, contribui para tornar a apuração mais complexa e obscura, dificultando-se a transparência e a compreensão do sistema para os contribuintes e para a administração tributária (Malpighi et al, 2024).

De forma mais esclarecedora, verificava-se a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, a inclusão do IPI na base do ICMS, bem como a consideração do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins. Esta última prática, entretanto, foi declarada inconstitucional pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.452.421, com repercussão geral (Tema 1.279), decisão amplamente conhecida como Tese do Século⁴⁹. Além de revelar a complexidade do sistema, tal metodologia dificultava a apuração exata da carga tributária incidente sobre bens e serviços, comprometendo a transparência e, por consequência, o exercício da cidadania fiscal (Castro; Vasconcelos, 2025).

2.2.3 O paradoxo dos benefícios fiscais

Ao considerar que entre os princípios que orientam a tributação está presente a generalidade, nota-se a razão pela qual as hipóteses de tratamento diferenciado devem constituir

⁴⁹ A discussão referente à incidência ou não do ISS na base de cálculo do PIS/Cofins ainda está pendente de julgamento perante o STF, sendo tema de repercussão geral no RE n.º 592.616/RS (Tema 118).

exceção e encontrar respaldo expresso na Constituição. Assim, a concessão de incentivos fiscais, como deduções, isenções, créditos presumidos ou reduções de base de cálculo, somente se legitima quando vinculada à concretização de um objetivo constitucional (Greco; Rocha, 2024).

Malgrado seu emprego para estimular o desenvolvimento de determinados bens, serviços, setores ou atividades consideradas merecedoras de incentivo, no contexto atual, o diferente se tornou a regra (Greco; Rocha, 2024). No âmbito da legislação tributária, observa-se a existência de inúmeras renúncias fiscais que, em diversos casos, acabam se convertendo em verdadeiros privilégios, por favorecerem principalmente a elite econômica, sem gerar, de fato, contrapartidas sociais relevantes (Oliveira, 2018).

No que diz respeito ao conceito de benefícios fiscais, observa-se uma ausência de uniformidade na aplicação das terminologias no sistema jurídico brasileiro, especialmente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Dessa forma, a expressão ‘benefícios fiscais’ acaba sendo associada, de maneira indistinta, a outros termos, tais como incentivos fiscais, isenções, anistias, remissões, créditos presumidos, redução da base de cálculo, entre outros⁵⁰ (Ferreira, 2018).

Em todo caso, benefícios fiscais representam instrumentos por meio dos quais o Estado intervém na ordem econômica, delineando obrigações tributárias principais e acessórias com um objetivo pré-constituído que motiva sua existência (Elali, 2007). Logo, os entes federativos podem exercer suas competências tributárias para optar por não tributar, oferecendo benefícios fiscais com a finalidade de atrair investimentos para suas regiões (Araújo; Silva, 2018).

Neste início, importante distinguir os benefícios fiscais das imunidades. Enquanto as imunidades possuem previsão constitucional, como a imunidade para exportações, decorrência lógica da limitação do poder de tributar (Bevilacqua, 2018), a teor do art. 153, IV, § 3º, III da Constituição Federal de 1988⁵¹, a origem dos benefícios fiscais deriva de sua instituição por meio de legislação complementar e, teoricamente, se revestem de caráter transitório (Dos Santos, 2021).

⁵⁰ Por meio da leitura do texto constitucional se percebe a variedade dos termos, os quais se encontram distribuídos nos seguintes artigos: Arts. 43, § 2º, III; 150, § 6º; 151, I e II; 155, II, XII, g; 156, § 3º, III; 165, § 6º; 179; 195, § 3º; 227, § 3º, VI, todos da CRFB/88; e Arts. 40, 41, I, II e III; 88, II, do ADCT, evidenciando a dispersão terminológica no texto constitucional. Aliás, a doutrina tributária também se utiliza de outras denominações para designar o fenômeno, tais como "desonerações tributárias", "exonerações tributárias" e "alívios fiscais" (Ferreira, 2018).

⁵¹ Art 153, IV, § 3º, III, da CRFB/1988: “Art. 153. [omissis] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

Esses benefícios podem se apresentar de várias formas: i) subvenções, que são auxílios financeiros fornecidos pelo Estado a entidades que realizam obras ou serviços de interesse público; ii) créditos presumidos, que podem representar tanto subsídios quanto subvenções, ou ainda uma simples redução da base tributária; iii) subsídios, que configuram incentivos econômicos destinados a atividades específicas por períodos determinados; iv) isenções fiscais, que impedem o surgimento da obrigação tributária; e, finalmente, v) diferimentos, que postergam o cumprimento das obrigações tributárias desde que determinados requisitos sejam cumpridos (Dos Santos, 2021).

Para limitar a concessão de benefícios pelos estados, o texto constitucional determinou o comando constitucional de unanimidade, nos termos do art. 150, § 6º, o qual implicava aprovação prévia dos outros estados. Todavia, na prática, houve a legitimação do seu descumprimento deliberado, o que culminou no aumento de litigiosidade. Esse descumprimento sistemático decorreu do fato de que os estados passaram a utilizar a tributação de forma extrafiscal, qual seja, para fomentar a economia local em detrimento da coordenação federativa (Castro; Vasconcelos, 2025).

Como consequência dessa prática, ante o cenário de repartição rígida entre mercadorias e serviços, resultou-se a conhecida "guerra fiscal": disputa entre estados e, em menor escala, municípios, pela atração de investimentos produtivos, por meio da concessão unilateral e muitas vezes ilegal de benefícios fiscais (Castro; Vasconcelos, 2025).

Esse fenômeno se intensificou a partir da década de 1990, quando a descentralização política e a busca por industrialização regional estimularam governadores a oferecer isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos e outros incentivos, frequentemente sem aprovação do Confaz, em violação à Lei Complementar n.º 24/1975. O setor automobilístico, por exemplo, foi palco de intensas disputas, com estados oferecendo vultosos incentivos para atrair montadoras, o que resultou em renúncia fiscal e conflitos federativos (Gambi, 2013).

Mesmo quando os benefícios e isenções eram concedidos dentro da legalidade, o "cabo de guerra" entre estados e municípios gerou uma escalada de negociações. O motivo é claro: as empresas passaram a exigir cada vez mais dos entes federados para se instalarem em determinadas regiões e, conseqüentemente, deixavam esses locais assim que as vantagens cessavam, instaurando um ciclo vicioso (Araújo; Silva, 2018).

Aliás, a própria edição da Lei Complementar n.º 160/2017, que buscava dar um fim a um cenário de insegurança jurídica ao regularizar benefícios fiscais de ICMS concedidos à iniciativa privada de forma irregular, apenas fortaleceu a "guerra fiscal" em determinados pontos, prevendo seu prolongamento. Dentre os efeitos negativos da "guerra fiscal", enumera-

se: a perda global de arrecadação, a distorção da concorrência, a insegurança jurídica, o aumento da litigiosidade e o agravamento das desigualdades regionais, pois estados mais pobres muitas vezes sacrificavam receitas sem garantir desenvolvimento sustentável (Araújo; Silva, 2018).

Em que pese o interesse de desenvolvimento econômico ser plausível, principalmente em regiões menos favorecidas, esta possibilidade de modelação da incidência tributária aprofundou a complexidade do sistema. A atração dos investimentos privados passou a ser uma "corrida para o fundo do poço" (Castro; Vasconcelos, 2025). A dimensão do problema é escancarada em dados quantitativos.

A distribuição regional dos benefícios fiscais evidencia desigualdades importantes: enquanto os 20% de municípios mais ricos concentram 29,6% dos incentivos, os 20% de municípios mais pobres recebem apenas 2,4% do total concedido (Ministério Da Economia, 2019).

Mesmo os benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades, como a desoneração da cesta básica, apresentam impacto limitado e custos elevados para as contas públicas. Em 2016, o custo da desoneração da cesta básica para a União foi de R\$ 18,6 bilhões, mas o efeito sobre a desigualdade foi mínimo: a medida resultou em uma redução de apenas 0,1% no índice de Gini.

Entre 2015 e 2024 a União concedeu R\$ 1,25 trilhão em benefícios fiscais para pessoas jurídicas, dentre os quais, incentivos, renúncias, e imunidades tributárias, na arrecadação do PIS, Cofins, IPI e II. Desse total, só no ano de 2024 foram R\$ 70,65 bilhões (Controladoria Geral da União, 2025). No âmbito estadual, a renúncia fiscal em 2023 alcançou quase R\$ 230 bilhões, o que correspondeu aproximadamente 32% do valor arrecadado no mesmo ano, com uma média de quase 25% por estado (Secretaria do Tesouro Nacional, 2025).

Mesmo que os entes apresentem, no orçamento seguinte, demonstrativos sobre o impacto da renúncia de receitas públicas e medidas compensatórias por meio do aumento da carga tributária, a mera apresentação não implica na efetiva recuperação do valor renunciado. Além disso, a recomposição das receitas via elevação da tributação apenas transfere o ônus tributário de um grupo para outro, sem assegurar que esse encargo se converta em benefício social ou econômico (Dos Santos, 2021).

É de rigor apontar que a falta de estudos aprofundados sobre os impactos econômicos decorrentes da criação ou modificação de tributos, assim como da concessão de incentivos fiscais, tem provocado desequilíbrios entre os agentes econômicos, incentivando a sonegação e a migração de empresas para outras unidades da Federação ou até para o exterior (La Guardia, 2007).

Na prática, o legislador frequentemente dispensa a atividade de quantificar o volume de receitas tributárias ou as perdas de arrecadação ao editar uma lei, mesmo com a previsão expressa de que atos de concessão ou ampliação de incentivos fiscais devem ser acompanhados de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro, conforme dispõe o artigo 14 da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (Dos Santos, 2021).

Essas críticas assumem contornos particularmente complexos quando analisadas sob a perspectiva dos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, cujo regime especial ilustra de forma paradigmática as distorções sistêmicas que podem emergir de políticas tributárias setoriais não submetidas a rigorosa avaliação de impacto.

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi inicialmente instituída pela Lei n.º 3.173/1957, mas sua efetiva implementação e expansão ocorreram apenas após as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 288/1967. O propósito de sua criação consistiu em promover a integração socioeconômica da região amazônica ao restante do país, bem como assegurar a soberania nacional sobre as fronteiras do território. Contudo, essa concepção inicial, fundamentada em motivações eminentemente geopolíticas para mitigar potenciais ameaças de internacionalização da Amazônia, estabeleceu as bases para um modelo de desenvolvimento regional que, ao longo das décadas, revelaria significativas distorções na alocação de recursos econômicos (Tostes, 2023).

O regime especial resultante compreende um conjunto articulado de incentivos fiscais federais e estaduais, conferindo à região um tratamento tributário diferenciado em relação ao restante do país. No âmbito do IPI, há isenção tanto na entrada de mercadorias estrangeiras ou nacionais destinadas ao consumo interno, industrialização em qualquer grau ou reexportação, quanto na saída de produtos industrializados da ZFM para outras regiões do território nacional, ressalvadas algumas exceções (Tostes, 2023).

Essa arquitetura de benefícios, embora tenha conseguido atrair investimentos industriais para a região, promoveu uma alocação artificial de recursos econômicos, desviando-os de suas localizações naturalmente mais eficientes para uma região que, sem os subsídios tributários, não apresentaria vantagens comparativas para determinadas atividades industriais (Tostes, 2023).

As motivações estratégicas para a implantação da ZFM, considerando o desenvolvimento econômico e social da região aliado à redução do vazio demográfico como instrumento mais eficaz para garantir a integridade territorial, resultaram na criação de uma

estrutura produtiva artificialmente especializada, tornando a economia regional excessivamente dependente da manutenção dos incentivos (Tostes, 2023).

Em 2023, os benefícios fiscais federais concedidos à Zona Franca de Manaus foram estimados em R\$ 55,3 bilhões, valor que corresponde a 12,12% do total dos gastos tributários da União, representando ainda 0,52% do Produto Interno Bruto (PIB) e 2,63% da arrecadação federal (Brasil, 2023). No âmbito estadual, especificamente em relação ao ICMS no estado do Amazonas, a renúncia fiscal decorrente do modelo de incentivos da ZFM atingiu, em 2022, o montante de R\$ 14,259 bilhões, o que equivale a 88,32% do total de incentivos concedidos e superou a própria arrecadação de ICMS no exercício, que foi de R\$ 13,996 bilhões (Amazonas, 2023).

Não obstante a pertinência dos objetivos da ZFM, a perpetuação do modelo por mais de cinco décadas sem significativas reformulações evidencia uma rigidez institucional que contraria os princípios da eficiência econômica, na medida em que induz investimentos que não seriam viáveis em condições de mercado, resultando em perda de bem-estar social agregado.

A bem da verdade, tal dependência configura uma situação de "armadilha de incentivos", na qual a retirada dos benefícios fiscais implicaria o colapso de boa parte da estrutura industrial regional, perpetuando indefinidamente a necessidade de subsídios públicos e criando uma situação de dependência estrutural que compromete a construção de vantagens competitivas genuínas.

Nesse escopo, a renúncia tributária produz efeitos comparáveis aos da própria tributação: altera o preço relativo dos bens, podendo causar externalidades negativas, desequilíbrios concorrenciais e falhas no mercado (Ribeiro; Gonçalves, 2013). Em suma, compromete a alocação eficiente dos recursos.

Fica evidente, portanto, que os desequilíbrios econômicos não decorrem apenas da criação de tributos ou do aumento de alíquotas e bases de cálculo, mas também das desonerações tributárias, que podem provocar impactos negativos no mercado (Dos Santos, 2021).

Os benefícios fiscais também intensificam a mencionada problemática relacionada aos custos administrativos do governo e aos custos de conformidade que os contribuintes enfrentam para atender às suas obrigações legais (Oliver; Bartley, 2005). Os dados empíricos sobre a magnitude desses custos no Brasil são fornecidos pelo relatório do Banco Mundial com a empresa PWC (2022) o qual apontou que os contribuintes brasileiros necessitaram de 2.600 horas para cumprir obrigações fiscais, bem maior que a média global de 233 horas o ano.

Em um sistema fragmentado, o aumento do número de benefícios eleva a complexidade e, simultaneamente, estimula a maior busca por novos benefícios, o que reforça essa complexidade (Castro; Vasconcelos., 2025). Desse modo, o paradoxo dos benefícios fiscais manifesta-se na contradição entre seus legítimos objetivos constitucionais de promoção do desenvolvimento econômico e diminuição das desigualdades regionais, e os resultados práticos, que consistem em um sistema disfuncional, caracterizado por complexidade excessiva, insegurança jurídica, burocracia exagerada, elevado contencioso e falta de transparência.

2.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (2023/2025)

No contexto global, as diferentes configurações governamentais e construções das sociedades implicam em sistemas tributários com particularidades próprias. Todavia, independentemente de suas configurações específicas, é possível ponderar que, de forma majoritária, as modificações das relações sociais, econômicas e políticas influem na necessidade de ajustes fiscais.

É dentro deste contexto que se vislumbra que a Reforma Tributária se torna um tema de alta recorrência, se não cíclico, sendo um desafio constante para muitos países, e o Brasil não seria uma exceção. Essa dinâmica se torna mais notória em contextos de sociedades democráticas, sob a ótica de sua influência na definição de políticas públicas, bem como por constituir instrumento que assegura a justiça social e a eficiência econômica.

No ponto, convém evidenciar que toda reforma é produto do seu tempo, e seu aspecto distintivo de efetividade, dentre os vários modelos de reforma, refere-se a sua duração, isto é, o período pelo qual perdura ante às transformações socioeconômicas sem se tornar obsoleta (Varsano, 1981).

Sob um modelo processualista, a reforma tributária tem uma vida de eficácia mais prolongada, isso se sua subsequente execução material se moldar com o desenvolvimento social e econômico. Inversamente, sob um modelo rígido, radical, complexo, ou ainda com um excesso de normas, a vida útil da reforma será bem menor. Isto ocorre porque ao sistema não conseguir, com facilidade, se adaptar a novos tempos, haverá atrasos sociais e econômicos que resultarão na realização de uma nova reforma em um breve lapso temporal (Varsano, 1981).

Neste contexto, a reforma tributária sobre o consumo no Brasil se revela como resultado de um longo processo histórico de debates, tentativas frustradas e avanços graduais, que culminaram na promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023.

2.3.1 Histórico, justificativas e procedimento

Contrariamente ao entendimento popular, as discussões sobre uma “primeira” reforma tributária no Brasil não emergiram recentemente. O Sistema Tributário Nacional, conforme instituído pelo Código Tributário Nacional decorre dos trabalhos finais de uma reforma, qual seja, a supracitada Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965. Aliás, a relevância desta reforma advém do fato que a partir dela o Brasil pôde conceber um sistema fiscal efetivamente, e não apenas um complexo e confuso conjunto de fontes de arrecadação.

Claro que é interessante notar que entre as décadas de 40 e 60, enquanto países como o Canadá já passava por primeiras tentativas de reformulação do sistema tributário (Lagemann; Bordin, 1995), o Brasil sequer havia constituído um real sistema tributário. Além disso, o país somente passaria pela experiência de um processo legislativo efetivamente democrático vinte anos depois, na promulgação da Constituição de 1988 (Varsano, 1996).

O cenário que antecedeu essa reforma foi o de desenvolvimento industrial a partir da década de 1950, momento em que o crescimento de despesas em prol de investimento não pôde ser acompanhado pelo quanto arrecadado de receitas fiscais. Desta forma, o sistema tributário se mostrava insuficiente para manter a carga tributária, e a reforma foi concebida como um instrumento para sanar o problema orçamentário, e assim garantir recursos para os projetos de industrialização (Varsano, 1996).

Subsidiariamente, a reforma buscava maior eficiência do aparelho arrecadador estatal, além da simplificação e racionalização da legislação federal fiscal. Inclusive, nessa década, auge do Estado de Bem-Estar Social, houve a difusão do entendimento de que a tributação deveria ser utilizada para além dos fins arrecadatórios, isto é, como instrumento para o desenvolvimento econômico, o que vem de uma base hereditária da revolução keynesiana (Varsano, 1996).

Com o objetivo de promover a tributação como instrumento de desenvolvimento, procurou-se delinear um sistema com tributos progressivos e diretos, com arrecadação suficiente e de baixa evasão (Kaldor, 1957). Contudo, para atingir esse fim, as reformas foram pautadas apenas de acordo com os interesses da elite nacional e do investimento do capital estrangeiro, aspecto esse importantíssimo de ser constatado para compreender as razões de possível deterioração rápida da reforma.

No final de 1964 foi formada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, cuja missão seria reorganizar a administração fiscal, e editar e incorporar a EC n.º 18/1965 no ordenamento jurídico pátrio. Assim, um novo sistema foi gradualmente implantado, e suas

medidas buscavam de forma imediata a reabilitação das finanças, com a ampliação da base tributária de arrecadação, e ainda, um alívio aos setores empresariais (Varsano, 1996).

O impacto dessa reforma se estende até os dias atuais, pois apesar do ordenamento tributário ter passado por alterações, o núcleo econômico das figuras tributárias foi mantido, com exceção das contribuições sociais. Ou seja, houve a manutenção dos contornos da matriz tributária brasileira. Mencione-se que sua aprovação, facilitada pelo contexto político da época, permitiu ao sistema tributário desempenhar papel central no chamado "milagre brasileiro" do final dos anos 1960 e início dos anos 1970.

Inclusive, o desenvolvimento do trabalho que resultou o projeto de emenda constitucional efetivamente implementado, também resultou na própria edição da redação e aprovação do Código Tributário Nacional, além de ter sido acompanhado por uma reforma administrativa do próprio Ministério da Fazenda (Aguiar, 2020).

Sob a ótica crítica, não é possível pontuar somente o lado satisfatório da reforma, sobretudo quanto à veloz reabilitação das finanças, pois houve um desprezo quanto ao objetivo de equidade, o que não poderia, nem pode, ser admitido. Destarte, já nos anos de 1975 o sistema tributário se mostrava incompetente em atingir as demandas da sociedade, além de novamente ter enfraquecido em sua capacidade arrecadatória.

Durante a década de 1980, período de crise econômica e hiperinflação, o Brasil presenciou uma exacerbada quantidade de alterações estruturais em sua legislação tributária, com a pretensão de sustentar um nível arrecadatório em meio a um sistema reconhecidamente precário (Varsano, 1996).

Entre essa reforma e a promulgação da Constituição da República Federativa de 1988, diversas reformas pontuais foram implementadas, destacando-se os aumentos nos percentuais de distribuição dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, bem como as reduções sucessivas das alíquotas do ICMS em operações interestaduais, que originalmente eram iguais às internas e destinavam a receita ao estado de origem, mas que, ao longo do tempo, passaram a beneficiar o estado de destino (Varsano, 1996).

Em todo caso, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, fruto de um processo profundamente democrático, por haver permitido a participação tanto dos constituintes, como da população, por meio das emendas populares, a tributação passou a ser melhor delineada, certo? Errado.

De fato, ao contrário da reforma da década de 60, enviesada por uma equipe técnica, houve um debate majoritariamente mais amplo, porém não de forma integral. Isto ocorreu porque a Assembleia Nacional Constituinte desmembrou as discussões sobre o papel do Estado

por comissões diversas, e assim, o sistema tributário foi isoladamente desenhado, e por essa razão, findou não sendo suficiente para o tamanho do Estado definido, ainda que implicitamente (Varsano, 1996). Assim sendo, ao invés da situação de desequilíbrio orçamentário ter sido eliminada, foi consolidada.

Neste diapasão, o período pós-constituição foi assolado por sucessivas medidas compensatórias às perdas financeiras com o mero objetivo de aumentar a arrecadação, a qualquer custo. O resultado dessa situação foi a deterioração da qualidade da tributação e dos serviços públicos prestados. Além de novos tributos terem sido criados – como novas contribuições majoritariamente incidentes sobre consumo –, houve a elevação de alíquotas daqueles já existentes (Orair; Gobetti, 2018).

Embora tenham ocorrido alguns ajustes fiscais nos anos 1990, nenhum deles restou voltado à correção das imperfeições do sistema, mas tão somente para o fortalecimento financeiro da União (Oliveira, 2010). Como exemplo, diante da implementação do Plano Real em 1994, o qual efetivamente conseguiu estabilizar a economia, houve, por sucedâneo, a necessidade de se realizar algumas correções de distorções, aumento de arrecadação, e outros ajustes fiscais. Assim houve a edição da Emenda Constitucional n.º 10 de 1996, com a previsão do mecanismo de Fundo de Estabilização Fiscal para buscar equilibrar as contas públicas, anteriormente denominado como Fundo Social de Emergência (Pinto, 2008).

Ao chegar à virada ao século XXI, verifica-se, desde seu início, que se trata de um período marcado pela apresentação frustrada de diversas propostas de reformas em prol da simplificação, racionalização e atualização do sistema tributário, reiteradamente imputado como complexo, burocrático, fragmentado, cumulativo e ineficiente. Por vinte anos, os mais diferentes governos fizeram alusão à reforma como a solução dos problemas enfrentados pelo Brasil. Entretanto, foram necessários anos de discussão até que uma proposta pudesse ter um avanço concreto no processo legislativo.

Nas décadas de 1990 e 2000 houve a tentativa de reforma tributária por meio da PEC n.º 255/2004, desmembrada da PEC n.º 175/1995, PECs n.ºs 285 e 293 de 2004, e PEC n.º 233/2008, os quais propunham a unificação de tributos e a adoção do princípio do destino. Entretanto, os textos enfrentaram resistência de estados e municípios preocupados com perda de arrecadação e autonomia, e a nenhum foi dado seguimento (Varsano, 1996).

Um tempo depois, nos anos 2010 em diante, submeteram-se a discussão legislativa a PEC n.º 110/2019, a PEC n.º 128/2019, o PL n.º 3.887/2020, o PL n.º 2.337/2021, e a PEC n.º 46/2022, os quais, de forma convergente, objetivavam aumentar a transparência do sistema tributário, buscar a simplificação do sistema de arrecadação, e corrigir certas distorções.

O consenso entre entes federativos foi alcançado a partir de 2019, com a tramitação conjunta das PECs n.º 45/2019 e 110/2019, que diante da similaridade de seus conteúdos, findaram se concentrando em um único texto (PEC n.º 45/2019). Em todo caso, após uma série de discussões na Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, o Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro, responsável pela relatoria da proposta, apresentou a versão final do texto em maio de 2021.

Para Bernard Appy (2017), um dos principais idealizadores da Reforma Tributária, a estrutura da tributação brasileira sobre o consumo, vigente antes das mudanças, era responsável por uma série de entraves ao desenvolvimento econômico nacional. Para o economista, o problema central residia menos na carga tributária em si ("quanto se tributa") e mais na forma como a tributação era estruturada ("como se tributa"), sendo esta última mais prejudicial à produtividade e à competitividade do país.

Seguindo o rito ordinário de aprovação, a PEC passou pelas duas casas do Congresso Nacional, sendo aprovada na Câmara dos Deputados em 15 de julho de 2023 (371 votos a favor e 121 contra no primeiro turno; 365 votos a favor e 118 opositores no segundo turno) e no Senado Federal em 8 de novembro de 2023 (53 votos a favor e 24 contrários no segundo turno). Ao fim, após inúmeras emendas, a proposta foi convertida na Emenda Constitucional n.º 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023⁵² (Congresso Nacional, 2023).

A EC n.º 132/2023 contemplou a extinção de quatro tributos indiretos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, considerados como uma das principais razões para a confusão e a burocracia do sistema tributário atual: PIS, Cofins, ICMS e ISS, com implementação substitutiva Imposto sobre o Valor Agregado Dual (IVA Dual), composto por duas partes: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (Brasil, 2023).

Ainda, dispôs também sobre a manutenção dos princípios constitucionais tributários atualmente previstos na Constituição Federal⁵³, e do IPI para produtos com industrialização

⁵² Também houve veto presidencial sobre 15 trechos do texto, número considerado moderado diante do total de 544 artigos da lei. Entre os principais pontos vetados, destaca-se o afastamento da isenção da CBS e do IBS para fundos de investimentos e patrimoniais, mantendo-se, contudo, para os Fundos de Investimento Imobiliário e de Investimento nas Cadeias Produtivas do Agronegócio (Fiagro); o esclarecimento sobre inaplicabilidade do Imposto Seletivo à extração de minerais; a não aprovação do trecho que previa a responsabilidade solidária do comprador pelo IBS e pela CBS incidentes na operação; e o veto à alíquota reduzida de 60% do IBS e da CBS para sistemas de segurança e proteção de transações bancárias indevidas por furto e roubo.

⁵³ Os princípios, por representarem garantias fundamentais do cidadão contribuinte, configuram cláusulas pétreas e não podem ser objeto de emenda constitucional, conforme estabelecido no art. 60, § 4º, da CRFB/1988. Esta preservação demonstra o reconhecimento do constituinte derivado quanto à importância dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes no sistema tributário nacional.

incentivada na Zona Franca de Manaus, sem prejuízo da criação do Imposto Seletivo (IS), ambos de competência federal⁵⁴ (Brasil, 2023).

Por se constituir em alteração constitucional, numerosos temas tratados no texto carecem de regulamentação específica por meio de leis complementares, de modo que a eficácia de muitas normas resta limitada até que ocorra sua devida normatização, como a própria a instituição desses novos tributos sobre o consumo. Nesse sentido, para que a transição e a aplicação do novo sistema tributário se efetivem a partir de janeiro de 2026, demanda-se que as leis complementares previstas sejam aprovadas até outubro de 2025.

Além disso, destacam-se a criação de Fundos, a definição das alíquotas de referência, as regras para distribuição do produto da arrecadação tributária, o aproveitamento de créditos tributários pelos contribuintes, e a delimitação dos produtos integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos (Brasil, 2023).

Para esse fim, foi elaborado o Projeto de Lei Complementar n.º 68/2024, aprovado em 2024 tanto pela Câmara dos Deputados quanto pelo Senado Federal. Após a sanção presidencial, com vetos, em 16 de janeiro de 2024, foi publicada, na mesma data, a Lei Complementar n.º 214/2025 (Congresso Nacional, 2025).

2.3.2 O modelo brasileiro do Imposto sobre Valor Agregado Dual

O modelo brasileiro do IVA dual adotado pelo Brasil a partir da Emenda Constitucional n.º 132/2023 foi concebido como resposta à complexidade, à fragmentação federativa e à cumulatividade do sistema tributário sobre o consumo vigente no país. Inspirado em experiências internacionais como Canadá e Índia⁵⁵, o IVA dual busca respeitar o pacto

⁵⁴ No ponto, cabe a menção da modificação da regra do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que passa a ser exigido também sobre veículos aquáticos e aéreos, como jatos particulares, iates e embarcações, ao lado da previsão de progressividade do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

⁵⁵ No Canadá, a implementação do IVA Federal, conhecido como Goods and Services Tax (GST), ocorreu em 1991, tendo o modelo neozelandês como inspiração. A peculiaridade canadense reside no fato de que, imediatamente após a adoção do GST, buscou-se a harmonização dos tributos provinciais com o GST Federal, resultando em um modelo dual harmonizado entre o Governo Federal e as Províncias. Nesse contexto, a província de Quebec adotou um IVA provincial próprio, o Quebec Sales Tax (QST), e diversas outras províncias canadenses aderiram ao sistema harmonizado (Harmonized Sales Tax - HST). Um dos principais pilares desse tributo canadense é a não cumulatividade, garantida através do creditamento do imposto referente às aquisições tributadas. Na Índia, a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (GST) representou um passo de suma importância no campo dos tributos indiretos, pois unificou um grande número de impostos federais e estaduais em um sistema de IVA dual. Essa medida contribuiu significativamente para a redução da cumulatividade na cadeia produtiva e para a diminuição dos casos de dupla tributação, modernizando o sistema tributário indiano (Vide ROCHA, Melina. IVA E NEUTRALIDADE NOS IVAS MAIS RECENTES: NOVA ZELÂNDIA, CANADÁ E ÍNDIA. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; et al. (Orgs.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 65-72).

federativo brasileiro, garantindo autonomia tributária a estados e municípios, ao mesmo tempo em que promove simplificação, padronização e neutralidade, princípios expressamente incluídos no texto constitucional no art. 145, § 3º⁵⁶.

O sistema, em que pese inspirado na tributação canadense, difere substancialmente no fato de que os entes federados não possuem a discricionariedade de ter a faculdade da tributação local ser independente do ente central. No Brasil, como será mencionado, a liberdade dos entes federados está na fixação de alíquotas, dentro de balizas (Castro; Vasconcelos, 2025).

Diferente do IVA aplicado de maneira centralizada por uma única autoridade nacional, o IVA Dual é um imposto único que se divide entre um IVA federal e um IVA subnacional, operado por entes federativos de nível inferior, como estados e municípios. Neste íterim, a existência de um IVA dual traz questões relacionadas à harmonização entre as esferas nacional e subnacional (International Monetary Fund, 2020).

Como mencionado, no Brasil, o IVA dual consiste na criação de dois tributos principais: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, no art. 195, V, e seguintes (ss.) da CRFB/88⁵⁷, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, no art. 156-A e ss.⁵⁸, também da Carta Magna, os quais foram regulamentados pela Lei Complementar n.º 214/2025.

O IVA dual respeita os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, presente no art. 150, III, alíneas b e c, da CRFB/88⁵⁹, nos termos do art. 19, § 1º, III, da LC n.º 214/25⁶⁰, ressalvada a especificidade da alíquota de referência exposta no art. 349, § 1º, II, da LC n.º

⁵⁶ Art. 145, § 3º, da CRFB: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

⁵⁷ Art. 195, V, da CRFB: “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 [...] V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁵⁸ Art. 156-A, *caput*, da CRFB/88: Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.”

⁵⁹ Art. 150, III, alíneas "b" e "c", da CRFB/88: "Art. 150. [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;"

⁶⁰ Art. 19, § 1º, III da LC n.º 214/25: "Art. 19. Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS: [...] § 1º Para fins do disposto no caput deste artigo: [...] III - deverá o ajuste das alíquotas de referência ser estabelecido por resolução do Senado Federal, com base em cálculos elaborados pelo Comitê Gestor do IBS e pelo Poder Executivo da União e homologados pelo Tribunal de Contas da União, observada a anterioridade nonagesimal prevista na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal e, para o IBS, também a anterioridade anual prevista na alínea "b" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal."

214/25⁶¹, e adota idênticos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos ou diferenciados, além das normas de não cumulatividade e creditamento para a CBS e o IBS, conforme exposto no art. 149-B, I a IV, e parágrafo único, da EC n.º 132/2023⁶².

Ambos os tributos são estruturados sobre o valor agregado, com a mesma base de incidência em todo território nacional, de maneira não cumulativa, permitindo o crédito integral do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, salvo nas hipóteses de uso e consumo pessoal, conforme regulamentado nos arts. 47 a 57 da LC nº 214/2025, isenção e imunidade, conforme disciplinado em lei complementar. Apesar de serem recolhidos conjuntamente, a complementaridade entre IBS e CBS está justamente na divisão de competências e receitas.

A Contribuição sobre Bens e Serviços foi criada para substituir PIS e Cofins, sendo estruturada como um imposto de competência exclusiva da União, cuja administração permanece sob os auspícios da Receita Federal do Brasil. Ao contrário do PIS e da Cofins, que operavam em regimes cumulativo e não cumulativo, a CBS adota o princípio da não cumulatividade plena, permitindo que o imposto pago nas etapas anteriores seja integralmente creditado pelo contribuinte.

Por seu turno, o Imposto sobre Bens e Serviços foi criado para substituir dois tributos de competências distintas: o ICMS e o ISS, unificando-os em um imposto único, com vistas de reduzir a multiplicidade de legislações e obrigações acessórias. Sua administração é realizada pelo Comitê Gestor, composto por representantes de todos os entes federados, e responsável por administrar a arrecadação, a fiscalização, a distribuição das receitas e a definição das alíquotas, que embora poderão variar entre os entes, deverão observar as regras nacionais uniformes⁶³. Ainda assim, o Comitê não interfere diretamente na competência compartilhada

⁶¹ Art. 349, § 1º, II da LC n.º 214/25: "Art. 349. Observadas a forma de cálculo e os limites previstos nesta Seção, resolução do Senado Federal fixará: [...] § 1º As alíquotas de referência e o redutor de que trata o inciso III do caput serão fixados no ano anterior ao de sua vigência, com base em cálculos realizados pelo Tribunal de Contas da União, observado o seguinte: [...] II - o Senado Federal fixará as alíquotas de referência e o redutor até o dia 31 de outubro do ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal."

⁶² Art. 149-B, I a IV, e parágrafo único, da EC n.º 132/2023: "Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II - imunidades; III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º."

⁶³ O Distrito Federal mantém a prerrogativa de exercer tanto competências estaduais quanto municipais no que se refere à fixação das alíquotas aplicáveis, assegurando autonomia diante das especificidades regionais.

dos entes, permanecendo a autonomia decisória preservada e respeitada no âmbito da atuação de cada participante da federação.

Dito isto, desde já se mencione que, consoante art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁶⁴, compete ao Senado Federal fixar as alíquotas de referência do IBS e da CBS, com previsão de revisão anual. Essas alíquotas são aplicadas na ausência de lei específica do ente federativo. Caso esse percentual supere o patamar de 26,5%, previu-se a apresentação de projeto de lei complementar para revisão e redução dos regimes diferenciados, a fim de promover maior racionalização do sistema.

Além disso, estabelece-se que os projetos de lei complementar que aumentem ou reduzam a arrecadação do IBS ou da CBS devem ser acompanhados de estimativa de impacto sobre as alíquotas de referência, salvo exceções previstas em lei. Ainda, nas hipóteses de aumento de alíquota sem que se decorra da variação da alíquota de referência, aplica-se o princípio da anterioridade nonagesimal. Estas disposições revelam uma preocupação explícita em evitar aumentos abusivos da carga tributária ou de fomentar uma nova modalidade de guerra fiscal⁶⁵.

Válido trazer como destaque que o texto constitucional privilegiou os princípios da neutralidade⁶⁶ e da não-cumulatividade, inclusive com a previsão de crédito financeiro. Outro princípio central no novo modelo é substituição ao critério do destino⁶⁷, direcionando a arrecadação para o local de consumo final do bem ou serviço, e não mais no local de produção, corrigindo distorções históricas no comércio interestadual e promovendo maior equilíbrio federativo.

O local de ocorrência do fato gerador assume papel central, regulamentado ao longo do art. 11 da LC n.º 214/25, determina o destino da operação para fins de definição da alíquota aplicável e da repartição do produto da arrecadação do IBS e da CBS. Para tanto, o critério para definição do local dependerá da natureza do bem ou serviço fornecido⁶⁸.

⁶⁴ Art. 130 do ADCT: “Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: [...]”

⁶⁵ Art. 20 da LC n.º 214/2025: “Art. 20. Os projetos de lei complementar que reduzam ou aumentem a arrecadação do IBS ou da CBS, nos termos do art. 19, somente serão apreciados pelo Congresso Nacional se estiverem acompanhados de estimativa de impacto nas alíquotas de referência do IBS e da CBS”.

⁶⁶ Art. 2º da LC n.º 214/25: “Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.”

⁶⁷ Art. 156-A, § 1º, VII da CRFB/88: “Art. 156-A. [omissis] VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;”

⁶⁸ Art. 156-A, § 5º, IV: Art. 156-A. [omissis] IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da

O momento de ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS, via de regra, é o do fornecimento ou do pagamento, prevalecendo o que ocorrer primeiro. Em operações de execução continuada ou fracionada, considera-se cada fornecimento de bem ou serviço como fato gerador; nas situações em que seja inidentificável o momento de entrega ou do término da prestação, como em serviços públicos essenciais (água tratada, saneamento, gás encanado, serviços de comunicação, energia elétrica, internet), o fato gerador ocorre quando o pagamento se torna devido⁶⁹.

No transporte iniciado no território nacional, conforme estabelece minuciosamente os §§ 1º e 4º do art. 10 da LC n.º 214/25, o fornecimento é considerado no início do transporte; nos demais serviços, no término da prestação. Se houver pagamento antecipado do tributo sem efetivo fornecimento do bem ou serviço, o tributo é devido a título de adiantamento, com ajuste posterior, mesclando regimes de caixa e competência, de modo que poderá ser constituído crédito em favor do contribuinte.

Com efeito, a base de cálculo desses tributos é ampla abrangendo todas as operações onerosas com bens, serviços e direitos, incluindo operações de importação, independentemente da natureza material ou imaterial do bem ou serviço. Observe-se o caput, e §§ 2º e 3º do art. 4º da LC n.º 214/2025:

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. [...] § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação [...] § 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo: I - o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor; II - a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III - a obtenção de lucro com a operação; e IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas.

disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁶⁹ Art. 10, *caput*, §§ 2º e 3º, da LC n.º 214/25: “ Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada. [...] § 2º Nas aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, que estejam sujeitas ao disposto no art. 473 desta Lei Complementar, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se realiza o pagamento. § 3º Nas operações de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço, como as relativas a abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se torna devido o pagamento.”

A base de cálculo do IBS e da CBS é composta por uma série de elementos que refletem o valor total efetivamente cobrado na operação. Nos termos do art. 12, § 1º, da LC n.º 214/25, integram essa base os acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação, juros, multas, acréscimos e encargos, descontos condicionais, valor do transporte incluído no valor da operação, tributos, preços públicos e tarifas incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, além de demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Por outro lado, determinados valores são expressamente excluídos da base de cálculo para evitar a incidência em cascata e garantir maior transparência, conforme segue o § 2º desse mesmo art. 12. Neste sentido, não integram a base de cálculo o IPI, descontos incondicionais devidamente registrados no documento fiscal, reembolsos ou ressarcimentos em operações por conta e ordem ou em documentação emitida em nome de terceiros, e a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (Cosip).

O valor a ser considerado é o preço efetivamente praticado na transação, com o fito de afastar a incidência de "tributo sobre tributo" e evitar a cumulatividade⁷⁰. Com isso, o cálculo do tributo é realizado "por fora", o IBS e CBS não integram a própria base de cálculo, eliminando o *gross up*. De mais a mais, no período de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032, os valores relativos a ICMS, ISS, PIS, COFINS, PIS-Importação e COFINS-Importação não serão integrados na base de cálculo dos tributos, conforme especificamente prevê o inciso V do § 2º do art. 12 dessa lei complementar.

Além das operações onerosas, o IBS e a CBS também alcançam determinadas operações não onerosas⁷¹, como: o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas em lei complementar; o fornecimento de brindes e bonificações⁷²; a transmissão para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja

⁷⁰ Art. 12, § 2º, I, da LC n.º 214/2025: “Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar. [...] § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS: I - o montante do IBS e da CBS incidentes sobre a operação; [...]”

⁷¹ Art. 5º da LC n.º 214/2025: “Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações: I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar; II - fornecimento de brindes e bonificações; III - transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; e IV - demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.”

⁷² No que tange às bonificações, não há incidência do IBS e da CBS quando estas constarem no respectivo documento fiscal e não dependerem de evento posterior, reforçando a necessidade de clareza documental para afastar a tributação.

aquisição tenha permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte; e fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado a partes relacionadas⁷³.

Nessa categoria, incluem-se a disponibilização de imóveis, veículos, equipamentos de comunicação, serviços de comunicação, planos de saúde, educação, alimentação, bebidas e seguros. Por outro lado, não se consideram de uso e consumo pessoal os bens e serviços utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, a teor do art. 57, § 3º, da lei complementar.

Em situações em que a operação não tenha valor ou esse não seja determinado, que o valor não seja representado em dinheiro, ou seja uma operação entre partes relacionadas, o § 4, do art. 12 da LC n.º 214/2025 determinou a utilização do valor de mercado como parâmetro para a base de cálculo, entendido como aquele praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas. Note-se que se trata de uma garantia de que a tributação seja feita sobre um valor objetivo e alinhado às práticas de mercado.

Entre os arts. 41 e 46 da LC n.º 214/25, aborda-se sobre o regime de apuração dos tributos, o qual, em suma, será realizada mensalmente, de forma centralizada, mas com apuração segregada de CBS e IBS, sendo vedada a compensação entre esses tributos. Dentre as modalidades de pagamento do IBS e da CBS, o art. 27 da LC n.º 214/25 enumera: compensação com créditos apropriados pelo sujeito passivo; pagamento direto pelo sujeito passivo, inclusive mediante recolhimento; recolhimento na liquidação financeira da operação (isto é, o *split payment*); recolhimento pelo próprio adquirente; e recolhimento pelo responsável tributário.

Serão considerados os débitos decorrentes das operações realizadas no período e os créditos apropriados, inclusive créditos presumidos previstos em lei. Ao contribuinte será facultada a possibilidade de compensar o valor devido com créditos acumulados de períodos anteriores⁷⁴. Neste diapasão, nos termos dos arts. 47, 49 e 51 da LC n.º 214/25, o crédito

⁷³ A legislação define como partes relacionadas àquelas em que, no mínimo, uma das partes esteja sujeita à influência capaz de estabelecer termos e condições divergentes dos praticados entre partes independentes. São consideradas partes relacionadas: controlador e controladas, coligadas, entidades incluídas nas demonstrações financeiras, entidades com direito a pelo menos 25% dos lucros em caso de liquidação, entidades sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular (ou seus cônjuges, companheiros ou parentes até o terceiro grau) detenham 20% ou mais do capital social de cada uma, e entidades e pessoas físicas que sejam cônjuges, companheiros ou parentes até o terceiro grau de conselheiro, diretor ou controlador.

⁷⁴ Art. 53, I, II, da LC n.º 214/25: “Art. 53. Os créditos do IBS e da CBS apropriados em cada período de apuração poderão ser utilizados, na seguinte ordem, mediante: I - compensação com o saldo a recolher do IBS e da CBS vencido, não extinto e não inscrito em dívida ativa relativo a períodos de apuração anteriores, inclusive os acréscimos legais; e II - compensação com os débitos do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores do mesmo período de apuração, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar;”.

tributário só poderá ser apropriado quando o imposto da etapa anterior tiver sido efetivamente recolhido, o que visa coibir fraudes e inadimplência. Em operações imunes, isentas ou sujeitas à alíquota zero, há regras específicas para o aproveitamento ou anulação de créditos⁷⁵.

Cabe destacar que o direito ao crédito é vedado na aquisição de bens e serviços de uso ou consumo pessoal⁷⁶, categoricamente especificado no art. 57 da LC n.º 214/25, como nos casos de isenção, imunidade e regimes específicos, o que reforça reforçando o caráter restritivo do sistema quanto ao aproveitamento de créditos vinculados a itens de natureza pessoal ou não essencial à atividade econômica.

Frise-se, o direito ao crédito está condicionado à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico hábil e idôneo e ao efetivo pagamento dos tributos. Caso não haja implementação do *split payment* ou o pagamento seja realizado diretamente pelo adquirente, o crédito ficará condicionado apenas ao destaque dos valores nos documentos fiscais, a teor do art. 48 da LC n.º 214/25.

Sobre o *split payment*, regulamentado entre os arts. 31 a 35 da lei complementar, trata-se de uma inovação significativa no mecanismo de arrecadação tributária brasileira, estabelecendo um modelo de pagamento fracionado automatizado no qual o valor desembolsado pelo comprador em bens ou serviços sujeitos ao IVA é imediatamente dividido entre os credores tributários e o fornecedor, no momento da liquidação financeira da operação. Sua aplicação se mostra viável em transações eletrônicas.

Este método é aplicável exclusivamente a operações entre empresas registradas no IVA e funciona como uma antecipação do imposto, permitindo que o contribuinte utilize os créditos decorrentes da aquisição apenas após o pagamento ou solicite a restituição do IVA pago em operações tributadas subsequentes. Em outras palavras, o preço da mercadoria é creditado na conta bancária do fornecedor e o IVA é creditado em uma conta separada, que pode ser

⁷⁵ A título de conhecimento, no tocante às hipóteses de não incidência, além das imunidades constitucionais, destacam-se o fornecimento de serviços por pessoas físicas em razão de relação de emprego, atuação como administradores ou membros de conselhos; transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, desde que documentada; baixa, liquidação, transmissão e alienação de participação societária; transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão, incorporação, integralização ou devolução de capital; rendimentos financeiros, exceto sob regime específico de serviços financeiros; operações que não resultem em fornecimento de bens ou serviços, como operações com títulos ou valores mobiliários, recebimento de dividendos e resultados de participações societárias; e doações sem contraprestação em benefício do doador, entre outras situações previstas em lei.

⁷⁶ Relacionados à aquisição de joias, pedras e metais preciosos, obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico, bebidas alcoólicas, derivados do tabaco, armas e munições, além de bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos, derivados do tabaco, armas e munições, bem imóvel residencial, bens e serviços utilizados por *family office*, veículos utilizados por pessoas físicas, e outros bens e serviços fornecidos de forma não onerosa a pessoas físicas pelo contribuinte, salvo quando comprovadamente necessários à realização das operações pelo contribuinte, de forma exclusiva ou preponderante.

diretamente a do Fisco ou uma conta cujo saldo só pode ser utilizado para pagamento de tributos (Moreira; Sena, 2016).

O funcionamento do sistema se baseia na consulta prévia, realizada pelos prestadores de serviços de pagamento ou instituições operadoras, aos sistemas do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal. Diante da impossibilidade de efetuar a consulta prévia, opera-se um modelo contingencial onde a segregação se fundamenta nas informações disponíveis no momento da transação, com posterior transferência de eventuais valores excedentes aos débitos devidos.

Voltando a questão do creditamento, o art. 54 da LC n.º 214/2021 estabelece o prazo de cinco anos para utilização dos créditos, e deve ser estornado em caso de perecimento, deterioração, roubo, furto ou extravio dos bens, conforme art. 47, § 6º. A transferência do crédito apropriado e não utilizado é permitida nas hipóteses de fusão, cisão ou incorporação, assegurando continuidade do direito creditório nas reorganizações societárias, situações em que se preserva a data original para contagem do prazo de utilização dos créditos, a teor do art. 55, parágrafo único, da LC n.º 214/2021.

Outra inovação relevante, trazida pelo art. 46 da LC n.º 214/2025 é a apuração assistida, na qual o Fisco apresenta ao contribuinte um cálculo prévio dos débitos e créditos, com base em documentos fiscais eletrônicos e informações prestadas. O contribuinte pode ajustar ou confirmar a apuração, e, em caso de inércia, o saldo apurado é considerado correto e constitui o crédito tributário. Com a declaração pré-preenchida, a apuração é considerada como confissão de dívida.

Nos termos do art. 21 da lei complementar, o contribuinte do IBS e da CBS é, em regra, o fornecedor que realiza operações no exercício de atividade econômica, de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada. Também são considerados contribuintes o adquirente, na aquisição de bens apreendidos ou abandonados em licitação promovida pelo poder público ou em leilão judicial, o importador e qualquer que couber em outras hipóteses prevista na referida legislação, como é o caso do fornecedor residente ou domiciliado no exterior em relação a operações realizadas no Brasil.

A todos esses contribuintes é obrigatória a inscrição nos cadastros próprios do IBS e da CBS, que ficam sujeitos ao regime regular desses tributos⁷⁷, salvo opção pelo Simples Nacional ou pelo regime de Microempreendedor Individual (MEI), conforme a Lei Complementar n.º

⁷⁷ O regime regular se refere a todas as regras de incidência e de apuração do IBS e da CBS, incluindo aquelas previstas para os regimes diferenciados e específicos. Ou seja, todas as empresas não optantes pelo Simples Nacional ou pelo Microempreendedor Individual estão automaticamente sujeitas a esse regime.

123/2006, os quais permanecem sujeitos às regras próprias desses regimes especiais. A saber, o art. 25 da lei complementar determina que a obrigação pelo pagamento do IBS e da CBS, acrescidos de correção e atualização monetária, multa de mora, multas punitivas e demais encargos.

Complementarmente, os arts. 22 a 25 da LC n.º 214/2025 abrange as hipóteses de responsabilidade solidária para garantir a efetividade da arrecadação e a observância das obrigações tributárias⁷⁸⁷⁹. Logo, o IBS e o CBS também podem ser exigidos do responsável tributária, conforme regras específicas para operações com substituição tributária ou *split payment*.

Em seguimento, consoante arts. 26, 164 e 169 da LC n.º 214/2025, determinados agentes econômicos e entidades não são considerados contribuintes do IBS e da CBS, entre eles: condomínio edilício; consórcio; sociedade em conta de participação; nanoempreendedor⁸⁰; produtor rural com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões; o produtor rural integrado; transportador autônomo de carga; entidade sem fins lucrativos que presta serviços de planos de assistência à saúde sob a modalidade de autogestão; entidades de previdência complementar fechada; fundos patrimoniais e fundos de investimento. Com exceção dos últimos três, todos têm a faculdade de optar pela inscrição como contribuintes no regime regular, caso desejem.

O modelo dual foi adotado para evitar conflitos federativos e permitir a transição gradual do sistema, com um cronograma de extinção progressiva dos tributos atuais entre 2026 e 2033, cuidadosamente planejado para mitigar impactos e permitir a adaptação progressiva de empresas, órgãos públicos e contribuintes. Este processo contempla não apenas a substituição progressiva dos tributos vigentes, mas também a extinção dos adicionais de ICMS destinados aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, com um período de transição de 50 anos para a

⁷⁸ São responsáveis solidários: a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que realize operações ou tome serviços sem documento fiscal idôneo; o transportador que realize transporte sem documento fiscal idôneo ou entregue mercadoria em local distinto do indicado no documento fiscal; o leiloeiro; aquele que concorra para o descumprimento de obrigações tributárias por meio de ocultação da ocorrência ou do valor da operação, ou por abuso de personalidade jurídica, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial; os entrepostos aduaneiros, recintos alfandegados, estabelecimentos equiparados, depositários ou despachantes em situações específicas; e desenvolvedores ou fornecedores de programas ou sistemas utilizados para registro de operações que contenham comandos ou funções destinados ao descumprimento da legislação tributária.

⁷⁹ Ainda, as plataformas digitais, aquelas que intermediam operações entre fornecedores e adquirentes de forma não presencial ou eletrônica, exercem controle sobre elementos essenciais da operação, como cobrança, pagamento, definição de termos e condições ou entrega. Com isso, independentemente de estarem domiciliadas no exterior, essas plataformas assumem determinada responsabilidade pelo recolhimento do IBS e da CBS.

⁸⁰ A figura do nanoempreendedor visa estimular a formalização de pequenos negócios e ampliar a inclusão produtiva, reconhecendo a importância dos microagentes econômicos para o dinamismo do mercado brasileiro. Essa nova categoria isenta do pagamento de IBS e CBS que representa a pessoa física que auferiu receita bruta inferior a 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao Simples Nacional, isto é, de até R\$ 40,5 mil.

redistribuição das receitas, consoante minuciosamente se depreende da leitura extensa dos arts. 342 a 350 da LC n.º 214/25.

O período inicial da transição, previsto para 2026, caracteriza-se pela implementação de uma "cobrança teste" com alíquotas transitórias de 0,9% para a CBS e 0,1% para o IBS, com valores destacados nas notas fiscais, mas ainda sem recolhimento efetivo. O objetivo desta fase é testar sistemas, obrigações acessórias e preparar contribuintes e administrações tributárias para o novo modelo. Paralelamente, os valores das alíquotas transitórias poderão ser compensados com o PIS/Cofins devidos pelo contribuinte, facilitando a adaptação ao novo regime.

Entre 2027 e 2028, há a entrada em vigor efetiva da CBS, acompanhada da extinção formal do PIS, Cofins e IOF-Seguros, bem como a redução da alíquota do IPI a 0%, excetuando-se as operações realizadas na Zona Franca de Manaus. Nesse mesmo período, inicia-se a cobrança efetiva do Imposto Seletivo sobre produtos específicos, enquanto o IBS passa a ser exigido às alíquotas estadual de 0,05% e municipal de 0,05%, e a CBS tem sua alíquota reduzida em 0,1%.

O período compreendido entre 2029 e 2032 marca a implementação gradual do IBS, com extinção progressiva do ICMS e ISS. Durante esta fase, as alíquotas desses tributos serão reduzidas ano a ano, atingindo 90% em 2029, 80% em 2030, 70% em 2031 e 60% em 2032, enquanto o IBS ganha peso progressivamente. Concomitantemente, está prevista a redução gradual dos respectivos benefícios fiscais, de modo que, ao final desse período, apenas 60% das alíquotas e incentivos originais permanecerão vigentes. Por fim, em 2033, ocorre a conclusão da transição e adoção plena do novo sistema. Os antigos tributos sobre o consumo são definitivamente extintos, consolidando o IBS e a CBS como os únicos tributos sobre o consumo, ao lado do Imposto Seletivo.

Com efeito, é de se observar a construção de uma harmonização no IVA dual brasileiro, pois se verifica a busca pela simplicidade no compartilhamento da mesma base e de procedimentos e regras administrativas comuns. Além de haver a preservação da autonomia dos entes subnacionais na definição de alíquotas (International Monetary Fund, 2020). Nesta transição para tributos compartilhados, com concentração de competências administrativas em um órgão central, desafia-se a clássica separação de atribuições tributárias nos moldes conhecidos.

2.3.2.1 A extrafiscalidade na reforma

Para assegurar a observância dos princípios e garantias, o Estado pode se valer da instituição ou da exoneração tributária como instrumento legítimo para promover ou restringir determinados comportamentos por parte dos contribuintes, gerando, assim, repercussões em diversos setores da sociedade (Corrêa, 2014). Consoante leciona Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 245): *"A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade"*.

Ora, na medida em que o mercado por si só não consegue atender todas as necessidades da sociedade, justifica-se a intervenção do Estado na esfera econômica e social por meio desse poder extrafiscal de tributar (Corrêa, 2014). Neste cenário, a reforma tributária trouxe a novidade da figura do Imposto Seletivo (IS), um tributo de competência federal com caráter eminentemente extrafiscal, pois seu objetivo é usar o tributo como ferramenta de intervenção estatal para incentivar comportamentos sociais desejados, e não a arrecadação de recursos para custear despesas públicas (Nabais, 2009).

A título de conhecimento, a proposta brasileira inspira-se no modelo norte-americano do *'sin tax'* (traduzido como imposto do pecado, termo que conota o sentido negativo), empregado para desestimular comportamentos indesejados. Países europeus, como França, Hungria e Bélgica, também adotam tributos semelhantes, voltados à regulação de mercados sensíveis e à indução de comportamentos socialmente desejados (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Diferentemente dos países em que a tributação varia conforme o estado, o IS brasileiro terá aplicação uniforme em todo o território nacional.

O IS, em sua regulamentação complementar, especificamente entre os arts. 409 e 435 da LC n.º 214/25, apresenta uma característica singular que merece atenção. Tanto para bens quanto para serviços, nem todos os atos que correspondam aos verbos centrais da hipótese de incidência, como produzir, extrair, comercializar e importar, são tributáveis, mas apenas aqueles específicos que envolvam prejuízos à saúde ou ao meio ambiente (Folloni, 2024).

No âmbito do gênero “produzir bens”, por exemplo, somente a espécie “produzir bens prejudiciais à saúde” está sujeita à tributação por meio do IS. De maneira semelhante, nem toda atividade incluída no gênero “comercializar bens” pode ser tributada conforme a competência prevista no art. 153, VIII, mas apenas a comercialização de bens prejudiciais ao meio ambiente se enquadra nessa tributação. O mesmo princípio se aplica aos serviços: somente os serviços que causem prejuízo podem ser tributados, não todos de forma indistinta (Folloni, 2024).

Esta natureza extrafiscal é fundamental para a legitimidade constitucional do tributo, uma vez que justifica a diferenciação de tratamento tributário, por meio do aumento de seu

custo ao consumidor, com base em critérios objetivos de prejudicialidade social e ambiental – em atenção aos objetivos de desenvolvimento sustentável da Organização das Nações Unidas –, e não em mera discriminação arbitrária entre contribuintes.

A norma que estabelece a competência para o Imposto Seletivo não é ampla nem concede liberdade irrestrita ao Poder Legislativo, como se fosse um ‘cheque em branco’. Noutra forma, trata-se de uma competência extrafiscal e seletiva, com limites constitucionais claros. Caso contrário, seria inconstitucional, pois configuraria a criação de um imposto arrecadatório genérico que discriminaria contribuintes sem respaldo na capacidade contributiva, violando a cláusula pétrea da igualdade (Folloni, 2024).

Considerando que o objetivo principal desse imposto é desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Entre os bens tributáveis, abrange-se todos classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, além dos serviços elencados no Anexo XVII da LC n.º 214/2025, referentes à veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais, concursos de prognósticos e *fantasy sport*, conforme estabelece o art. 409.

A incidência do Imposto Seletivo ocorre no primeiro fornecimento do bem a qualquer título, na arrematação em leilão público, na transferência não onerosa do bem produzido, na incorporação do bem ao ativo imobilizado, na extração de bens minerais, no consumo pelo fabricante, no fornecimento ou pagamento do serviço e na importação de bens ou serviços. Não há incidência desse imposto sobre exportações – exceto, para bens minerais extraídos –, operações com energia elétrica, telecomunicações e sobre bens ou serviços com alíquota reduzida em 60%.

O IS será cobrado de forma monofásica sobre a produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços determinados como prejudiciais, ou seja, apenas uma vez na cadeia produtiva, sem concessão de direito a creditamento para etapas posteriores, e não incidirá sobre exportações, operações com energia elétrica ou com telecomunicações. Além do imposto não compor sua própria base de cálculo, tampouco integram a CBS, o IBS, descontos incondicionais incluídos no documento fiscal, e, até 31 de dezembro de 2024, o ICMS e o ISS.

A base de cálculo varia conforme a natureza da operação, podendo ser o valor de venda na comercialização, o valor do arremate em leilão, a receita da entidade em concursos de prognóstico ou *fantasy sport*, o valor contábil na incorporação ao ativo imobilizado, ou o valor de referência em transações não onerosas, consumo do bem, extração mineral e comercialização de produtos fumígenos. Deste modo, é evidente que o imposto pode ter o mesmo fato gerador

e base de cálculo que outros impostos. De mais a mais, a metodologia para cálculo do valor de referência será definida por ato do chefe do Poder Executivo da União.

Integram a base de cálculo do Imposto Seletivo os acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação, juros, multas, acréscimos e encargos, descontos condicionais, valor do transporte cobrado como parte da operação, tributos, preços públicos e tarifas incidentes ou suportados pelo fornecedor, além de demais importâncias cobradas ou recebidas como parte da operação, inclusive seguros e taxas.

A legislação prevê critérios específicos para a definição das alíquotas, considerando o potencial de dano à saúde pública e ao meio ambiente, bem como a eficiência energética e as emissões de carbono no caso de veículos. Essas serão fixadas por lei ordinária, podendo ser definidas de forma específica, admitidas tanto *ad rem* como *ad valorem*⁸¹. Destaca-se ainda que, nas hipóteses envolvendo a extração de bens, o imposto será devido independentemente da destinação, com alíquota máxima limitada a 1% do valor de mercado do produto.

Nesse viés, verifica-se a intenção do artigo 145 da CRFB/88 em alinhar o tributo ao objetivo de proteção ambiental e promoção da justiça tributária, ao passo que proporciona ao legislador complementar a oportunidade de adotar regimes tributários mais favoráveis e incentivos para bens e serviços que estejam em conformidade com padrões ambientais e sanitários.

De mais a mais, na proposta inicial da reforma, pretendia-se extinguir o IPI com sua subsequente substituição pelo IS, a exemplo do que ocorreu com o ICMS, o ISS e o PIS/Cofins. No entanto, durante o processo legislativo, optou-se pela manutenção do IPI, mas com uma nova finalidade. Assim, a partir de 2027, as alíquotas do IPI serão reduzidas a zero, salvo para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus (ZFM), nos termos do art. 126, III, "a", do ADCT⁸².

Na prática, o IPI passa a ser conhecido como IPI-ZFM, mantendo sua natureza extrafiscal, mas direcionando seu objetivo principal à preservação do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus frente às demais regiões do Brasil (Brasil, 2025), política mantida pela Reforma Tributária, consoante doravante explicitado.

⁸¹ A alíquota *ad rem* é fixada por unidade de medida do produto, como valor por litro, quilo ou unidade, enquanto a alíquota *ad valorem* corresponde a um percentual aplicado sobre o valor do bem ou serviço.

⁸² Art. 126, III, "a", do ADCT: "Art. 126. A partir de 2027: [...] III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal: a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

2.3.2.2 A consagração de um mecanismo fiscal redistributivo

Como a finalidade de mitigar a regressividade do IVA e promover maior justiça fiscal, surge o sistema de *cashback*, o qual consiste em um mecanismo de devolução parcial dos tributos sobre o consumo – assim nomeado no texto da legislação complementar – pagos por consumidores de baixa renda.

O *cashback* está previsto para o IBS e CBS, respectivamente, art. 156-A, § 5º, VIII⁸³, e art. 195, § 18, ambos da CRFB/88⁸⁴. Segundo determinação da Constituição, coube à LC n.º 214/2025 dispor sobre as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, sendo obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo, conforme o fez entre os arts. 112 a 124.

São beneficiários os responsáveis por unidade familiar cadastrados no Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico)⁸⁵, desde que sejam residentes no território nacional e com inscrição ativa no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), e a renda familiar mensal per capita não ultrapasse o valor de até meio salário-mínimo nacional – atualmente R\$ 759,00. A devolução dos tributos será administrada pelo Comitê Gestor e pela Receita Federal, de acordo com o tributo, e tem seu início previsto para janeiro de 2027 no caso da CBS e para 2029 no caso do IBS.

Frise-se que o benefício alcança todas as compras realizadas por membros da família que possuam CPF, e todo o montante devolvido nessa sistemática não será considerado na apuração da receita corrente líquida da União, reforçando a natureza distributiva do mecanismo e sua desvinculação dos limites fiscais regulares.

O método exato de cálculo e devolução dos valores será definido por regulamento específico, mas já se sabe que, para bens e serviços de consumo mensal (em casos como fornecimento de energia elétrica, água, esgoto, gás natural e telecomunicações) a devolução ocorrerá de forma automática, com o valor sendo creditado diretamente na conta bancária do

⁸³ Art. 156-A, § 5º, VIII, da CRFB/88: "Art. 156-A. [omissis] § 5º Lei complementar disporá sobre: [...] VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

⁸⁴ Art. 195, § 18, da CRFB/88: "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: [...] § 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

⁸⁵ É um instrumento que funciona no Brasil desde 2003 como um banco de dados nacional que registra famílias com rendimentos mensais de até três salários-mínimos. O programa seleciona e inclui famílias em situação de vulnerabilidade em programas públicos federais, como o Bolsa Família, Tarifa Social de Energia Elétrica, e Minha Casa Minha Vida, além de servir a iniciativas subnacionais.

beneficiário. Para as demais situações, o governo federal fará a transferência dos valores devidos aos bancos em até 15 dias após a apuração, e as instituições financeiras terão um prazo adicional de 10 dias para repassar os recursos aos beneficiários finais.

Os percentuais de devolução são de 100% da CBS e 20% do IBS na aquisição de botijão de até 13 kg de GLP e nas operações de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto, gás natural e serviços de telecomunicação, e de 20% para ambos os tributos nos demais casos, ressalvando-se que não há *cashback* para produtos sujeitos ao Imposto Seletivo. União, estados e municípios têm a prerrogativa de fixar percentuais superiores, ampliando o alcance da política de devolução tributária para famílias de baixa renda.

Como destacado por Marco Greco e Sérgio Rocha (2024), é importante ressaltar que esses dispositivos mencionaram explicitamente o uso do *cashback* como ferramenta para combater desigualdades de renda, sem abranger de forma positiva outras formas de desigualdade, como chegou a ser previsto, porém descartado, em uma das versões do texto da reforma, que incluía a redução das desigualdades de renda, gênero e raça.

O referido instrumento não é de todo uma novidade no Brasil, isto porque desde 2021, no estado do Rio Grande do Sul, está vigente o Programa Devolve ICMS, o qual devolve parte do imposto recolhido às famílias cadastradas no CadÚnico, que recebem Bolsa Família ou contam com dependente matriculado na rede estadual de ensino médio regular (Rio Grande do Sul, 2025).

O programa estipula a devolução de R\$ 400,00 ao ano, parcelados em quatro créditos via cartão de débito vinculado ao CadÚnico, acrescidos de créditos adicionais trimestrais mediante registro do CPF do titular em compras, que acumulam pontos para devolução extra. A aceitação tem sido elevada e em expansão, de modo que em julho de 2025, quase 600 mil famílias puderam ser beneficiadas. Os dados relativos à composição demográfica, financeira e operacional dos beneficiários são divulgados pelo Painel da Transparência, o que fortalece a agenda de justiça fiscal e cidadania (Rio Grande do Sul, 2025).

É nessa experiência que se visualiza como o potencial impacto distributivo do *cashback* no Brasil é significativo: além de reduzir a carga tributária efetiva das famílias de baixa renda, o mecanismo pode estimular a formalização das transações, pois o acesso ao benefício estará condicionado à emissão de nota fiscal e ao registro da compra.

2.3.2.3 Regimes específicos, diferenciados e favorecidos

Com a preocupação em atender peculiaridades de determinados setores econômicos ou para fins de relevância social, econômica ou operacional, os regimes específicos, diferenciados e favorecidos foram previstos no novo modelo de tributação do consumo brasileiro. Apesar da constante nomenclatura como "benefícios" que o IBS e o CBS podem trazer a alguns setores, não se tratam de benefícios fiscais em seu sentido técnico, mas sim sobre os ganhos advindos da simplificação tributária proposta.

As justificativas para a criação desses regimes incluem a essencialidade do bem ou serviço, a dificuldade de adaptação ao modelo padrão do IVA, a relevância social ou econômica, a necessidade de manter preços acessíveis à população, ou ainda peculiaridades operacionais do setor. Na prática, são respostas a pressões políticas e negociações durante o processo legislativo, refletindo tanto demandas legítimas quanto interesses setoriais.

O texto da emenda prevê a possibilidade de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive por meio de regimes especiais ou simplificados, como o Simples Nacional e o MEI, tanto para o IBS quanto para a CBS, conforme se consagrou no art. 146, III, d, da CRFB/88⁸⁶. Conforme previsto no art. 23 da LC n.º 123/2006, essas empresas podem optar pelo regime geral, momento em que é autorizada a apropriação de créditos, mas, em todo caso, assegura-se ao contribuinte do regime comum o direito de apropriar créditos relativos aos tributos pagos na aquisição de bens e serviços provenientes de optantes pelo Simples Nacional, em valor equivalente ao devido por este regime, exposto no Anexo VII da LC n.º 123/2006.

Destaca-se, também, a manutenção do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) até 28 de fevereiro de 2027, o qual garante a redução de 100% da alíquota da CBS para serviços beneficiados, como hotéis, restaurantes, parques de diversão e temáticos, além de reduzir a zero as alíquotas de PIS e Cofins para empresas de transporte aéreo regular de passageiros até 31 de dezembro de 2026.

Noutra senda, os regimes diferenciados se referem à concessão de isenções totais ou parciais, com redução de alíquotas de 30%, 60% ou até 100% (também nomeada como alíquota zero, em inglês, *'zero-rating'*)⁸⁷ para setores considerados essenciais, estratégicos ou de

⁸⁶ Art. 146, III, d, da CRFB/88: "Art. 146. [omissis] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)."

⁸⁷ Nesta senda, é necessário diferenciar isenção de alíquota zero, na qual significa submeter bem, serviço ou suprimento ao IVA sob uma alíquota de zero por cento. Neste cenário, alivia-se o comprador do ônus do IVA, semelhante à isenção, porém o fornecedor comercial ainda mantém o direito de reinvidicar créditos sobre todo o

relevância social, como saúde, educação, transporte coletivo, produtos da cesta básica, cultura, entidades do terceiro setor, além de atividades ligadas a Pessoas com Deficiência (PcD) e medicamentos, conforme estabelecido majoritariamente pelos arts. 156-A, § 5º e ss. da CRFB/88.

Conforme regulamentado no art. 127, *caput* e incisos I a XVIII, da LC nº 214/2025, determinados serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que submetidos à fiscalização por conselho profissional, contam com redução de 30% na alíquota. Entre os beneficiários estão administradores, profissionais de educação física, advogados, engenheiros e agrônomos, arquitetos e urbanistas, estatísticos, assistentes sociais, médicos veterinários e zootecnistas, bibliotecários, museólogos, biólogos, químicos, contabilistas, profissionais de relações públicas, economistas domésticos, técnicos industriais e agrícolas. Ressalta-se, entretanto, que as profissões regulamentadas vinculadas à área da saúde, embora também fiscalizadas por conselhos profissionais, fazem jus a uma redução ainda maior, de 60%, equiparando-se aos demais serviços de saúde, nos termos do art. 130 da legislação em comento.

A redução de 60% nas alíquotas, prevista no art. 128, *caput* e incisos I a XIII, e art. 158, ambos da LC n.º 214/2025, e especificada entre os arts. 129 a 142, também se aplica a dispositivos médicos e de acessibilidade, medicamentos, composições enterais e parenterais, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, serviços de educação e saúde, alimentos destinados ao consumo humano, produtos de higiene e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, insumos agropecuários e aquícolas, produções artísticas, culturais, eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas, comunicação institucional da administração pública, bens e serviços relacionados à soberania e segurança nacional, segurança da informação e cibernética, além de operações ligadas a projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e áreas críticas de recuperação urbanística. Para esses bens e serviços, há previsão de atualização periódica dos itens contemplados, especialmente no caso de dispositivos médicos e medicamentos, mediante critérios técnicos definidos em regulamento⁸⁸.

Determinados bens e serviços contam ainda com redução total da alíquota, ou seja, são tributados à alíquota zero, nos termos do art. 143, *caput* e incisos I a VIII, da LC nº 214/2025,

IVA pago nos insumos utilizados na produção do bem. Esta capacidade de reivindicar créditos de insumos é o que distingue a classificação zero da isenção (International Monetary Fund, 2020).

⁸⁸ Cf. Anexos II a XI da LC n.º 214/2025.

posteriormente especificado entre os arts. 144 a 156, como dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade, medicamentos, composições enterais e parenterais e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual. Nas compras públicas, a aquisição desses bens, bem como daqueles já beneficiados pela redução de 60%, também se sujeita à alíquota zero, e há possibilidade de atualização anual ou emergencial para inclusão de novos itens⁸⁹. Além disso, serviços prestados por instituições científicas, tecnológicas e de inovação sem fins lucrativos, assim como automóveis adquiridos por pessoas com deficiência, pessoas com transtorno do espectro autista ou taxistas, também são contemplados com a redução a zero.

No que se refere à isenção, conforme disposto no art. 157 da LC n.º 214/2025, o transporte público coletivo de passageiros rodoviário urbano, semiurbano ou metropolitano é beneficiado, reconhecendo-se seu papel essencial para a mobilidade urbana e inclusão social. Por fim, o regime de créditos presumidos, previsto nos arts. 168 a 171 da LC n.º 214/2025, foi instituído para beneficiar produtores rurais e produtores rurais integrados com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões, transportadores autônomos de carga pessoa física não contribuintes, operações envolvendo resíduos e materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa adquiridos de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização, e bens móveis destinados à revenda.

Ainda, consolidou-se a política de desoneração da Cesta Básica Nacional no art. 8º da EC n.º 132/2023⁹⁰, regulamentada nos arts. 125, 475 a 479 da LC n.º 214/2025, estabelecendo alíquota zero aos produtos que a compõe, de consumo principal pelas famílias brasileiras, como arroz, feijão, leite, manteiga, carnes e peixes, açúcar, macarrão, sal, farinha de mandioca e de milho, ovos, coco, frutas frescas ou refrigeradas e frutas congeladas sem adição de açúcar ou adoçantes. Foram incluídos também fórmulas infantis, óleo de babaçu, pão francês, grãos de milho e de aveia, farinhas de aveia e de trigo, uma variedade de queijos, farinha e massas com baixo teor de proteína, fórmulas especiais para pessoas com doenças metabólicas e mate⁹¹.

No caso dos produtos hortícolas, a regra do art. 148 da LC n.º 214/2025 isenta alcachofras e aspargos, e alcança ainda plantas e produtos de floricultura destinados à alimentação, ornamentação ou uso medicinal, incluindo bulbos, mudas, tubérculos e flores, desde que cultivados para esses fins.

⁸⁹ Cf. Anexos XII a XV da LC n.º 214/2025.

⁹⁰ Art. 8º da EC n.º 132/2023: “Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.”.

⁹¹ Cf. Anexo I da LC n.º 214/2025.

Para outros alimentos de consumo frequente pela população, o art. 128, VI, e 135 da LC n.º 214/2025 prevê uma redução de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS⁹². Entre esses produtos estão leite fermentado, bebidas e compostos lácteos, mel natural, farinhas de outros cereais, amido de milho, óleos vegetais, massas alimentícias recheadas, sucos naturais de frutas ou de produtos hortícolas sem adição de açúcar, adoçantes ou conservantes, polpas de frutas sem adição de açúcar, pão de forma, extrato de tomate, cereais em grão e amendoim. Para os crustáceos, a redução de alíquota abrange ostras, camarões, lulas, polvos e caranguejos.

Nos termos dos arts. 128, VIII, e 137 da LC n.º 214/2025, também há a redução de 60% das alíquotas sobre a venda de produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, ou seja, que não passaram por processo de industrialização. Tratamentos básicos, como resfriamento, congelamento, secagem, limpeza, debulha de grãos, descarocamento ou acondicionamento necessário para transporte, não descaracterizam essa condição, seja para atacadistas ou intermediários.

No setor agropecuário, agrotóxicos, insumos agrícolas, fertilizantes, rações para animais, materiais de fertilização, vacinas veterinárias e outros produtos utilizados na produção rural também terão redução de 60% nos tributos, a teor do art. 138 da LC n.º 214/2025 desde que estejam devidamente registrados no Ministério da Agricultura e Pecuária⁹³. A redução se estende ao licenciamento de direitos sobre cultivares e a diversos serviços essenciais à agropecuária, como os prestados por técnicos agrícolas, veterinários, agrônomos, além de atividades como pulverização de agrotóxicos, inseminação artificial, plantio, irrigação e colheita.

Já os regimes específicos, conforme estabelecido no art. 156-A, § 6º, da CRFB/88, são aqueles em que a sistemática de apuração, base de cálculo, sujeito passivo ou periodicidade do recolhimento difere do modelo padrão do IVA dual, adaptados à natureza da atividade. Com isso, podem prever, por exemplo, tributação monofásica, alteração da base de cálculo, regras próprias de crédito e obrigações acessórias diferenciadas, e ainda possibilidade de redução de alíquota em 40% ou 70%, sendo essa última reservada às operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, previsto no art. 271 da lei complementar em comento.

Entre os setores contemplados estão combustíveis e lubrificantes (tributação monofásica⁹⁴), serviços financeiros, planos de saúde, concursos de prognósticos, operações

⁹² Cf. Anexo VII da LC n.º 214/2025.

⁹³ Cf. Anexo IX da LC n.º 214/2025.

⁹⁴ O imposto incidirá uma única vez, independentemente de sua finalidade, com alíquotas uniformes nacionalmente, específicas por unidade de medida e diferenciadas conforme o produto, proibindo-se a apropriação de créditos vinculados à distribuição, comercialização ou revenda.

imobiliárias, cooperativas, bares e restaurantes, hotelaria, parques de diversão, transporte coletivo, agências de viagens e turismo, aviação regional e Sociedades Anônimas do Futebol, esparsados majoritariamente entre os arts. 172 a 307 da LC n.º 214/2025.

Válido rememorar que ao manter a concessão de imunidade ao IVA para as exportações, conforme os arts. 79 a 82 da LC n.º 214/2025, assegura-se ao exportador não apenas a isenção, mas também a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações de aquisição de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços, com o objetivo de garantir a competitividade internacional dos produtos brasileiros.

De acordo com o art. 9º, incisos I, II e III, §§ 1º, 2º e 3º, da LC n.º 214/2024, também são imunes as operações realizadas, exclusivamente para fins essenciais, por entes da administração pública direta e indireta (ressalvadas exceções), entidades religiosas e templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Além disso, a imunidade alcança, em continuidade do art. 9º, dessa vez, incisos IV, V, VI e VII da LC n.º 214/2024, nas operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, bem como fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras de autores ou intérpretes brasileiros, suportes materiais ou arquivos digitais com essas obras, radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, e ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial. O fornecimento de planos de saúde a residentes ou domiciliados no exterior, para utilização no exterior, será considerado exportação e, portanto, também estará imune ao IBS e à CBS, exatamente como disposto no art. 242 da lei em comento.

Sobre o tema, entidades internacionais enfatizam que a avaliação de impacto e o controle efetivo de quaisquer tipos de benesses fiscais, não confundir, nesse caso, com benefícios fiscais tradicionais, são essenciais para garantir a manutenção sua eficiência, transparência e justificação social, evitando o uso político e a perpetuação de privilégio (International Monetary Fund, 2020). Com a mensuração de sua eficácia, bem como avaliação de seu alinhamento aos interesses públicos, é possível transformar o direito tributário promocional em autêntico vetor de desenvolvimento sustentável (Bobbio, 2007).

Neste íterim, o § 10º do art. 9º da emenda constitucional determinou que regimes favorecidos e diferenciados, como os aplicados a setores estratégicos – como agronegócio, alimentos, biocombustíveis, Zona Franca de Manaus –, devem ser obrigatoriamente submetidos a avaliações quinquenais de custo-benefício, inclusive quanto ao impacto sobre igualdade de

gênero, e possam ser revertidos caso não se mostrem eficientes ou necessários. O assunto foi melhor elucidado nos arts. 475 e 476 da LC n.º 214/2025⁹⁵.

A metodologia proposta contempla critérios objetivos de avaliação que consideram não apenas os aspectos quantitativos da renúncia fiscal do Ente tributante, mas também os impactos qualitativos sobre as políticas públicas e o desenvolvimento socioeconômico. Em outras palavras, traduz-se como um mecanismo técnico-científico destinado a mensurar de forma sistemática e rigorosa a eficiência, eficácia e efetividade desses regimes diferenciados no alcance de objetivos sociais, ambientais e econômicos previamente estabelecidos.

O estabelecimento deste mecanismo de controle reflete uma preocupação crescente com a transparência e a responsabilidade fiscal, exigindo que os benefícios tributários sejam justificados não apenas no momento de sua concessão, mas continuamente ao longo de sua vigência. Tal abordagem possibilita ajustes tempestivos e a eventual extinção de benefícios que se mostrarem ineficazes ou inadequados, contribuindo para a otimização dos recursos públicos e o aprimoramento das políticas de incentivo fiscal.

2.3.3 Exclusão dos benefícios fiscais

Há ainda uma vedação expressa relativa à concessão de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros associados ao imposto ou à definição de regimes tributários diferenciados, específicos ou favorecidos no âmbito do IBS e do CBS, salvo nas situações excepcionadas pela própria Constituição, a saber, expressa no art. 156-A, X da Constituição Federal, com redação da EC n.º 132/2023, in verbis: *“não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”* (Brasil, 1988, n.p.).

Tal medida suprimiu um aspecto fundamental da extrafiscalidade, vinculado às denominadas sanções premiais, também chamadas de sanções positivas, isto é, incentivos positivos destinados a estimular condutas consideradas socialmente benéficas. Sua lógica subjacente residia também na compreensão de que o tributo, além de seu caráter arrecadatório,

⁹⁵ Art. 475, *caput*, da LC n.º 214/25: “Art. 475. O Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizarão avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico: [...]” Art. 476, *caput*, da LC n.º 214/25: “Art. 476. O Poder Executivo da União realizará avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto política social, ambiental e sanitária, da incidência do Imposto Seletivo de que trata o Livro II. [...]”.

pode e deve operar como agente facilitador do bem-estar social, convertendo-se em instrumento de realização dos objetivos constitucionais a partir do estímulo a condutas julgadas desejáveis.

A uniformização, materializada através da criação de uma alíquota nacional única para o IBS e definida por lei complementar, implica a supressão categórica da autonomia dos entes federativos para a concessão unilateral de benefícios fiscais. Esta centralização normativa extingue o modelo anterior, no qual estados e municípios detinham discricionariedade para estabelecer incentivos tributários setoriais ou regionais, instrumentos tradicionalmente empregados como mecanismos de desenvolvimento econômico e atração de investimentos, e fomentavam a "guerra fiscal", fenômeno que historicamente fragmentou o sistema tributário tanto em nível estadual quanto municipal.

Consequentemente, o novo sistema subordina todos os regimes diferenciados e favorecidos à regulamentação federal por lei complementar, consolidando uma arquitetura tributária que privilegia a uniformidade e neutralidade fiscal em detrimento da flexibilidade regional na concessão de incentivos, redefinindo fundamentalmente os instrumentos de política fiscal disponíveis aos entes federativos.

Portanto, a intenção do constituinte reformador ao proibir benefícios fiscais generalizados, visa conter distorções econômicas e administrativas resultantes da proliferação de regimes especiais e incentivos descoordenados, que tradicionalmente comprometeram o equilíbrio do mercado e a coesão federativa, cenários de concorrência desleal, além de prejudicar a própria arrecadação.

A ideia é que, ao reduzir a complexidade e as exceções, o sistema se torne mais neutro, permitindo que as decisões de mercado sejam guiadas por fatores econômicos reais, e não por incentivos fiscais específicos que podem desviar recursos e investimentos (Dos Santos, 2021). Com isso, o sistema se torna mais transparente e previsível, reduzindo as oportunidades para distorções competitivas e a necessidade de complexas análises de impacto para cada exceção.

A proibição de regimes favorecidos relativos ao IBS e à CBS exige dos entes federativos um novo compromisso com a eficiência tributária e reafirma o combate à utilização excessiva de benefícios fiscais como resposta a problemas estruturais locais. À luz desse novo modelo, estados e municípios são incentivados a adotar políticas públicas e aprimorar suas infraestruturas em busca de soluções sustentáveis para o desenvolvimento econômico, em detrimento da dependência de renúncias fiscais. Desta forma, a Constituição induz a busca de alternativas para o crescimento econômico, reforçando os valores de um federalismo cooperativo e responsável.

Não obstante essa orientação de racionalização sistêmica e busca por neutralidade tributária, os benefícios fiscais da ZFM foram preservados, conforme exposto nos arts. 439 a 457 da LC n.º 214/2024, ou seja, ajustados às novas regras da CBS e do IBS. Configura-se, portanto, uma reestruturação dos incentivos fiscais voltados à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, compostas por Tabatinga (AM), Guajará-Mirim (RO), Boa Vista e Bonfim (RR), Macapá e Santana (AP), Brasiléia, Eritaciolândia e Cruzeiro do Sul (AC), a teor dos arts. 458 a 473 da LC n.º 214/2024, dada sua importância estratégica para o desenvolvimento regional e a política industrial brasileira.

Obedecendo ao comando constitucional disposto no art. 92-B do ADCT, acrescentado pela EC n.º 132/2023⁹⁶, a legislação complementar estabeleceu os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para preservar, em caráter geral, o diferencial competitivo dessas regiões. Para tanto, previu-se a instituição do Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, composto por recursos da União e gerido com participação efetiva dos estados beneficiários, visando fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas, promovendo políticas integradas de sustentabilidade e inovação regional.

O regime operacional determina que, para usufruir dos incentivos, a empresa precisa estar registrada na Suframa e contar com um projeto técnico-econômico aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa. Para as indústrias habilitadas, a importação de bens materiais destinados à industrialização de produtos que utilizem majoritariamente matérias-primas regionais terá a suspensão da incidência do IBS e da CBS, convertida em isenção caso os bens sejam consumidos ou incorporados ao processo produtivo, ou mantenham-se no ativo imobilizado do estabelecimento adquirente por 48 meses. Em outras situações, os tributos suspensos deverão ser pagos, sendo permitida a apropriação e utilização de créditos.

As alíquotas do IBS e da CBS serão zeradas nas operações que destinarem bens materiais industrializados a contribuintes habilitados da Zona Franca, desde que enquadrados no regime regular dos tributos. Essa redução também vale para operações entre indústrias incentivadas destinadas à produção local, bem como para operações realizadas por pessoas

⁹⁶ Art. 92-B da CRFB/88: “As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

jurídicas sediadas na Zona Franca com bens de origem nacional ou serviços prestados fisicamente, desde que os destinatários estejam dentro da própria área.

Ademais, essas indústrias incentivadas poderão se apropriar de créditos presumidos de IBS e CBS na compra de bens intermediários na Zona Franca, desde que esses produtos sejam incorporados ao processo produtivo, com o valor dos créditos calculado segundo percentuais específicos que variam conforme o tipo de bem e sua origem.

Não se trata, contudo, de benefícios concedidos de forma irrestrita. Como ilustração disso, alguns produtos não são contemplados por esse regime, como armas e munições, fumo e seus derivados, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo (exceto para a indústria de refino local, especificamente nas saídas internas para a área incentivada), bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria e cosméticos, salvo exceções para consumo interno ou produção regionalizada conforme processo produtivo básico.

Há ainda um regime de transição aplicável à ZFM, o qual estabelece que, a partir de 2027, a alíquota do IPI para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus será reduzida a zero para itens sujeitos à alíquota inferior a 6,5% em 31 de dezembro de 2023, desde que tenham sido industrializados na Zona Franca em 2024 ou estejam vinculados a projeto técnico-econômico aprovado entre 1º de janeiro de 2022 e 16 de janeiro de 2025.

Os benefícios relacionados às Áreas de Livre Comércio terão validade até 31 de dezembro de 2050. Por fim, a redução da arrecadação de IBS e CBS decorrente dos benefícios será considerada na fixação das alíquotas de referência, assegurando equilíbrio fiscal e previsibilidade para as regiões incentivadas.

Quanto aos demais benefícios, as normas de regência provisionaram o ressarcimento de créditos acumulados pelos contribuintes, fixando forma e prazo para sua devolução. Neste cenário, o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais (FCBF) foi criado como um mecanismo de transição para mitigar os impactos da extinção dos benefícios fiscais de ICMS, conforme se observa no art. 12 da EC n.º 132/2023. O objetivo central do FCBF é garantir segurança jurídica e previsibilidade às empresas que realizaram investimentos amparados por incentivos estaduais, assegurando o ressarcimento dos valores prometidos durante o período de transição para o novo modelo de tributação do consumo.

Dessa maneira, a concessão e a manutenção dos benefícios fiscais ainda existentes, passam a ser condicionadas a requisitos objetivos, como a existência de contrapartidas onerosas, prazo determinado, registro no Confaz e concessão até a data-limite de 31/05/2023, para que haja acesso ao Fundo. As disposições estão previstas nos arts. 384 a 405 da LC n.º 214/2025.

A quantificação da compensação depende da apuração da repercussão econômica do benefício, considerando fatores como geração de empregos, investimentos realizados e impacto financeiro real na operação da empresa. Benefícios genéricos, declaratórios ou baseados apenas em contribuições a fundos estaduais deixam de ser elegíveis à compensação, reforçando, desde já, o foco em incentivos vinculados a compromissos concretos e resultados mensuráveis⁹⁷.

O procedimento de habilitação deve ser requerido entre 1º de janeiro de 2026 e 31 de dezembro de 2028, com a apresentação da documentação, e passará pela análise e homologação pela Receita Federal, que também é responsável por publicar periodicamente a lista dos beneficiários, valores e critérios de compensação.

Conforme disposto no art. 12, §1º, incisos I a VIII da EC n.º 132/2023, o FCBF será abastecido com recursos da União, totalizando R\$ 160 bilhões corrigidos pelo Índice de Preços ao Consumidor (IPCA) entre 2025 e 2032, com repasses anuais escalonados: R\$ 8 bilhões em 2025, R\$ 16 bilhões em 2026, R\$ 24 bilhões em 2027, R\$ 32 bilhões em 2028, valor esse repetido em 2029, quando os aportes começarão a decrescer, passando a ser R\$ 24 bilhões em 2030, R\$ 16 bilhões em 2031 e R\$ 8 bilhões em 2032, ano do fim de sua vigência.

O impacto fiscal para a União, que já é significativo diante dos dois fundos constitucionais criados, o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais e o Fundo Nacional de Desenvolvimento, é ampliado por outros dois fundos autorizados, que deverão ser instituídos por meio de lei complementar: o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e o Fundo de Desenvolvimento Sustentável da Amazônia Ocidental e do Amapá, ambos com a finalidade de estabelecer políticas e fomentar o desenvolvimento sustentável e a diversificação das atividades econômicas nessas regiões (Pestana, 2024).

Os valores expressos na EC n.º 132/2023 serão corrigidos pelo IPCA e em caso de insuficiência para pagar os benefícios fiscais contratados, a União deverá complementá-los, nos termos do §8º do supracitado art. 12, ainda que limitados pelo orçamento, nos termos do art. 404 da LC n.º 214/2025. O instrumento criado visou atrair o apoio dos governadores e financiar a transição do modelo de desenvolvimento impulsionado pela denominada "guerra fiscal" para o novo modelo ancorado no Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), estabelecido pela inclusão do art. 159-A e ss. da CRFB/88.

⁹⁷ As condições associadas a esses benefícios devem estar previstas no ato concessivo ou na legislação estadual ou distrital, impondo ao titular do benefício ônus adicionais ou restrições à sua atividade, como a implementação ou expansão de empreendimento econômico vinculado a processos de transformação ou industrialização com agregação de valor, a geração de novos empregos ou a imposição de limites no preço de venda ou na contratação de determinados fornecedores.

Os valores indicados na EC n.º 132/2023 serão atualizados pelo IPCA e, caso sejam insuficientes para cobrir os benefícios fiscais contratados, caberá à União efetuar a complementação. Esse mecanismo foi criado com o propósito de obter o apoio dos governadores e financiar a transição do modelo de desenvolvimento baseado na chamada "guerra fiscal" para um novo modelo sustentado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) (Pestana, 2024).

Apesar de, à primeira vista, essa previsão representar um avanço, sob a perspectiva do contribuinte, o fato dos créditos acumulados poderem ser compensados com o IBS ao longo de vinte anos dilui excessivamente o aproveitamento desses valores – pois a atualização não acompanhará a desvalorização monetária e o saldo remanescente tenderá a se perpetuar –, o que impacta o fluxo financeiro das empresas que dependem desses recursos para manter sua competitividade. Além disso, a atualização pelo IPCA viola o princípio da isonomia, pois utiliza um parâmetro consideravelmente inferior ao aplicado para atualização dos débitos tributários (Selic), criando um desequilíbrio entre Fisco e contribuintes (Barros, 2023).

Tecida a crítica, convém explicar que o FNDR foi criado com a finalidade de reduzir as desigualdades regionais e sociais por meio da transferência de recursos da União para os estados e o Distrito Federal, visando incentivar investimentos em estudos, projetos e obras de infraestrutura; fomentar atividades produtivas com foco na geração de emprego e renda; e apoiar ações voltadas ao desenvolvimento científico-tecnológico e à inovação, preferencialmente aquelas que promovam a sustentabilidade ambiental e a redução das emissões de carbono.

Em contrapartida, os estados e o Distrito Federal ficam proibidos de criar novos incentivos fiscais. Os valores envolvidos no FNDR são expressivos, representando 8 bilhões de aporte da União em 2029, seu primeiro ano, chegando a R\$ 40 bilhões, em 2033, e 60 bilhões em 2043, em valores que também serão corrigidos pelo IPCA, conforme se encontra no art. 13, incisos I, V e XV da EC n.º 132/2023. Ao contrário do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, o FNDR terá caráter permanente.

Apesar de sua importância para a segurança jurídica e o equilíbrio federativo, o FCBF enfrenta desafios relevantes, pois além do acesso ao fundo ser limitado por critérios rigorosos, há incertezas quanto à suficiência dos recursos para atender todos os beneficiários. Esse cenário de dificuldade de habilitação, disputas judiciais, concorrência entre empresas e atrasos nos pagamentos.

No âmbito do comércio exterior, o art. 156-A, §5º, VI, da CRFB/88 delega à lei complementar a disciplina sobre hipóteses de diferimento e desoneração do imposto para

regimes aduaneiros especiais e zonas de processamento de exportação, assegurando a manutenção desses regimes diferenciados e preservando instrumentos estratégicos de política comercial, conforme foi realizado entre os 99 a 104 da LC n.º 214/2025. Estabelece-se também, no inciso anterior V, a forma de desoneração da aquisição de bens de capital, seja pelo crédito integral e imediato do imposto, seja por diferimento ou pela redução total da alíquota, devidamente regulamentados nos arts. 108 e 109 da LC n.º 214/25.

No contexto do IVA dual, o crédito presumido, também chamado de crédito outorgado, ainda funcionará como uma exceção à regra geral da não cumulatividade plena: em vez de o contribuinte apropriar créditos somente sobre o imposto efetivamente pago em aquisições, ele pode deduzir um valor previamente definido por lei ou regulamento, normalmente como forma de compensação setorial.

Como se sabe, o crédito presumido permite ao contribuinte se apropriar de um valor fixo ou estimado de crédito tributário, independentemente do imposto efetivamente pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva. Nesse modo, a função do crédito presumido é, em geral, estimular determinados setores econômicos, compensar custos não recuperáveis, fomentar exportações ou reduzir o impacto de regimes especiais que limitam o aproveitamento de créditos ordinários.

Na prática, o crédito presumido pode ser utilizado, por exemplo, por empresas que processam recicláveis, que terão direito a créditos presumidos de IBS (13%) e CBS (7%) sobre o preço de compra, para abater do imposto devido nas vendas, conforme se verifica da leitura do art. 170 e ss. da LC n.º 214/25. De mais a mais, importantíssimo ressaltar que o mecanismo também é aplicado como ressarcimento de tributos pagos na aquisição de insumos para exportação, ou para compensar restrições de creditamento em regimes monofásicos ou diferenciados.

Durante o período de transição, estabelecem-se mecanismos específicos para o aproveitamento de créditos na migração do sistema PIS/COFINS para a CBS, a teor dos arts. 378 a 383 da LC n.º 214/2025. Os saldos credores preexistentes permanecerão válidos até a extinção dos tributos, final de 2032, conforme estabelecido no art. 135 do ADCT⁹⁸, devendo

⁹⁸ Art. 135 do ADCT: “Art. 135. Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do imposto de que trata o art. 153, IV, e das contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas para os créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive com a contribuição prevista no inciso V do **caput** do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

ser registrados na Escrituração Fiscal Digital e podendo ser utilizados para compensar a CBS ou ressarcidos com outros tributos federais, mediante autorização específica.

Para isso, o pedido de homologação deverá ser analisado pelo ente federativo dentro do prazo fixado em lei complementar, e, caso não haja manifestação no prazo, os saldos credores serão automaticamente considerados homologados (Barros, 2023).

Contribuintes sujeitos aos regimes cumulativo, de substituição tributária ou monofásico poderão apropriar créditos presumidos sobre estoques existentes em 1º de janeiro de 2027, aplicando percentual de 9,25% sobre o valor de aquisição de bens nacionais ou o valor do PIS-Importação e COFINS-Importação para bens importados, com apropriação até junho de 2027 e utilização em doze parcelas mensais.

CAPÍTULO 3: A ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÀS DIRETRIZES FISCAIS DA OCDE SOBRE CONSUMO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, em cotejo com a Lei Complementar n.º 214/2025, representa a maior reestruturação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, buscando superar distorções históricas e promover um modelo mais eficiente, justo e transparente para a tributação do consumo. Esse novo sistema, contudo, não resulta de uma ruptura total com o passado, mas antes da adaptação e redistribuição dos tributos que compunham a ordem constitucional precedente, organizando-os entre os diversos entes federativos. Da mesma forma, o constituinte reformador de 2023 partiu de realidades preexistentes para introduzir o IBS e o CBS, ambos concebidos como tributos do tipo IVA.

Impostos criados nos moldes do IVA já foram adotados por diversos países, a exemplo do inglês Value Added Tax (VAT), do argentino Impuesto al Valor Agregado (IVA), e ainda do supracitado Goods and Services Tax (GST) na Austrália, no Canadá, e na Índia. Todos esses tributos compartilham o mesmo propósito e características gerais do modelo recomendado pela OCDE.

No exemplo australiano, a receita do Goods and Services Tax é repartida entre estados e territórios segundo o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, assim como o sistema alemão, busca garantir que todas as unidades possam oferecer um padrão equivalente de serviços públicos. Já no Canadá, país federal com forte tradição de autonomia e independência dos entes, a gestão das alíquotas individuais foi adaptada à realidade federativa, onde a cooperação entre administrações locais eficientes permite a manutenção de um modelo complexo que inclui três tipos de IVA e um ‘*sales tax*’ (Cooke, 2024).

Ainda, na Índia, o IVA Dual é gerido por um Comitê Gestor, que, com a participação conjunta da União e dos estados, unifica as normas para garantir a harmonia do sistema. Nas operações intraestaduais, as alíquotas totais vigentes são divididas igualmente, com 50% arrecadados pelo *Central Goods and Services Tax* federal e 50% pelo *State Goods and Services Tax* estadual, enquanto nas operações interestaduais e de importação, o *Integrated Goods and Services Tax* é cobrado pelo governo federal, que repassa 40% desse valor aos estados (Cooke, 2024).

As diferenças entre os sistemas podem decorrer de aspectos históricos ou da necessidade de atingir metas específicas de políticas públicas. Por exemplo, nos termos da diretriz 2.5, desde que haja a garantia de que empresas estrangeiras não incorram em IVA irrecuperável, é

indiferente a abordagem de IVA ou os métodos utilizados para alcançar esse objetivo (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Assim, como escreveu Misabel Derzi (1995), a amostra dada do IVA em países com contextos federativos complexos mostra a possibilidade extraordinária de adaptações a serem realizadas no tributo. Foi com base na experiência indiana que o IVA dual foi visto como a solução mais adequada às especificidades da federação brasileira, ao equilibrar a autonomia dos estados para tributar com a necessidade de coordenação junto à União, que é responsável pela condução da política econômica.

Aliás, apesar de reconhecidas as críticas contundentes à centralização e à redefinição das competências institucionais trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, é imprescindível destacar um contraponto ancorado em entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal. Na ADI n.º 2.024/DF, ao analisar alteração promovida pela EC n.º 20/1998 com inclusão do art. 40, § 13, ao texto constitucional⁹⁹, a Corte elucidou que as limitações materiais constantes do art. 60, § 4º, da CRFB/1988 não constituem um bloqueio absoluto a qualquer alteração promovida pelo constituinte derivado.

O que se estabelece, de fato, é a preservação do núcleo essencial dos princípios e institutos por elas tutelados. Como conclui a Suprema Corte, a noção de "forma federativa de Estado" não pode ser concebida à luz de um modelo rígido, ideal e imutável, mas sim conforme aquele definido pelo constituinte originário e inserido como limite material às reformas subsequentes.

As limitações materiais, por conseguinte, objetivam garantir a permanência de um eixo central, um núcleo vital do federalismo, o que não impede aperfeiçoamentos e reformas estruturais necessários decorrentes da evolução social e política da nação, e às exigências contemporâneas, desde que com base no desenho estabelecido pelo constituinte originário.

Com efeito, o federalismo cooperativo não pode ser delimitado de forma rígida ou isolada dos demais elementos constitutivos da atividade financeira do Estado. Para esse fim, exige-se uma estrutura constitucional que abrace a complexidade dos encontros de competências, regramentos e princípios (Tôrres, 2014).

Assim, é incorreto entender que a introdução de um IVA viola princípios constitucionais, uma vez que o federalismo pode e deve ser flexível para se adaptar às demandas

⁹⁹Art. 40, *caput*, § 13º, da CRFB/88: “Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. [...] § 13. Aplica-se ao agente público ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, de outro cargo temporário, inclusive mandato eletivo, ou de emprego público, o Regime Geral de Previdência Social.”

dos Estados. A etimologia do termo federação, do latim *'foedus'* ou *'foederatio'*, que significa aliança, tratado ou comunidade, revela uma contradição estrutural com o sistema tributário brasileiro contemporâneo. Ora, enquanto sua concepção original pressupõe cooperação, a prática tributária nacional privilegia ações individualistas voltadas para a maximização da arrecadação pelos entes federativos (Menezes, 2021).

Esclarecida essa questão, cabe ressaltar que, por outro lado, o Constituinte originário, ao estabelecer no artigo 3º da Constituição Federal, elegeu como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais, o que confere ao debate brasileiro contornos próprios. Logo, o modelo do IVA da OCDE, quanto aos seus métodos e técnicas teve de ser adaptado à realidade não só político, econômica e social do Brasil, mas também jurídica. Deste modo, a interpretação e aplicação dos princípios da Organização, como a neutralidade e base ampla, são imprescindivelmente realizados sob a ótica do texto constitucional.

3.1 O INDISSOCIÁVEL ALINHAMENTO COM O TEXTO CONSTITUCIONAL

Não obstante a extensão da Reforma Tributária sobre o Consumo implementada pela EC n.º 132/2023, constata-se que a Seção II do Capítulo do Sistema Tributário Nacional, que disciplina "Das Limitações do Poder de Tributar", não experimentou grandes modificações. De forma específica, as garantias fundamentais sofreram apenas duas alterações pontuais, circunstância que evidencia a preservação das limitações constitucionais ao poder de tributar no ordenamento jurídico pátrio (Leão, 2024).

Esta configuração não é apenas compreensível, mas juridicamente imperativa, considerando que, conforme estabelece o próprio *caput* do mencionado art. 150 da CRFB/88, tais preceitos constituem 'garantias' inerentes aos contribuintes, integrando, por conseguinte, o núcleo rígido da Constituição, da qual se veda modificações, mesmo por via de Emenda Constitucional, em razão da cláusula pétrea consagrada no art. 60, § 4º, IV, da CRFB/88 (Leão, 2024).

A omissão em enfrentar a desigualdade no sistema tributário nacional e a excessiva tributação de bens e serviços essenciais configuraria violação ao princípio da capacidade contributiva. A compreensão mais atualizada desse princípio permite sua extensão a outras formas de tributação, tornando-o vinculante e impondo ao legislador a obrigação de observá-lo em qualquer imposição tributária, inclusive no caso do IVA (De Oliveira; Lucena, 2024).

Não se paga tributos apenas na medida em que se usufrui de serviços ou se recebe contraprestações estatais individualizadas, mas conforme se exteriorizam manifestações de riqueza juridicamente relevantes (Moreira; Sena, 2016). Nesse sentido, Misabel Derzi (2004, p. 71) destaca que, no Brasil, *"[...] a Constituição não tolera que se prestigie a concentração de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária"*.

Diversas teorias se relacionam à capacidade contributiva e à noção de solidariedade fiscal, entre as quais se destacam a teoria do benefício e a teoria da igualdade de sacrifícios. A teoria do benefício sustenta que a tributação justa seria aquela em que os contribuintes pagam mais impostos na proporção dos benefícios recebidos do governo. Contudo, tal lógica inverte o princípio da capacidade contributiva, pois faria com que justamente os mais pobres, que demandam maior assistência estatal, suportassem o maior peso da tributação (Moreira; Sena, 2016).

Diversas teorias associam a capacidade contributiva ao conceito de solidariedade fiscal, destacando-se, entre elas, a teoria do benefício e a teoria da igualdade de sacrifícios. A teoria do benefício defende que uma tributação justa seria aquela em que os contribuintes pagam impostos proporcionais aos benefícios que recebem do governo. Contudo, tal lógica inverte o princípio da capacidade contributiva, pois faria com que justamente os mais pobres, que demandam maior assistência estatal, suportassem o maior peso da tributação (Moreira; Sena, 2016).

Segundo os professores de Direito e Filosofia Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), o princípio do benefício não é compatível com as teorias de justiça. Por outro lado, explicam que a teoria da igualdade de sacrifícios sustenta que um sistema tributário justo deve diferenciar os contribuintes conforme sua renda, exigindo mais daqueles que têm maior capacidade, de modo que todos suportem a mesma perda de bem-estar, equiparando o custo real, e não apenas o custo financeiro de forma geral.

Embora a teoria tradicional da igualdade de sacrifícios se aproxime do conceito moderno de capacidade contributiva, ela não o satisfaz completamente, uma vez que igualar a “perda de bem-estar” levaria apenas a uma tributação proporcional. Por isso, ganha relevância o “princípio do sacrifício cada vez maior”, que embasa a progressividade da tributação e parte do pressuposto de que a distribuição de riqueza gerada pelo mercado não é justa por si só, pois cabe ao Estado atuar na redistribuição tanto por meio da arrecadação quanto através dos gastos públicos (Murphy; Nagel, 2005).

Dessas teorias, verifica-se o caráter bifronte da capacidade contributiva, pois além de ser pressuposto para a tributação, impedindo a tributação do que não se caracteriza como

manifestação efetiva de riqueza, é também parâmetro para sua dosagem, de forma que a tributação deve ser maior para aqueles com maior poder econômico para sustentar o Estado (Moreira; Sena, 2016). Noutro viés, a capacidade contributiva possui uma dimensão objetiva, que funciona como base jurídica para o tributo, e uma dimensão subjetiva, que funciona como critério para graduar o tributo e como limite à tributação (Ribeiro, 2010)

Ainda assim, isso não significa que se deva abdicar da busca pela efetivação da capacidade contributiva, que permanece como norte fundamental da justiça fiscal (Moreira; Sena, 2016), assim, mecanismos da seletividade e da não-cumulatividade buscam aproximar essa exação da justiça fiscal. Em outras palavras, essas técnicas objetivam que a carga tributária suportada pelo consumidor final reflita, de maneira mais fiel, a efetiva manifestação de capacidade contributiva expressa no ato do consumo (Schoueri, 2024).

Trata-se de uma justiça imperfeita, mas ainda assim justiça, pois, como explica Misabel Derzi (2004) tanto a pessoa rica quanto a pessoa pobre comprem açúcar por igual valor e assim, também igualmente pagam o tributo agregado ao preço desse bem, mas apenas a pessoa rica consome caviar, que é mais tributado. O açúcar, essencial para todos, e de forma especial para os mais pobres, deve ser onerado de forma reduzida, evidenciando a serventia do princípio da seletividade.

A busca pela simplificação operacional e eficiência arrecadatória não pode ser encarada como objetivo finalístico do sistema tributário, mas, sim, como meio instrumental para seu aprimoramento. O propósito fundamental de um bom sistema tributário abrange os valores da justiça fiscal e da promoção da igualdade material, devendo assegurar tratamento adequado à capacidade contributiva individual e à própria finalidade constitucional da tributação (Ávila, 2021).

A atuação do direito tributário ultrapassa os limites da arrecadação e opera também como recurso normativo de indução, orientando decisões e práticas individuais e coletivas em prol de fins legitimados constitucionalmente. Conforme reconhecido pela doutrina, essa lógica não é nova: a história da tributação evidencia que, há séculos, os tributos são utilizados como mecanismos voltados à realização de interesses do Estado que extrapolam a simples obtenção de receita.

Neste cenário, a tributação, em sua essência, é permeada por escolhas de natureza política, econômica e social, as quais inevitavelmente produzem impactos e distorções no sistema. Desse modo, a pretensão de instituir uma tributação integralmente neutra se revela uma ilusão que acaba por obscurecer as complexidades e contradições inerentes ao sistema tributário brasileiro.

3.1.1 Neutralidade ‘à la’ brasileira

Na realidade empírica, nenhum tributo ou sistema tributário é capaz de alcançar neutralidade absoluta, pois a tributação sempre influencia, em algum grau, o comportamento dos agentes econômicos. Dessa forma, a neutralidade e a imparcialidade são aplicáveis em meio as suas limitações. Ricardo Lobo Torres (2014) observa que é inevitável que algum grau de influência do tributo se faça sentir sobre a formação dos preços.

No plano ideal, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri (2024), a neutralidade tributária corresponderia à existência de um tributo que não interferisse no comportamento dos agentes econômicos, o que, na prática, revela-se utópico, já que todo tributo, em algum grau, exerce influência nas decisões dos cidadãos enquanto contribuintes, desestimulando práticas que resultem em maior tributação (Littmann, 1970).

Schoueri (2024) adverte que um tributo verdadeiramente neutro, que não dependesse de qualquer situação imputada ao contribuinte, assemelhar-se-ia a um imposto *per capita*, o qual, embora essencialmente neutro, seria incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Para o autor, a neutralidade desejável é aquela voltada à livre concorrência, de modo que produtos em condições similares sejam submetidos à mesma carga fiscal, evitando distorções concorrenciais e promovendo a eficiência econômica.

A neutralidade tributária tem ganhado adesão significativa entre alguns dos mais renomados tributaristas contemporâneos. Como esclarecido por Bruno Bastos de Oliveira e Iamara Feitosa Furtado Lucena (2024, para Fernando Facury Scaff (2006), a neutralidade seria uma consequência do sobreprincípio da igualdade tributária, enquanto Humberto Ávila (2021) a relaciona diretamente com o princípio da capacidade contributiva, do qual, por sua vez, derivaria o princípio da seletividade, conforme apontado por Fernando Zilveti (1998). Contudo, é pertinente questionar se tais interpretações refletem fielmente a intenção do Constituinte Derivado ao inserir o princípio da neutralidade na Constituição.

Nesse sentido, Paulo Caliendo (2011) defende que o princípio da livre concorrência deve prevalecer sobre a neutralidade fiscal como fundamento do sistema tributário. Para ele, a livre concorrência já tem por objetivo permitir que a competição entre agentes econômicos se dê por critérios de eficiência, evitando distorções e ineficiências sistêmicas, o que abrange a utilidade do princípio da neutralidade.

Diante dessas críticas, é fundamental compreender o princípio da neutralidade como um verdadeiro mandado de otimização do sistema tributário. Não é indesejável a eventual quebra

de neutralidade que decorre da promoção de outros princípios constitucionais, mas sim aquela que resulta de ineficiências, complexidades desnecessárias e desigualdades injustificadas no regime tributário vigente. Tais defeitos reduzem a confiança social no sistema, alimentando a percepção de injustiça, excesso de carga tributária e ineficiência econômica (Schoueri, 2024).

Enquanto o Estado desempenha a função de assegurar a redistribuição de renda e a igualdade de condições nas relações econômicas, beneficiando consumidores, agentes do mercado e protegendo o interesse institucional da concorrência (Brazuna, 2009), o Estado também assume o papel de executor de políticas públicas que devem conciliar diferentes objetivos, como a preservação ambiental, a erradicação da pobreza e a promoção da dignidade humana (Silveira, 2011).

Assim, a concepção e a concretização de um sistema tributário devem se pautar pelo critério de eficiência econômica, mas esse não significa ausência de interferência do tributo sobre a economia, mas sim neutralidade em relação à livre concorrência, garantindo igualdade de condições competitivas e refletindo a neutralidade concorrencial do Estado (Schoueri, 2024).

A busca por transformações sociais está intrinsecamente ligada à adoção de políticas que calibram o tributo como instrumento de intervenção para além da simples arrecadação. Diante desse contexto, torna-se evidente que a defesa de um IVA neutro, entendido como ausência de interferência estatal na economia, não se harmoniza com a Constituição Federal de 1988. Se o compromisso com a neutralidade tributária implica uma adesão ao *status quo*, esse é incompatível com o objetivo constitucional de corrigir disparidades regionais de renda (De Mesquita, 2024).

Para Gallardo (2023), o princípio da neutralidade, especialmente no contexto do IVA, representa uma expressão do princípio da igualdade de tratamento ou isonomia, de modo que contribuintes em situações semelhantes não devem receber tratamentos distintos para os efeitos do imposto. Isso implica dizer que, ao estabelecer que produtos em condições similares são submetidos à mesma carga fiscal, efetivamente se preserva outros princípios, como isonomia e a justiça fiscal.

A propósito, não existe uma ordem de precedência ou de prioridade entre os princípios então explicitados no texto constitucional e os que já estavam implícitos, consoante se compreende da leitura do § 2º do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual *"os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte"* (Brasil, 1988, n.p.). Deve-se, portanto, buscar o equilíbrio das normas e princípios que orientam todo o Sistema Tributário Nacional (Greco; Rocha, 2024).

Ao tratar da neutralidade como princípio jurídico, é fundamental observar que ela não se afirma de modo absoluto, mas é calibrada pela coexistência com outros valores e objetivos constitucionais. Nesse cenário, admite-se legitimamente que a tributação direcione os agentes econômicos a determinadas condutas, desde que respeitados os limites do ordenamento constitucional (Fiorindo, 2025).

Dessa forma, ao adotar a neutralidade tributária como princípio constitucional, nos moldes do art. 156-A, § 1º¹⁰⁰, é mais adequado compreender a neutralidade não como ausência de interferência do tributo sobre a economia, mas sim como neutralidade em relação à livre concorrência, de modo a garantir igualdade de condições competitivas e refletir a neutralidade concorrencial do Estado, em evitar favorecimentos injustificados (Schoueri, 2024).

Essa perspectiva reforça que o objetivo fundamental da norma tributária não reside apenas na arrecadação de recursos, mas sim na arrecadação pautada pela capacidade contributiva dos indivíduos, princípio que se conecta diretamente à ideia de solidariedade social (Greco; Rocha, 2024). Por esse motivo, instrumentos como as reduções de alíquotas são adotados para permitir o acesso a bens e serviços essenciais, promover justiça social e mitigar o impacto tributário em setores mais sensíveis.

Ainda que se considere que o aumento do número de regimes diferenciados eleve a alíquota de referência para os demais setores, já que a manutenção da carga tributária total exige compensação, deve-se levar em conta que a carga tributária não pode ser considerada alta ou baixa em abstrato. A arrecadação deve ser entendida dentro do contexto das despesas públicas, definidas democraticamente pela sociedade e suas instituições representativas. De todo modo, esse cenário leva diretamente ao desafio da regressividade dos tributos sobre o consumo, cuja incidência exige a adoção de políticas compensatórias (Greco; Rocha, 2024).

3.1.2 A luta contra a regressividade

A tributação sobre o consumo, embora eficiente do ponto de vista arrecadatório, enfrenta o desafio estrutural da regressividade. Sabendo disso, a modificação do art. 145, notadamente pela introdução do parágrafo 4º¹⁰¹, prevê expressamente que a legislação tributária deverá também buscar atenuar os efeitos regressivos, reforçando o compromisso do sistema

¹⁰⁰ Art. 156-A, § 1º, da CRFB/88: Art. 156-A. [omissis] § 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.
¹⁰¹ Art. 145, § 4º, da CRFB/88: “Art. 145. [omissis] § 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

normativo brasileiro com a redução das desigualdades. Ao mesmo tempo, o artigo 146-A, autoriza a edição de lei para instituir critérios especiais de tributação, resguardando a livre concorrência e permitindo à União suplementar normas destinadas a prevenir desequilíbrios concorrenciais de âmbito nacional.

A regressividade é considerada como a maior limitação de um imposto "quase perfeito", apesar da noção de justiça fiscal concebida pelas pessoas de forma geral, o que também é limitante. Todavia, este é um problema recorrente próprio do desenho do IVA em todos os sistemas ao redor do mundo. Inclusive, esta é a razão pela qual os países incluem mecanismos para lidar com este problema (De La Feria; Swistak, 2024).

Sobre esses mecanismos, Isaías Coelho e Vanessa Canado (2021) identificam, ao analisar as estratégias de redução da regressividade, três grandes grupos: 1) mecanismos tributários, como alíquotas diferenciadas, isenção simples e alíquota zero; 2) instrumentos para combater a pobreza, a exemplo de *vouchers*, cupom-alimentação, transferências financeiras e imposto de renda negativo; e 3) mecanismos de devolução do IVA, denominados de *cashback*. O Brasil é um exemplo da aplicação de uma abordagem híbrida, utilizando mecanismos do primeiro e do terceiro grupo.

A exclusão da base de incidência, tida como uma abordagem tradicional de enfrentamento, que se realiza mediante alíquotas reduzidas ou de isenções, que remontam aos IVAs europeus originários. É um mecanismo visto como antigo e limitante, porém, é comum justamente por ser funcional (De La Feria; Swistak, 2024).

Por outro lado, a compensação por medida redistributiva é uma abordagem moderna, que trata a regressividade pelo viés da despesa, mediante a compensação, ou devolução, do montante pago a título de tributo. Esta é a medida considerada tecnicamente superior, porém, acompanha dificuldades práticas de implementação. Desta forma, é recorrente observar que os países que adotam um sistema de transferências, fazem isso de forma parcial, sem abandonar as exclusões tradicionais de base (De La Feria; Swistak, 2024).

Logo, mesmo que no plano teórico, a substituição do sistema tradicional de isenções por um modelo que vincule o fato gerador ao consumidor, com devolução do tributo para pessoas de baixa renda, tende a promover maior equidade vertical e melhores resultados em termos de bem-estar social (De La Feria; Walpole, 2020), em um sentido macro, a aplicação de uma medida não obsta e anula a aplicação de outra.

A OCDE visa desestimular isenções e alíquotas reduzidas desenvolvendo e financiando estudos e pesquisas que demonstram, empiricamente, que essas políticas públicas de IVA não são a forma mais eficaz de alcançar equidade, bem-estar ou outros objetivos de política pública.

Exemplo disso são os documentos de trabalho publicados, como “*The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*”, realizado pela organização em parceria com o Korea Institute of Public Finance (KIPF), e “*Reassessing the regressivity of the VAT*” do economista Alastair Thomas.

O estudo conduzido pela OCDE em parceria com o KIPF (2014) analisou os efeitos distributivos da tributação sobre o consumo em vinte países membros da organização e chegou à conclusão de que a redução de alíquotas, embora possa ter algum efeito progressivo em relação ao gasto com o tributo, tende a favorecer desproporcionalmente os estratos mais ricos da sociedade, pois são eles que, em termos absolutos, concentram maior parte do consumo tributado.

É justamente nesse ponto que se encontra a razão da regressividade dessa tributação, pois independentemente da renda do contribuinte, enquanto consumidores, todos pagam o mesmo valor absoluto do imposto ao adquirir um produto ou serviço (Castro; Vasconcelos, 2025). Note-se que enquanto os mais pobres acabam por pagar imposto sobre a totalidade de sua renda, os mais ricos são tributados apenas sobre a fração consumida, uma vez que conseguem poupar parte de sua renda.

A priori, é de se ponderar que a OCDE parece entender a seletividade na tributação do consumo apenas como um instrumento voltado ao alcance de finalidades extrafiscais, como ocorre nos exemplos mais comuns da tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas, que visam intervir no mercado e desestimular ou estimular o consumo de determinados bens. Com isso, não aborda adequadamente uma outra vertente da seletividade: a tributação mais onerosa de bens supérfluos ou suntuários (Moreira; Sena, 2016).

Para além de um papel regulatório, a seletividade deve ser reconhecida como um mecanismo apto a aferir, ainda que de modo indireto, a capacidade econômica dos cidadãos enquanto contribuintes e possibilitar a maior isonomia na repartição da carga tributária aplicada aos bens comercializados (Moreira; Sena, 2016).

Como destaca Misabel Derzi (2004), ao tributar com maior intensidade os bens supérfluos e com menor intensidade os bens essenciais, transcende o objetivo de simples equilíbrio arrecadatário, configurando-se, portanto, como estratégia de redistribuição equitativa, e justa, do ônus correspondente à carga fiscal sobre o consumo.

Isso porque, embora o ato de consumir, em sentido amplo, possa ser considerado uma exteriorização de capacidade econômica tributável, é inegável que a intensidade dessa manifestação varia conforme o tipo de bem adquirido. Assim, a aquisição de um quilo de arroz expressa uma manifestação de riqueza substancialmente distinta daquela representada pela

aquisição de um quilo de diamantes, e o Direito Tributário não pode ignorar tais diferenças materiais (Moreira; Sena, 2016).

Dessa forma, a seletividade não se limita a ser um instrumento da função extrafiscal dos tributos, porém, reitere-se, revela-se como uma tentativa de buscar a efetivação do princípio da capacidade contributiva a partir da natureza do bem consumido. Considerando que os mais ricos consomem mais bens que pagam IVA, e bens mais onerados em IVA por seu caráter supérfluo ou suntuário, extrai-se a progressividade.

Garantida a desoneração ou tributação reduzida dos bens de necessidade primária, assim caracterizados pela ausência de liberdade de escolha do consumidor, inexistente óbice constitucional para a majoração significativa da carga tributária sobre produtos e serviços de natureza suntuária, luxuosa ou supérflua. A seletividade, sob essa perspectiva, não se choca com o princípio do não confisco tampouco compromete a livre concorrência entre os agentes econômicos (Derzi, 2004).

Nessa linha, Henry Tilbery (1990) observa que a seletividade permite a utilização de recursos para investimentos socialmente mais relevantes e, simultaneamente, e promove o nivelamento das diferenças excessivas de consumo entre as diversas classes sociais e regiões, contribuindo para a redistribuição de renda e para uma maior aproximação da justiça fiscal.

Não se esquece que a capacidade de transferir renda entre diferentes camadas sociais está estruturalmente condicionada aos padrões de consumo de cada grupo. Isto é, o montante máximo do benefício transferido é limitado pela razão entre o volume de consumo tributado em indivíduos de maior renda e o volume de consumo subsidiado para pessoas de menor renda (Ebrill et al, 2001). Todavia, é importante esclarecer que a defesa da adoção das diferenciações de alíquotas não se limita à proteção da camada mais carente.

De modo geral, a literatura aponta três fundamentos principais para legitimar o uso de alíquotas diferenciadas: razões de equidade, a promoção de bens e serviços que possuem mérito na produção ou no consumo e a busca pela eficiência econômica. O próprio IMF (2020) reconhece a utilidade social do IVA quanto a ser um meio de financiar o orçamento de políticas públicas, ou seja, instrumento direto de busca pela equidade.

O fundamento teórico é que a ordem social não deve proporcionar vantagens exclusivas aos estratos mais privilegiados, exceto quando essas vantagens gerem benefícios efetivos para os menos favorecidos (Rawls, 2008). Assim, a metodologia que deve nortear as análises tributárias deve ser aquela que mais se aproxima da realidade dos mais necessitados, assegurando que o sistema tributário contribua efetivamente para a justiça social e para a redução das desigualdades (Moreira; Sena, 2016).

Para definir critérios que reflitam a real capacidade contributiva dos cidadãos, é imprescindível considerar a renda, o quanto desta é consumido e, especialmente, "como" ela é consumida. Não se deve adotar uma perspectiva subjetivista, baseada no destinatário do bem, mas sim analisar a essencialidade do produto, independentemente do sujeito que o consome (Moreira; Sena, 2016).

O bem essencial o é tanto para ricos quanto para pobres, e isso basta para que o Estado o tribute de forma mais branda para minimizar seu custo. Embora a desoneração beneficie ambos os grupos, ela reduz a regressividade do sistema, já que os pobres comprometem maior proporção de sua renda com bens essenciais. Nessa dinâmica, persiste a mitigação da regressividade (Moreira; Sena, 2016).

Inobstante isso, toda e qualquer medida de combate a regressividade na tributação do consumo, contudo, não dispensa a tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio, bem como empregar os gastos públicos no enfrentamento das desigualdades e na erradicação da pobreza extrema (Moreira; Sena, 2016). Esta constatação revela que a mitigação da regressividade constitui apenas uma faceta do complexo desafio distributivo enfrentado pelo Estado contemporâneo. A busca por justiça fiscal não se esgota na correção dos efeitos regressivos dos tributos indiretos, demandando uma abordagem sistêmica que articule a fiscalidade e a extrafiscalidade em uma estratégia coerente de redução das desigualdades.

3.1.3 Extrafiscalidade e arrecadação

Ao direcionar a política econômica, o Estado se depara com a necessidade de perseguir objetivos que, por vezes, se mostram conflitantes. Inicialmente, busca-se a obtenção de receitas suficientes para financiar as iniciativas públicas, procurando minimizar as perdas sociais inerentes ao processo de arrecadação. Assim, a eficiência na formulação das políticas públicas visa justamente a redução dessas perdas, promovendo um sistema fiscal que interfira o mínimo possível nas decisões dos agentes econômicos (De Oliveira; Lucena, 2024).

Por outro lado, o Estado frequentemente identifica a necessidade de intervir na economia com o intuito de promover mais equidade na distribuição dos recursos disponíveis, mesmo que tal intervenção implique uma redução na ênfase dada ao crescimento ou ao nível agregado de atividade econômica. Essa atuação reflete a dimensão da equidade na elaboração das políticas públicas (De Oliveira; Lucena, 2024).

Dada a natureza intrinsecamente discrepante entre os objetivos de eficiência e equidade, é inevitável que, no contexto econômico, esses imperativos entrem em confronto de forma

recorrente. Conforme observa o economista britânico Gareth Myles (2011), políticas econômicas orientadas à eficiência frequentemente enfrentam desafios em relação à justiça distributiva, ao passo que a busca pela equidade pode introduzir distorções e desincentivos relevantes no funcionamento econômico.

Consoante se tem desenvolvido, o direito tributário, por sua própria configuração, apresenta natureza eminentemente instrumental. Isso significa que ele não se constitui em um fim em si mesmo, mas desempenha a função de meio necessário para a realização de determinadas finalidades estabelecidas pelo ordenamento jurídico, que podem se revestir de um caráter estritamente fiscal, voltado à arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado, ou extrafiscal, quando se busca direcionar condutas sociais e econômicas com vistas à concretização de objetivos constitucionais (Adamy, 2024).

Ao definir estruturas de incentivos e desincentivos com efeitos econômicos concretos sobre o contribuinte, o direito tributário reafirma sua vocação funcional, sendo capaz de promover políticas públicas e contribuir para o atendimento de objetivos maiores, conforme delimitados nos marcos constitucionais vigentes (Tôrres, 2014).

Na qualidade de instrumentos de política econômica do Estado, os incentivos fiscais devem ser implementados de maneira criteriosa e estratégica, visando à correção ou ao menos atenuação de problemas econômicos e sociais de caráter estrutural, incluindo falhas de mercado, externalidades e desigualdades regionais (Dos Santos, 2021).

Nesta perspectiva, a EC n.º 132/2023, regulamentada pela LC n.º 214/2025, passou a buscar pela racionalização dos incentivos e maior coordenação federativa, de forma que vedou expressamente que estados e municípios instituíam novos benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o consumo fora das hipóteses legalmente permitidas, nos termos do art. 156-A, X, do texto constitucional (Brasil, 1988). Essa limitação, com vistas a evitar a “guerra fiscal” entre entes federativos, tem sido, contudo, interpretada como limitação à autonomia federativa.

Essa crítica se desdobra quanto ao suposto agravamento das condições das regiões menos desenvolvidas, que apresentam baixa concentração populacional e falta de localização estratégica ou infraestrutura logística adequada para atrair investimentos e gerar empregos, o que as torna ainda mais vulneráveis. Sob essa perspectiva, essas áreas passam a depender de subsídios constantes no orçamento anual, competindo por recursos com setores essenciais como saúde, segurança e educação (De Oliveira; Lucena, 2024).

Essa argumentação se subsidia pelos seguintes dados estatísticos: dos 5.570 municípios brasileiros, aproximadamente 78% têm mais de 80% de seus recursos derivados de repasses estaduais e federais, restando-lhes autonomia financeira restrita a, no máximo, 20% de suas

receitas. Isso reforça que a autonomia e a capacidade de autodeterminação dos entes federados dependem essencialmente de disponibilidade de recursos financeiros, condição que, enfraquecida, compromete também a autonomia política e administrativa (Fernandes; De Souza, 2024).

Neste ponto, surgem os questionamentos de possível violação à autonomia dos entes federativos, óbice à redução efetiva desigualdades sociais e regionais, e mitigação do desenvolvimento econômico e da competitividade, especialmente naquelas regiões geograficamente distantes dos grandes centros de emprego e tecnologia, cuja dinâmica econômica depende fortemente de empresas e atividades impulsionadas por benefícios fiscais.

Salienta-se, entretanto, que não é a origem dos recursos que importa, mas, sim, o seu volume: se não houver redução das receitas, a autonomia formal pode ser mantida ou até ampliada, desde que o ente continue apto a responder adequadamente às suas demandas regionais. Nesse sentido, o aumento da receita deve estar protegido de arbitrariedade, e é especialmente necessário mitigar as desigualdades regionais, ainda perceptíveis segundo o grau de dependência dos municípios em relação a repasses (Fernandes; De Souza, 2024).

É importante ressaltar que a atual repartição de competências tributárias não assegura, na prática, autonomia financeira à maioria dos municípios brasileiros, mesmo àqueles que recebem recursos advindos da repartição de receitas (Cooke, 2020). Muitos desses entes, diante de insuficiência de recursos próprios, acabam por depender de auxílios adicionais dos estados e da União para o cumprimento de suas obrigações.

A autonomia fiscal dos entes subnacionais deve ser aferida por meio de múltiplos indicadores, e não apenas pela competência tributária formal. Entre esses indicadores, incluem-se a efetiva arrecadação de tributos, a discricionariedade para definição de alíquotas e concessão de benefícios fiscais, o montante recebido na repartição de receitas, bem como a liberdade para contrair empréstimos, entre outros aspectos relevantes (Blöchliger; King, 2006). A centralidade da autonomia financeira dos entes federativos reside, portanto, na capacidade de cada um dispor de recursos suficientes para custear as despesas dos encargos que lhes são atribuídos, independentemente das demais unidades da federação.

A possibilidade conferida aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de fixarem alíquotas próprias, conforme disposto no artigo 156-A, § 1º, IV, da Constituição Federal de 1988, reforça a autonomia dos entes federativos na definição de estratégias tributárias ajustadas às suas realidades específicas. Essa prerrogativa traduz uma participação legislativa direta de cada ente no processo de formação do montante arrecadado, consolidando, desse modo, o

argumento em defesa da preservação do seu espaço de autodeterminação federativa (De Freitas, 2025).

No tocante ao Comitê Gestor do IBS, é importante observar que a Constituição de 1988 não vincula o exercício da competência tributária e a salvaguarda da autonomia financeira exclusivamente à execução direta das receitas pelo ente, mas prevê, igualmente, múltiplos mecanismos de repartição de receitas intergovernamental (De Freitas, 2025).

Nesse escopo, os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, disciplinados no artigo 159, inciso I, a e b, da Constituição Federal de 1988, exemplificam modelos institucionais em que os repasses decorrem, em grande parte, de receitas sob a gestão da União, mas cuja destinação busca assegurar o equilíbrio federativo por meio da partilha de recursos (Leite, 2019), dando concreção ao chamado federalismo fiscal, entendido como a manifestação financeira do poder político (Almeida, 2005).

A reforma tributária também deu um novo contorno à extrafiscalidade no ordenamento brasileiro ao introduzir exceções taxativas e rígidas para setores, bens, serviços e atividades beneficiadas com a redução de alíquotas, tornando inflexíveis as possibilidades de adequação relacionadas à essencialidade tributária (Adamy, 2024).

Tradicionalmente, a Constituição determinava que tributos como o IPI e o ICMS deveriam refletir a seletividade em razão da essencialidade dos bens e mercadorias, cabendo ao Poder Legislativo e, em certos casos, ao Executivo, ajustar as alíquotas de acordo com essas escolhas. Além disso, cada estado detinha competência para instituir, regulamentar e cobrar o ICMS, e cada município para ISS, podendo conceder incentivos fiscais à iniciativa privada. Esses benefícios buscavam fomentar setores estratégicos ou cumprir o princípio da seletividade, reduzindo a carga tributária de produtos essenciais para a sociedade (Adamy, 2024).

Com a reforma tributária do consumo, estabelece-se um regime de essencialidade rígida, pois os estados e municípios não poderão mais conceder incentivos fiscais de acordo com sua conveniência, pois a própria Constituição já prevê regimes diferenciados e favorecidos de tributação, com possibilidade de redução até a zero de alíquotas ou concessão de incentivos específicos, todos devidamente regulamentados por lei complementar (Adamy, 2024).

A abordagem adotada pela EC n.º 132/2023 segue o princípio da *'enumeratio ergo limitatio'*, pelo qual a enumeração exhaustiva de determinados itens implica vedação absoluta à extensão de benefícios fiscais a situações não previstas, ainda que similares. Assim, qualquer tentativa de ampliação dos benefícios via interpretação extensiva violaria o texto constitucional – todas as exceções devem ser interpretadas de modo estrito e exhaustivo (Adamy, 2024).

A proibição da concessão de benefícios fiscais fora do quanto estabelecido já nas legislações promulgadas, apresenta-se como um mecanismo capaz de evitar que determinados setores econômicos reivindicuem tratamentos diferenciados no âmbito do IBS, prevenindo, assim, distorções competitivas e alocativas que poderiam comprometer a neutralidade do sistema tributário. É, inclusive, uma convergência notável a política da OCDE.

No aspecto sistêmico, a restrição constitucional evidencia ainda uma preocupação central com a estabilidade e previsibilidade do regime tributário. Incentivos concedidos de modo fragmentado e sem justificativa técnica adequada tendem a implicar perdas relevantes de arrecadação, sem que haja retorno correspondente em termos de benefício social ou econômico (Adamy, 2024).

Nesse contexto de governança fiscal responsiva, o art. 9º, § 10º, da EC n.º 132/2023¹⁰² institui mecanismo de revisão periódica dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos que se revelam como benefícios tributários, o que foi regulamentado nos arts. 475 e 476 da legislação complementar. Esta disposição materializa o princípio da eficiência administrativa através da institucionalização de um processo contínuo de monitoramento e revisão dos gastos tributários, que devem considerar não apenas a efetividade arrecadatória dos incentivos concedidos, mas também seus impactos distributivos e concorrenciais.

É um avanço significativo na direção de uma política tributária ‘*evidence-based*’, na qual a manutenção ou extinção de regimes preferenciais está sujeita a identificação do cumprimento adequado de seus propósitos ou de que seus custos não são superiores aos benefícios gerados para a sociedade. Ora, a flexibilidade necessária exige respostas rápidas a necessidades conjunturais, mas não pode se descuidar da segurança jurídica (Schoueri, 2024). Além de que, promovem maior *accountability* na gestão dos recursos públicos e fortalecendo a dimensão democrática da política fiscal.

Ao determinar regras e exceções de maneira clara e abrangente, o novo arranjo facilita o controle sobre os gastos tributários e fortalece o controle social acerca do emprego de recursos públicos no contexto da política fiscal. Assim, a uniformidade e a previsibilidade buscadas pelo dispositivo emergem como pilares fundamentais para garantir a estabilidade arrecadatória e

¹⁰² Art. 9º, *caput*, § 10º da EC n.º 132/23: “Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa. [...] § 10. O disposto no § 4º, I, aplica-se também aos titulares de benefícios onerosos que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação desta Emenda Constitucional, ou estejam em processo de migração na data de promulgação desta Emenda Constitucional.”

aprimorar o desempenho do sistema tributário nacional (Adamy, 2024). Esses quesitos já eram delineados em referenciais de governança elaborados pelo Tribunal de Contas da União.

Não se coaduna com a ideia de que a delimitação estrita de uma lista fechada de exceções e a rigidez da essencialidade tributária e das hipóteses de benesses fiscais representa uma barreira à adequação do sistema tributário às mudanças sociais e econômicas, reduzindo a eficácia do sistema na promoção de justiça fiscal.

Destarte, não há uma ruptura no papel promocional do direito tributário, mas sua reorganização com o objetivo de aprimoramento. A arquitetura do IVA dual não impede essa dimensão positiva, pois os regimes diferenciados e favorecidos, com alíquotas diminuídas ou até mesmo zeradas, funcionam como potencial de incentivo a setores, práticas ou comportamentos considerados relevantes à consecução de políticas públicas de interesse coletivo. Aliás, é com esses regimes que se vislumbra a concretização da igualdade material.

Todo tributo, independentemente de sua relevância ou do objeto sobre o qual recai, desempenha papel ativo na indução ou conformação do comportamento do contribuinte. Os efeitos indutivos inerentes à imposição de tributos se manifestam de modo autônomo em relação à vontade do legislador e, por vezes, até mesmo antes de sua vigência formal, já que o simples anúncio de sua criação, alteração ou extinção é suficiente para provocar adaptações comportamentais futuras por parte dos contribuintes (Vogel, 1982).

A distinção entre função fiscal e extrafiscal de um tributo é tema complexo, que exige análise da fundamentação normativa e dos efeitos pretendidos pela norma jurídica. Não se trata de uma classificação rígida, pois a função extrafiscal decorre da finalidade atribuída à norma, e não apenas de sua natureza formal (De Oliveira; Lucena, 2024).

Isto posto, importante destacar que a função extrafiscal não se define exclusivamente pela capacidade arrecadatória do imposto, nem apenas pelos efeitos comportamentais de sua cobrança. Uma norma extrafiscal pode tanto majorar quanto reduzir a arrecadação, a depender do objetivo indutor pretendido. Por exemplo, benefícios fiscais podem ser concedidos para estimular ou desestimular determinados comportamentos, sem que isso altere a natureza extrafiscal do tributo (De Oliveira; Lucena, 2024).

A distinção entre imunidade, isenção e alíquota zero é central para a compreensão dos efeitos práticos e jurídicos dos novos tributos sobre o consumo em um viés extrafiscal da tributação. Cada uma dessas figuras possui natureza própria, fundamentos normativos distintos e implica diferentes exigências quanto ao trâmite legislativo para sua alteração.

A imunidade, nos novos tributos, continua sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar (Schoueri, 2024). Assim como ocorria no sistema anterior, a Constituição Federal

estabelece hipóteses em que não incidência do IBS e da CBS, como nas exportações de bens e serviços, nas operações realizadas por determinadas entidades (entes e partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, instituições religiosas), e sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A bem da verdade, essas imunidades não podem ser afastadas por lei ordinária ou complementar, e são consideradas pelo STF como cláusulas pétreas, ou seja, não suprimíveis por emenda constitucional, dado que resguardam princípios, interesses e valores fundamentais pelo Estado. Como exemplo disso está o quanto ocorrido no julgamento do IPMF, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 939, de Relatoria Ministro Sidney Sanches (Brasil, 1993).

A isenção, por sua vez, segue sendo uma hipótese de exclusão do crédito tributário¹⁰³ instituída por lei infraconstitucional (Schoueri, 2024). No âmbito do IBS e da CBS, a concessão, modificação ou revogação de isenções se operam por meio da legislação complementar ou ordinária, a depender da competência estabelecida pela Constituição e pela legislação complementar. Trata-se de uma faculdade do legislador, que pode optar por desonerar determinados setores, produtos ou operações em função de políticas públicas específicas. A alteração de uma isenção, portanto, é possível, conferindo maior flexibilidade ao Poder Legislativo para ajustar a política tributária conforme as necessidades econômicas e sociais do país.

A alíquota zero, nos novos tributos, representa uma técnica de desoneração transladada como matéria de competência do Poder Executivo (Schoueri, 2024), em que a lei fixa a alíquota do IBS ou da CBS em percentual zerado para determinadas operações, produtos ou contribuintes. Embora o fato gerador ocorra e a obrigação tributária surja, a inexistência de pagamento do tributo é resultado da suspensão do elemento quantitativo (Lobo Torres, 2005b).

Observe-se que as alíquotas reduzidas operam exatamente como a alíquota zero, resultando na diminuição de pagamento do tributo (Schoueri, 2024). Essa modalidade é especialmente relevante no novo sistema, pois permite a modulação da carga tributária de forma ágil, inclusive para garantir o acesso a bens e serviços essenciais, como ocorre na cesta básica nacional ou em medicamentos específicos.

No novo regime, a escolha entre imunidade, isenção ou alíquota zero tem impactos diretos sobre a estabilidade das garantias tributárias, a flexibilidade da política fiscal e a

¹⁰³ Art. 175 do CTN: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção;”

previsibilidade para os contribuintes. Imunidades permanecem como barreiras constitucionais sólidas, isenções refletem opções transitórias ou setoriais do legislador, e a alíquota zero – e as reduzidas – oferecem instrumento dinâmico de ajuste da tributação, todos coexistindo e sendo aplicados conforme os objetivos de justiça fiscal, desenvolvimento econômico e proteção de direitos fundamentais.

Ao fim, nota-se que houve um impedimento à manutenção de benefícios sem contrapartidas, pois não deixou de reconhecer a importância da tributação no tocante à promoção da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, fundamentos expressos nos arts. 1º, III e IV, e 170, caput e IV, da Constituição Federal, além dos objetivos constitucionais de desenvolvimento nacional, redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos, conforme disposto nos incisos do art. 3º da Carta Magna¹⁰⁴.

Ao fim e ao cabo, a compreensão da interpretação constitucional que molda o sentido e aplicação do texto da reforma tributária do consumo, finda em um cenário de convergências e disparidades entre o quanto estabelecido pela OCDE em seu modelo de IVA, o qual merece atenção especial considerando o processo de acesso à Organização Econômica.

3.2 BALANÇO COMPARATIVO ENTRE O IVA DUAL BRASILEIRO E O IVA MODELO DA OCDE

Na perspectiva da abordagem tipológica do Direito Tributário, destaca-se a necessidade de compreender o tributo pela sua essência e características operacionais. Assim, ao analisar o IBS e a CBS, não está em questão a busca por uma definição dogmática de serviço típico, bem típico ou operação típica, mas sim a compreensão ampla dos contornos do IVA considerado típico mundialmente.

É notório que, em quase todas as jurisdições, o IVA assume a natureza de tributo sobre o consumo, observa o princípio do destino e adota o método do crédito fiscal, o que permite identificar, em linhas gerais, um perfil de IVA que se consagrou internacionalmente. A magnitude dessa convergência é tamanha que, embora teoricamente se reconheça a possibilidade de um IVA sobre renda líquida, voltado ao princípio da origem e apurado pelo método da adição, dificilmente um imposto com tais características seria aceito como IVA pela

¹⁰⁴ Art. 3º da CRFB/88: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

prática profissional, assemelhando-se muito mais a um imposto de renda do que ao IVA tradicional (Mello; Laurentis, 2024).

O modelo de IVA dual implementado no Brasil se alinha ao conceito estabelecido por pesquisadores do IMF, que o definem como um imposto de base ampla que incide sobre vendas de mercadorias até pelo menos o estágio de fabricação, operando mediante sistemática de compensação entre o imposto cobrado sobre mercadorias adquiridas como insumos e o imposto devido nas operações de venda (Ebrill et al, 2001).

De mais a mais, com rebate ao cabimento do imposto no ordenamento jurídico brasileiro, frise-se que o federalismo moderno demanda a conjugação do ‘*self-rule*’ com o ‘*shared rule*’, permitindo a coexistência de normas próprias e heterônomas que organizem o convívio entre unidades autônomas, sem que isso implique em ruptura da formação federativa (Tôrres, 2014). Somente haveria risco ao pacto federativo caso fosse privado aos entes subnacionais o aporte de recursos necessários ao desempenho das competências que lhes confere a Constituição (Araújo; Silva, 2018).

As mudanças propostas pela reforma tributária delineiam um percurso repleto de desafios, sobretudo em razão da necessidade de depuração de um sistema historicamente intrincado, no qual cada detalhe foi justificado por demandas específicas que originaram múltiplas modalidades de regimes. Muitas dessas características surgiram como resposta a políticas públicas e às condições socioeconômicas predominantes em determinados períodos, incorporando elementos próprios da sociedade e do sistema tributário nacional.

3.2.1 Convergências evidentes

Conquanto não detalhado antes, é imprescindível começar pela menção que a EC n.º 132/2023 incluiu expressamente no texto constitucional os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente como pilares norteadores da legislação tributária como toda, nos termos do art. 145, § 3º, da CRFB/88¹⁰⁵, e, como esclarecido, o combate à regressividade do sistema e a observância do princípio da neutralidade tributária, exigindo a observância desses valores no desenho das normas de arrecadação e fiscalização, inclusive na tributação do consumo.

¹⁰⁵ Art. 145, § 3º, da CRFB/88: “Art. 145. [omissis] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

No contexto da OCDE, há forte ênfase em princípios como transparência, cooperação e justiça, principalmente no tocante à governança pública e políticas fiscais, além de promover também a sustentabilidade. Especificamente no modelo de IVA, a certeza, a simplicidade, a eficiência, a efetividade, e ainda, os princípios do destino e da neutralidade, com os demais princípios se relacionam e se manifestam, como já esclarecido.

A reflexão sobre o impacto da inclusão desses princípios é bastante interessante, pois, existe dicotomias forçadas sobre a reconstrução do sistema tributário. De um lado, há aqueles que propagam que houve uma virada de paradigmas na reforma tributária do consumo, com alcance novos valores e princípios. De outro, há aqueles que afirmam categoricamente que não são inovações, uma vez que todos já podiam ser inferidos do texto constitucional anterior a partir da solidariedade como elemento interpretativo, não podendo, portanto, ser resumido como um sistema garantista e formalista (Greco; Rocha, 2024).

Não se coaduna com a adoção do entendimento de que a EC n.º 132/2023 promoveu uma ruptura paradigmática, pois não se verifica mudanças na interpretação das limitações constitucionais ao poder de tributar em prol da efetivação desses princípios. Em outras palavras, existem princípios relevantíssimos do Sistema Tributário Nacional que permanecem com caráter implícito (Leão, 2024).

Nesse sentido, é de se constatar que inexistente dispositivo constitucional que consagre literalmente o princípio da segurança jurídica como orientador da atividade tributária. A aplicação desse princípio é extraída mediante interpretação sistemática de diversos preceitos constitucionais destinados a proteger o contribuinte contra imposições fiscais desprovidas do crivo representativo. De mesmo modo, o princípio da capacidade contributiva tem base implícita não só na redação do § 1º do art. 145 da CRFB/88, mas é resultante de uma construção interpretativa de diversos dispositivos da Constituição (Greco; Rocha, 2024).

Portanto, é necessário considerar o texto constitucional em sua unidade e inteireza, sem questionamentos sobre ordem de prioridade e precedência entre princípios e valores constitucionalmente previstos em outras seções. Deveras, na referência à solidariedade como um vetor axiológico do Sistema Tributário Nacional, com fundamento no inciso I do art. 3º da CRFB/88, reconhece-se que o texto constitucional deve ser interpretado em sua inteireza (Greco; Rocha, 2024).

Como exemplo disso, embora a neutralidade tributária tenha se tornado objeto de maior atenção a partir de sua positivação expressa, porém, já era reconhecida pela doutrina como decorrência dos princípios da isonomia, da livre concorrência e da liberdade econômica (Sorrentino, 2023; Brazuna, 2008; Moreira, 2023).

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal já havia reconhecido a relevância do princípio da neutralidade tributária, ainda que de modo acessório, em julgados como o Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 6.222/CE. Nessas decisões, o Tribunal destacou a importância de se evitar que a tributação configure obstáculo à livre concorrência, reconhecendo a necessidade de harmonizar a neutralidade tributária com outros valores constitucionais, como a isonomia e a proteção do mercado (Brasil, 2016; Brasil, 2020).

Nesse sentido, a neutralidade tributária pode e deve ser acionada no âmbito do controle de constitucionalidade, funcionando como uma norma que orienta não apenas a interpretação, mas também a aplicação concreta do direito tributário, de modo a evitar distorções que prejudiquem a livre concorrência e a eficiência econômica. Apesar disso, esse princípio não se limita à abstenção estatal de intervir nas escolhas dos agentes econômicos, mas exige do legislador e do aplicador do direito um compromisso ativo com a prevenção de desequilíbrios de mercado que possam decorrer do uso inadequado da tributação para favorecer determinados setores ou agentes em detrimento de outros (De Mesquita, 2024).

Em todo caso, o processo legislativo da PEC n.º 45/2019 demonstra a evolução da centralidade da neutralidade. Inicialmente, o princípio não era expressamente mencionado. Já na redação final aprovada pela Câmara dos Deputados, a neutralidade aparecia dentro do próprio inciso VIII, indicando subordinação finalística. Somente após alterações no Senado Federal se tornou mais evidente (Congresso Nacional, 2023).

Nesta ideia, a introdução expressa do princípio da neutralidade como informador do IVA brasileiro não pode ser esvaziada, como decorreria da leitura isolada da não-cumulatividade para delimitação do direito de crédito (Moreira; Sena, 2016).

A neutralidade tributária, seja como princípio autônomo ou como corolário de outros princípios constitucionais, também reafirma seu papel central na conformação do sistema tributário brasileiro do consumo mediante sua positivação expressa na legislação complementar respectiva, estabelecido como princípio informativo nos termos do art. 2º da LC n.º 214/25¹⁰⁶.

Por sua vez, a simplicidade, traduzida como simplificação da legislação tributária (Schoueri, 2024), é manifestada nos tributos de consumo com a redução significativa da quantidade de tributos, alíquotas e de regimes especiais, o que tende a restringir o espaço para estratégias de elisão fiscal e para a judicialização.

¹⁰⁶ Art. 2º da LC n.º 214/25: “Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.”.

Ademais, a simplicidade se relaciona com uma forma de facilitação do sistema, tanto de entendimento para o contribuinte, como de redução de custos administrativos ao Fisco, e assim, com a transparência, pois permite que o sistema se torne menos sujeito interpretações ambíguas (Ministério da Fazenda, 2023a). Note-se sua introdução também expressa no art. 156-A, § 5º, IX, no texto constitucional, havendo o comando para o legislador complementar visar a simplificação ao estabelecer os critérios para as obrigações tributárias acessórias.

Outro aspecto relevante é a mudança na sistemática de apuração do tributo. Enquanto o modelo anterior adotava a chamada tributação ‘por dentro’, em que a alíquota incide sobre o preço já acrescido dos próprios tributos, a reforma adotou a tributação ‘por fora’, alinhando-se ao padrão internacional, em que a alíquota incide sobre o valor líquido de tributos. A compreensão dessa alteração é fundamental para a comparação entre as alíquotas do novo e do antigo sistema, pois, para gerar a mesma arrecadação, uma alíquota ‘por fora’ será necessariamente superior a uma alíquota ‘por dentro’.

Até porque, a simplificação do sistema tributário sem aumento de carga tributária global sobre o consumo constituiu o mote da Reforma Tributária. Nesse sentido, essa intenção veio expressa na emenda constitucional, que, a teor do supracitado art. 130 do ADCT, determina a fixação de alíquotas de referência por Resolução do Senado Federal de forma que a arrecadação da CBS e do IBS e do Imposto Seletivo não supere a média anterior de receita dos entes federados – referente à arrecadação atual de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS –, apurada como proporção do PIB.

Essa lógica introduz relevante incentivo ao aumento da eficiência arrecadatória e à redução do *tax gap*, não apenas para o Fisco, mas também para os contribuintes e consumidores finais. Quanto maior a conformidade tributária geral, maior a arrecadação total do IVA, denominada pela Emenda de Receita-Base – se essa atingir o Teto de Referência, correspondente à média de receita de 2012 a 2021, as alíquotas de referência são reduzidas de modo a igualar esses montantes, mantendo a arrecadação inalterada (Fiorindo, 2025).

Aliás, a elevação da alíquota-padrão é uma questão que transcende a questão da existência de regimes diferenciados e favorecidos, pois depende da arrecadação como toda, cuja análise se dá pela mensuração do hiato de conformidade, que expressa a diferença entre o potencial de arrecadação do sistema e a arrecadação efetivamente realizada (Ministério da Fazenda, 2023a).

O hiato de conformidade, de maneira simplificada, decorre de quatro fatores principais: o grau de sonegação; o grau de elisão fiscal, que representa a perda de receita devido a interpretações divergentes da legislação entre contribuintes e o fisco; o grau de inadimplência,

isto é, a diferença entre o imposto declarado e o efetivamente recolhido; e, por fim, a perda de receita resultante da judicialização de questões tributárias (Ministério da Fazenda, 2023a).

A expectativa de que o hiato de conformidade relativo aos novos tributos seja significativamente menor que o vigente atualmente se fundamenta em alguns pontos centrais. No cenário denominado "factível", supõe-se que o hiato de conformidade brasileiro convergirá para o da Hungria, atualmente o país da OCDE com a maior alíquota-padrão de IVA (27%) e que, na média de 2018 e 2019, apresentou hiato de 10% (Ministério da Fazenda, 2023a).

No cenário factível, as estimativas das alíquotas-padrão para o novo modelo de tributação do consumo no Brasil indicam os seguintes valores: a CBS variaria de 6,95% a 8,53%, o IBS de 13,78% a 16,92%, e a alíquota total ficaria entre 20,73% e 25,45%. No cenário conservador, as projeções apontam para uma CBS entre 7,38% e 9,05%, IBS de 14,64% a 17,95%, e alíquota total variando de 22,02% a 27,00% (Ministério da Fazenda, 2023a). Todavia, conforme art. 475, § 11, da LC 214/2025, o teto é de 26,5%.

Ainda que as alíquotas-padrão estimadas sejam elevadas em comparação internacional, essas alíquotas estimadas são consideravelmente inferiores à alíquota-padrão efetiva do sistema vigente para operações sujeitas à alíquota-padrão do ICMS e ao regime não cumulativo de PIS/Cofins, que podia atingir 34,4%.

Em determinadas situações, a observância de princípios como a justiça fiscal, a preservação ambiental ou o fomento a setores específicos da economia pode demandar soluções que impliquem certo grau de comprometimento da eficiência do sistema econômico, ainda que de maneira setorial e transitória (De Oliveira; Lucena, 2024).

Por outro lado, a busca pela máxima eficiência econômica, que à primeira vista parece conduzir a uma prosperidade ampliada tanto individual quanto coletiva, pode revelar desafios sob a ótica da justiça fiscal ou mesmo se mostrar insustentável em uma perspectiva de longo prazo. A necessidade de ponderar esses valores, frequentemente em tensão, e de administrar seus conflitos, não reduz a importância de nenhum deles, mas evidencia a relevância de se buscar um equilíbrio dinâmico entre os valores e objetivos consagrados constitucionalmente (De Oliveira; Lucena, 2024).

Trata-se, ao fim, de uma equação capaz de provocar uma transformação significativa na forma como se estabelecem as relações entre o Fisco e os contribuintes no Brasil, estimulando uma postura colaborativa em lugar de uma postura de adversarial. Nesse modelo, a eficiência na arrecadação torna-se um interesse imediato dos próprios contribuintes, resultando, de maneira quantificável e com respaldo jurídico obrigatório, na diminuição das alíquotas de referência (Fiorindo, 2025).

Neste escopo é que destaca a mudança estrutural trazida pelo IVA de incidência no local de destino, em vez de na origem, a teor do art. 156-A, §4º, II da CRFB/88¹⁰⁷. No sistema anterior, havia interesse arrecadatário direto da administração tributária onde localizado o fornecedor na fiscalização de sua atividade. Inclusive, com a incidência deslocada totalmente para o destino, impõe-se o dever de cooperação entre as administrações tributárias de todo o país.

Com isso, a cooperação se manifesta no desenvolvimento de um novo sistema de arrecadação e gestão dos tributos, uma vez ser conduzido por equipes técnicas da Receita Federal e administrações tributárias dos entes subnacionais, que por meio do compartilhamento de informações, constata-se uma governança fiscal mais clara e eficiente (Serviço Federal de Processamento de Dados, 2025).

Entre os instrumentos utilizados, destacam-se a possibilidade de cobrança do imposto no momento do pagamento ou liquidação financeira da operação, com compensação em tempo real dos créditos tributários, que é o *split payment* – incluído na subseção III da Seção VIII da LC n.º 214/2025, arts. 27 e 28, e o envio da escrituração fiscal pré-preenchida aos contribuintes. Os custos de conformidade e restrições operacionais para os contribuintes devem ser vistos como o preço da agilidade dos reembolsos¹⁰⁸. Até porque, as estratégias são eficazes sob a ótica do Estado ao trazer benefícios no combate à fraude.

Por sinal, o mecanismo do *split payment*, foi utilizado de forma pioneira na Coreia do Sul, e já é aplicado na Eslovênia, Turquia, Polônia, Itália, República Tcheca, e alguns países na América Latina¹⁰⁹, como Costa Rica, Chile, e Colômbia, todos os países citados integrantes da OCDE (De La Feria; Swistak, 2024; Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Ocorre que, com a adoção plena do princípio do destino, é possível que alguns estados e municípios enfrentem perdas de arrecadação, já que a tributação passará a incidir no local de

¹⁰⁷ Art. 156-A, §4º, II da CRFB/88: “Art. 156-A. [omissis] § 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

¹⁰⁸ Em casos comuns o reembolso ocorre em até 60 dias, nas transações abrangidas pelo *split payment* o prazo foi reduzido para 25 dias.

¹⁰⁹ É interessante fazer menção a técnica utilizada em alguns países da América Latina, como Equador, Venezuela e El Salvador, que adotam o *split payment* de forma parcial, incidindo apenas sobre uma fração do valor devido a título de IVA, como 30%, 50% ou 70%, em vez de aplicar sobre a totalidade do imposto da operação. Essa prática visa mitigar os impactos negativos no fluxo de caixa dos fornecedores, permitindo que recebam diretamente uma parcela do valor do IVA, enquanto a outra parte é destinada ao governo, o que mostra não só uma preocupação com o equilíbrio financeiro das empresas, porém, ao mesmo tempo, a busca por uma arrecadação tributária mais eficiente.

consumo dos bens e serviços, e não mais no local de produção. Simulações realizadas por pesquisadores do IPEA indicam que a redistribuição de receitas favorecerá principalmente a região Nordeste, tradicionalmente exportadora de bens primários, ao passo que as regiões mais industrializadas e consumidoras, como o Sudeste e o Sul, tendem a perder participação relativa na arrecadação (Gobetti; Monteiro, 2023).

Em Nota Técnica elaborada pelo IPEA, demonstram-se efeitos redistributivos positivos que alcançam 60% dos estados, 82% dos municípios e 70% da população brasileira. Tais benefícios se concentram precisamente nos entes federados com menor capacidade de consumo, promovendo maior justiça fiscal e redução das disparidades regionais (Gobetti; Monteiro, 2023).

No que se refere especificamente aos estados, a maioria absoluta das unidades federativas obteria ganhos, com redistribuição de aproximadamente 7% da arrecadação, equivalente a cerca de R\$ 54 bilhões anuais. Para os estados considerados como prejudicados, os efeitos adversos seriam contrabalançados pelo impacto positivo previsto na dinamização do crescimento econômico (Gobetti; Monteiro, 2023).

Relativamente aos municípios, projeta-se a redistribuição de 21% das receitas, equivalente a R\$ 50 bilhões anuais, beneficiando 96% das cidades com ampliação de sua arrecadação atualmente concentrada. Mesmo considerando um cenário conservador de crescimento médio do PIB a 1,5% ao ano, mantém-se reduzido e decrescente o número de municípios com eventuais perdas arrecadatórias, pois apenas 32 cidades dentre mais de 5 mil municípios apresentariam perda real de receita após completada a transição, municípios esses que atualmente se caracterizam por possuir receita *per capita* significativamente superior à média nacional (Gobetti; Monteiro, 2023).

De toda forma, para mitigar os efeitos negativos, a transição federativa da base de incidência de origem para destino será implementada ao longo de 50 anos, durante o qual a distribuição atual das receitas será mantida inicialmente e, de forma gradual, adaptada ao novo critério de destino. Esse tipo de transição já foi observado em outros países, como a Índia, que enfrentou desafios semelhantes ao implementar sua reforma do IVA entre 2003 e 2017 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023).

Ademais, a reforma prevê a criação de um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e de um Fundo de Desenvolvimento Regional, com aportes da União, destinado a limitar as perdas e garantir estabilidade financeira aos entes potencialmente afetados, especialmente municípios fortemente dependentes de receitas industriais.

Portanto, a eventual perda de arrecadação por parte de um ente federado não configura, isoladamente, violação ao pacto federativo, pois decorre de uma reorientação do sistema, transferindo a tributação da origem para o destino, solução plenamente justificável no contexto dos impostos sobre o consumo em nível global e alinhada à busca por maior equidade fiscal e desenvolvimento nacional equilibrado constitucionalmente pretendidos (Fernandes; De Souza, 2024).

Outro aspecto que chama a atenção é a não cumulatividade plena, um dos pilares do novo regime, conforme arts. 156-A, §1º, VII, e 149-B, IV, da CRFB/88¹¹⁰ e detalhado na seção XII da LC n.º 214/2025, entre os arts. 47 a 56. Esse princípio, ou técnica, permite que o contribuinte sujeito ao regime regular aproprie créditos de IBS e CBS sempre que houver a extinção dos débitos relativos às operações em que figure como adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou de serviço, excetuadas as operações com bens e serviços de uso ou consumo pessoal, isenções, imunidades e outras situações específicas previstas em lei.

Ademais, como já mencionado, para as exportações, é garantida ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos, exatamente como pretendido pela OCDE ao predispor sobre a tributação no destino. Nas operações sujeitas à alíquota zero, também é possível manter os créditos relativos às operações anteriores. Nos casos de diferimento ou suspensão, o crédito só será admitido no momento do efetivo pagamento dos tributos.

Além disso, justificativa do legislador nacional para autorizar indiscriminadamente o crédito para todas as aquisições, excetuadas as de uso e consumo pessoal¹¹¹, foi evitar a perpetuação de litígios sobre a definição das aquisições que dão direito a crédito. Com isso, vê-se um alinhamento ao delineado pela OCDE, que enuncia que o ônus final do imposto só não recai nas empresas se o direito à dedução do IVA sobre insumos abranger todos os insumos empresariais (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

¹¹⁰ Art. 156-A, §1º, VII, da CRFB/88: “Art. 156-A. [omissis] § 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: [...] VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”. Art. 149-B, IV, da CRFB/88: “Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: [...] IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

¹¹¹ Art. 57 da LC n.º 214/25: “Art. 57. Consideram-se de uso ou consumo pessoal: [...] II - os bens e serviços adquiridos ou produzidos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para: a) o próprio contribuinte, quando este for pessoa física; b) as pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores”.

A propósito, também semelhantemente ao quanto enunciado pela OCDE, recai-se o ônus às empresas na circunstância de operações sem contraprestação¹¹², fora do âmbito de incidência do imposto¹¹³, e sobre os insumos relacionados às aquisições que não foram totalmente utilizadas para fins da atividade empresarial tributada. A recuperação do imposto sobre insumos também é vedada quando determinadas obrigações administrativas não são cumpridas, como pela falta de um lastro probatório suficiente para fundamentar a dedução do imposto¹¹⁴ (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a).

Nesse contexto, é que o princípio da neutralidade fiscal, enquanto base estrutural semântica, funciona como um parâmetro de atribuição de significado a outras normas, desempenha um papel essencial na concretização do princípio da não cumulatividade. Ele serve como critério de aplicação, orientando as interpretações possíveis, como, por exemplo, na definição do alcance do aproveitamento de créditos tributários. Esse é o motivo, portanto, da recomendação de aproximação do ideal de neutralidade fiscal (De Oliveira; Lucena, 2024).

A manutenção do regime favorecido de tributação do Simples Nacional também se coaduna com uma prática que se vislumbra reiteradamente em sistemas de IVA, na qual há a exclusão das pequenas empresas do regime regular por meio da aplicação de um limite de registro (em inglês, ‘*threshold*’), expresso como um valor monetário. De forma operacional, isso significa que as empresas só estão obrigatoriamente inseridas no regime ordinário se suas vendas tributáveis excederem um determinado limite (International Monetary Fund, 2020).

Note-se que não é possível considerar tão somente o volume de negócios porque pode haver indevida inclusão de suprimentos isentos e transações não tributáveis, e entre os países da OCDE, há uma variação significativa no nível em que os limites do IVA são definidos

¹¹² Art. 5º, I, IV, da LC n.º 214/25: "Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações: I – fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar [...] IV – demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada."

¹¹³ Art. 49, *caput*, da LC n.º 214/25: "Art. 49. As operações imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero, a diferimento ou a suspensão não permitirão a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços."

¹¹⁴ Art. 47, *caput*, § 1º, II, da LC n.º 214/25: "Art. 47. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar. § 1º A apropriação dos créditos de que trata o *caput* deste artigo: [...] II - está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo." Art. 48, *caput*, parágrafo único, da LC n.º 214/25: "Art. 48. Ficará dispensado o requisito de extinção dos débitos para fins de apropriação dos créditos de que trata o *caput* do art. 47 desta Lei Complementar, exclusivamente, se não houver sido implementada nenhuma das seguintes modalidades de extinção: [...] Parágrafo único: Na hipótese de que trata o *caput* deste artigo, a apropriação dos créditos ficará condicionada ao destaque dos valores corretos do IBS e da CBS no documento fiscal eletrônico relativo à aquisição."

(International Monetary Fund, 2020). Ainda assim, exatamente como se oportuniza no Brasil, empresas abaixo desse patamar, têm a opção de aderir ao regime normal do IVA.

Aliás, não é incomum observar definições mais complexas ou diferenciação setorial dos valores que definem o limiar, o qual deixa de ser simples e uniforme, baseado exclusivamente no faturamento anual das empresas e aplicada a todos os setores econômicos. Desse modo, o nível apropriado do limiar varia conforme as características do sistema produtivo e comercial de cada país, além dos recursos disponíveis para a administração tributária. Apesar da existência de estudos técnicos que buscam definir o limiar ótimo, a decisão, na prática, é tomada de forma *ad hoc*, ponderando-se as vantagens administrativas e as desvantagens econômicas do país em questão (Varsano, 2014).

Em que pese possa ser considerado um cenário que reduz a base tributária e introduz distorções econômicas, o IMF (2020) constata que esses problemas são pequenos frente à economia nos custos administrativos e de conformidade quanto à cobrança, estudo corroborado por Thomas Alastair (2024). Ainda que haja uma exclusão de um número grande de pequenas empresas, essas, em conjunto, geram baixos níveis agregados de valor agregado, e, noutro lado, variadas e incontáveis pequenas cobranças.

Para mitigar possível evasão do limite do IVA por meio da segregação artificial de atividades em vários negócios relacionados, recomenda-se que as empresas sejam agrupadas, sempre que possível, para fins de averiguação dos valores e o sobredito limite do IVA. Não por qualquer razão, observa-se que as legislações modernas de IVA incluem regras para o registro de filiais, grupos de empresas e empresas privadas (International Monetary Fund, 2020).

No contexto brasileiro, a preocupação já havia sido antecipada pela emenda constitucional, que deixou a cargo da lei complementar para estabelecer instrumentos destinados para coibir a ocorrência de estruturas artificiais ou operações conduzidas com o intuito de elidir, dificultar ou retardar o cumprimento de obrigações tributárias.

Para esse fim, a LC n.º 214/2025, promoveu alterações na Lei Complementar nº 123/2006, reforçando a possibilidade de análise conjunta das operações realizadas por empresas coligadas, controladas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, sempre que houver indícios de fraude, simulação ou divisão artificial de atividades com vistas à redução indevida da carga tributária. Até porque, permanece em vigor as hipóteses de responsabilização solidária do grupo econômico, nas situações de confusão patrimonial, unicidade operacional ou abuso formal,

assegurando ao fisco instrumentos eficazes para afastar a artificialidade das divisões societárias¹¹⁵.

Em seguimento, convém trazer como destaque a inclusão do princípio da transparência, que deixa de ser extraída somente no art. 37 da CRFB/88¹¹⁶, que faz referência ao princípio da publicidade, e não se restringe em sua previsão explícita no texto constitucional. Em teoria, sua expressa ligação à atividade tributária em nada deveria modificar sua condição anterior de princípio norteador da atividade financeira do Estado (Greco; Rocha, 2024).

Noutro lado, o diferencial do princípio da transparência está na forma em que é observado no novo sistema. Da leitura do art. 32, § 3º, I, da LC n.º 214/2025¹¹⁷, estabelece-se que, sempre que viável, o valor dos débitos de CBS e IBS devem ser informados de maneira destacada no respectivo documento fiscal, garantindo que o contribuinte tenha pleno acesso e conhecimento sobre a carga tributária incidente na operação.

Dessa forma, o fornecedor é obrigado a incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam a vinculação das operações com a transação de pagamento e a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações. Essas informações devem ser transmitidas aos prestadores de serviço de pagamento pelo fornecedor, pela plataforma digital ou por outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que receber o pagamento.

Além disso, há exigência de divulgação detalhada dos gastos tributários, critérios de concessão, beneficiários e resultados esperados. Por exemplo, o procedimento de habilitação ao Fundo de Compensação exige comprovação mensal da repercussão econômica dos benefícios, com análise e homologação pela Receita Federal em prazos definidos, e pagamento direto em espécie ao contribuinte habilitado.

O acesso público a essas informações é fundamental para o controle social e para a responsabilização dos gestores públicos, além de permitir a avaliação técnica dos incentivos

¹¹⁵ Art. 50 do Código Civil de 2002: “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.”.

¹¹⁶ Art. 37 da CRFB/88: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”.

¹¹⁷ Art. 32, § 3º, I, da LC n.º 214/25: “Art. 32. O procedimento padrão do *split payment* obedecerá ao disposto neste artigo. [...] § 3º Antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, o prestador de serviço de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamento deverá, com base nas informações recebidas, consultar sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB sobre os valores a serem segregados e recolhidos, que corresponderão à diferença positiva entre: I - os valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, destacados no documento fiscal eletrônico; e”.

concedidos. Em outros termos, na transparência sobre o custo de financiamento das ações governamentais, favorece-se o debate democrático entre consumidores, eleitores e o poder público (De Oliveira; Lucena, 2024).

A Justiça tributária é outro princípio que, embora já oriente o Sistema Tributário Nacional, a interpretação sustentada pela EC n.º 132/2023 é de garantia de um sistema tributário progressivo que faz com que o encargo financeiro dos tributos seja suportado pelas pessoas que têm a maior capacidade econômica.

Para esse fim, o supramencionado § 4º do art. 145 da CRFB/88 prevê que as alterações tributárias na legislação buscarão atenuar efeitos regressivos. Mesmo que se trate de uma norma programática, ela redireciona o sistema fiscal, criando uma espécie de "princípio da não regressividade".

Como avanço no enfrentamento da regressividade, com respaldo também nos princípios da equidade e eficiência, está o *cashback*, a restituição do tributo para pessoas de baixa renda, em razão de estar embutido no preço das mercadorias adquiridas, previsto nos já citados art. 156-A, § 5º, VIII, e art. 195, § 18, ambos da CRFB/88. O embasamento reside na possibilidade de calibrar a tributação indireta à capacidade contributiva dos indivíduos, em consonância com as funções distributiva e alocativa do Estado e alinhada com as melhores práticas internacionais.

Ao redor do mundo, os diferentes modelos de *cashback* variam em complexidade e eficiência. A literatura sobre o tema aponta, por exemplo, os casos de Singapura e Canadá, além de experiências relevantes observadas em países sul-americanos em desenvolvimento, como Bolívia, Colômbia, Equador e Uruguai (Teodorovicz et al, 2024).

Desses países, destaca-se o Canadá como membro da OCDE, que dispõe do ‘*Goods and Services Tax Credit (GSTC) Mechanism*’ ou Mecanismo de Crédito Tributário de Bens e Serviços, que, em 2023, foi acrescido do benefício denominado ‘*Grocery Rebate*’. O modelo é baseado em transferência periódicas, com valores ajustados de acordo com a renda e o consumo do beneficiário (Teodorovicz et al, 2024).

A bem da verdade, no Brasil, a crítica desse mecanismo se limita na sua restrita abrangência ante do quadro de desigualdade social brasileiro. Isto porque se direciona a famílias de baixíssima renda, faixa inferior à linha da pobreza definida pela Organização das Nações Unidas. Nesse sentido, pondera-se que a linha de corte estabelecida está aquém do necessário

para garantir o mínimo existencial, que deveria ser ao menos baseada no salário-mínimo, ainda que desatualizado¹¹⁸, nos moldes do art. 7º, IV, da CRFB/88¹¹⁹.

A despeito disso, o uso da fatura eletrônica se mostra como uma tecnologia eficiente para operacionalizar esse mecanismo de restituição tributária. A partir da precisão do perfil do beneficiário e do volume de compras efetivamente realizadas, há avanços na consagração da capacidade contributiva. A forma de sua aplicabilidade, minuciada nos arts. 112 a 124 da LC n.º 214/2025, transparecem essa busca por um mecanismo eficiente.

Outra forma de alcançar a justiça fiscal foi a partir da implementação do imposto seletivo no inciso VIII do art. 153 da CRFB/88¹²⁰, principalmente considerando a relação da justiça com sustentabilidade, ou melhor, defesa do meio ambiente, que busca um futuro equilibrado. Com isso, materializa-se a convergência entre garantias constitucionais, como a proteção à saúde e ao meio ambiente, e as ferramentas do direito tributário, mobilizando-o como elemento ativo de mudança comportamental (Andrade, 2024).

A instituição do imposto responde à intensificação de normas e acordos internacionais voltados à sustentabilidade e ao bem-estar social, e nesse ínterim, exemplifica a função extrafiscal do direito tributário, na medida em que o papel central deixa de ser apenas a geração de receita e passa a incidir sobre a mitigação e a internalização de externalidades negativas associadas àquelas atividades (Folloni, 2024). Em outras palavras, apresenta-se como uma solução normativa contida capaz de regular comportamentos econômicos e sociais.

Haja vista seu objetivo específico e direcionado, qual seja, a oneração, como penalização, de operações consideradas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o imposto se restringe a uma função negativa ou sancionatória, afastando qualquer perspectiva de incentivo ou função promocional, e limita seu alcance a setores que poderiam merecer tratamento semelhante (Adamy, 2024).

¹¹⁸ Segundo levantamento do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, o salário-mínimo necessário para cobrir o mínimo vital constitucional deveria ser de R\$ 7.274,43 (julho/2024), valor muito superior ao praticado oficialmente. (Vide DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Pesquisa nacional da cesta básica de alimentos**: Salário-mínimo nominal e necessário. 2025. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 03 ago. 2025.)

¹¹⁹ Art. 7º, IV, da CRFB/88: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário-mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;”.

¹²⁰ Art. 153, VIII, da CRFB/88: “Art. 153. [omissis] VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

Este é um cenário que contrasta com a arquitetura normativa anterior de extrafiscalidade tradicional (Adamy, 2012). Essa conformação constitucional reflete a escolha de política fiscal voltada para a contenção e penalização de riscos específicos, transferindo para outros instrumentos a função de promover práticas favoráveis ao interesse coletivo (Soares, 2001). Nesse viés, o imposto seletivo em nada se confunde com um viés positivo de benefício fiscal, conforme recomendado pela OCDE, mas se aproxima exatamente de um rol restrito dos ‘excises’ comuns em seus países-membros.

Semelhantemente ao quanto previsto no Brasil, a OCDE prevê os tributos que incidem com taxas diferenciadas sobre determinados produtos, como bens não essenciais ou de luxo, bebidas alcoólicas e cigarro, chamados de impostos especiais de consumo ou impostos seletivos (em inglês, ‘excises’). De igual modo, são suportados em qualquer etapa da produção ou distribuição e geralmente são calculados como um valor específico por unidade, com base em características como valor, peso, teor alcoólico ou quantidade do produto, isto considerando as despesas relacionadas à saúde e ao meio ambiente (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Diversos países adotam tributos seletivos com finalidades extrafiscais semelhantes. Na Suécia, impostos elevados sobre tabaco e álcool tiveram impacto inicial na redução do consumo, pois a falha administrativa de fiscalização oportunizou o contrabando e o mercado ilegal. O Canadá, por outro lado, obteve resultados positivos com impostos sobre bebidas açucaradas, reduzindo o consumo e direcionando receitas para programas de saúde pública (Cintra, 2024).

Por último, colocado nesta posição de forma proposital dado ser, concomitantemente, uma convergência e uma discutível peculiaridade, trata-se do alargamento da base de incidência, que, nos termos das diretrizes do IVA, revela-se como o cumprimento do requisito da base ampla do tributo.

No ponto de vista de uma convergência cujo entendimento é mais pacífico, a amplitude da base tributária é demonstrada pela unificação da tributação de bens e serviços, tal qual como funciona nos sistemas tributários mais modernos, o que promove a simplificação e eficiência equivalentes às práticas internacionais.

Aliás, nessa base há a unificação nacional da apuração de créditos e débitos de cada contribuinte, consoante prescreve o art. 156-A, § 4º da CRFB/88¹²¹, o que elimina o acúmulo

¹²¹ Art. 156-A, § 4º, da CRFB/88: “Art. 156-A. [omissis] § 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

de créditos por empresas com estabelecimentos em mais de um Estado, aumentando significativamente a eficiência econômica do sistema. Neste contexto de unificação e ampliação da não-cumulatividade, o Ministério da Fazenda espera o aumento da transparência e da eficiência, com ambiciosas projeções de crescimento do PIB em 20% (Ministério da Fazenda, 2023).

Este é um cenário que corrobora o quanto difundido pela OCDE, isto é, que a tributação sobre o consumo se mostra particularmente eficiente quando aplicada sobre uma base alargada de incidência objetiva. Quanto mais ampla é a base de incidência do imposto, mais abrangente se torna o alcance da tributação, permitindo que todas as operações, sejam elas transmissões de bens ou prestações de serviços, estejam incluídas no campo de incidência do tributo.

É neste ponto que há a base de extensão do tributo se mostra verdadeiramente estendida, o supracitado artigo 4º da Lei Complementar n.º 214/2025 expressamente aduz que a base de cálculo do IBS e do CBS abrange todas as operações onerosas com bens, serviços e direitos, incluindo operações de importação, sendo irrelevante a sua respectiva natureza material ou imaterial.

A uniformização se mostra como um dos principais instrumentos adotados para combater a chamada guerra fiscal, que historicamente se manifestava na explicitada multiplicidade de alíquotas, principalmente de ICMS e ISS, e em diferentes mecanismos de redução da carga tributária entre os entes federativos¹²². A abrangência elimina distinções setoriais e assegura uniformidade na incidência tributária sobre as atividades varejistas, promovendo maior simplicidade, transparência e até mesmo segurança jurídica.

Vale destacar que o setor de serviços e bens digitais emprega poucos insumos que geram direito a crédito fiscal, tendo a folha de pagamento como seu principal custo, a qual não possibilita o aproveitamento de créditos. No entanto, assim como a não-cumulatividade, o benefício do crédito fiscal não é, isoladamente, algo que deva ser considerado positivo ou negativo para um sistema tributário que almeje a busca pelo sistema economicamente neutro (Fiorindo, 2025).

Assim, é legítimo o crédito fiscal que, ao garantir a não cumulatividade, promove a neutralidade, e indesejável o crédito que ultrapassa ou fica aquém do necessário para essa não cumulatividade, pois compromete a neutralidade. Tanto o crédito insuficiente quanto o excesso

¹²² Sobre a questão, menciona-se que a existência de regimes de tributação distintos, como o Lucro Presumido e o Lucro Real, impacta diretamente a alíquota efetiva paga pelas empresas. Por exemplo, uma empresa enquadrada no regime de Lucro Presumido recolhe PIS/Cofins pelo regime cumulativo à alíquota de 3,65%, mas sem direito à recuperação de créditos, enquanto uma empresa do Lucro Real, sujeita ao regime não cumulativo, recolhe PIS/Cofins à alíquota de 9,25%, porém com direito à apropriação de créditos.

prejudicam a neutralidade, já que impedem que o imposto seja aplicado com a mesma alíquota em todas as etapas da cadeia produtiva, resultando em uma tributação desigual dos bens e serviços (Fiorindo, 2025).

No Brasil, o estudo da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (2020) mostrou que a participação do setor terciário no Produto Interno Bruto passou de 55,7% em 1947 para 74% em 2020, enquanto a participação do comércio caiu de 16,3% para 13,7% no mesmo período. Dados mais recentes do IPEA, de dezembro de 2023, revelam que o crescimento do setor de serviços foi o maior responsável pelo aumento do PIB, explicando quase a metade da expansão no acumulado do ano (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2023).

Aliás, a expansão dos serviços atingiu o ápice no contexto da economia digital. O setor de serviços de tecnologia da informação registrou alta anual de 5,2% e, entre fevereiro de 2020 e julho de 2023, atingiu o impressionante crescimento de 61,5% (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2023).

Dessa forma, a inclusão dos serviços no regime não-cumulativo do IVA coincide com o aumento da participação desse setor na economia do país. Esse processo é chamado de “servicificação da economia”, um fenômeno que envolve a oferta de acesso a bens por meio da contratação de serviços, como aplicativos de transporte, entrega de alimentos, *streaming*, além da oferta de serviços-meio para outras empresas (Fiorindo, 2025). Aliás, mencione-se que os serviços são geralmente associados a alta elasticidade renda, de modo que ao serem incluídos na base do IVA, melhora-se sua equidade vertical.

Inclusive, a ampliação da base tributária possibilita também diminuir a carga tributária excessiva, favorecendo um funcionamento mais eficiente do mercado. Segundo a chamada Regra de *Ramsey*, seria viável reduzir o peso excessivo do imposto e, assim, mitigar os efeitos negativos sobre a eficiência do mercado ao concentrar a tributação em bases de consumo mais inelásticas (Chiarelli, 2024).

Isso significa que, ao incidir sobre bens e serviços cuja demanda não se altera significativamente diante de variações de preço, o imposto reduz a probabilidade de substituição de comportamentos por parte dos consumidores. Contudo, é imprescindível compatibilizar essa busca por eficiência com o princípio da equidade, pois determinados grupos de consumidores podem apresentar comportamento inelástico justamente por se tratar de bens essenciais, como medicamentos, água e alimentos básicos, dos quais não podem prescindir (Chiarelli, 2024).

Sob o prisma sistemático, é relevante observar que, nos termos do art. 156-A, § 8º, da CRFB/88¹²³, o constituinte não atribuiu um conceito restritivo ou taxativo sobre operações de serviço no contexto do IVA Dual, linha consequentemente seguida pela legislação complementar, nos §§ 2º e 3º do art. 4º. Aliás, no art. 5º, § 7º, da LC n.º 214/2025¹²⁴ há uma abertura que reflete uma adesão explícita à flexibilidade da prática internacional, possibilitando ao legislador ordinário amplo espaço de conformação normativa, o que permite adaptações à evolução das relações sociais e econômicas, ou seja, evita o engessamento histórico (Mello; Laurentiis, 2024).

Não se pondera ser mera coincidência que os princípios norteadores da tributação do consumo brasileira são todos mencionados pela OCDE em seu comitê fiscal, inclusive nas próprias Diretrizes do IVA. De forma proposital, ou não, é inegável que há um escancaramento à política internacional das intenções do delineamento da tributação brasileira, inclusive para fins diplomáticos, o que leva a discussão da existência de um processo de harmonização fiscal. Ocorre que, é neste cenário que se observam as peculiaridades que trazem consigo críticas ao novo modelo tributário, sendo essas, possíveis óbices à conclusão da harmonização com o quanto pretendido pela Organização Econômica.

3.2.2 A relação da base ampla com a alíquota uniforme

A ordem jurídica brasileira não permite que, com a finalidade de a tributação ser eficiente acabe sendo injusta. Há muito já se considerava que, embora o IVA representasse um modelo eficiente para a tributação do consumo, sua implantação eficaz no Brasil exigiria adaptações em função das particularidades federativas e da estrutura da economia nacional (Moreira, 2023).

Como já introduzido no início da pesquisa, o conceito de "IVA moderno" foi consolidado na literatura econômica a partir de obra publicada pelo Fundo Monetário Internacional, sendo empregado para designar um imposto simples, com uma base ampliada, dotado de boas características econômicas e elevado potencial arrecadatório (Varsano, 2014).

¹²³ Art. 156-A, § 8º, da CRFB/88: “Art. 156-A [omissis] § 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.”

¹²⁴ Art. 5º, § 7º, da LC n.º 214/2025: “Art 5º [omissis] § 7º O regulamento poderá flexibilizar a exigência de verificação do valor de mercado de que trata o inciso IV do *caput* deste artigo nas operações entre partes relacionadas, desde que essas operações não estejam sujeitas a vedação à apropriação de créditos, no âmbito de programas de conformidade fiscal.”

Assim, em um modelo *Rawlsiano* ideal, a tributação do consumo teria de ser meramente proporcional, voltada estritamente à arrecadação sem considerar critérios como a capacidade contributiva. Desse modo, a crítica e empecilho à conclusão de um IVA que respeita o mínimo padrão da OCDE é que toda e qualquer manutenção do viés da extrafiscalidade se mostra como uma exceção ao princípio da neutralidade, tido como suposta meta suprema (Moreira; Sena, 2016).

Julga-se que a unificação dos impostos não inviabilizou que houvesse a configuração de uma nova multiplicidade de regimes diferenciados, específicos e favorecidos, o que também compromete a neutralidade do sistema, pois nas alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, afastou-se a aplicação da não cumulatividade. Ao fim, observa-se que o debate sempre retorna a controvérsia dos regimes diferenciados e as alíquotas reduzidas, também críticas como empecilhos à concretização da verificação de uma base ampla.

Como exemplos efetivos disso, estaria a instituição de regime fiscal favorável para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono, garantindo-lhes tributação inferior à dos combustíveis fósseis para assegurar vantagem competitiva¹²⁵. Semelhantemente, a desoneração na aquisição de bens de capital pelos contribuintes, possibilitando, por exemplo, a concessão de crédito integral e imediato do imposto, o diferimento ou até mesmo a redução total das alíquotas¹²⁶, aplicáveis até mesmo a regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação, é considerada como mais uma mitigação ao princípio da neutralidade¹²⁷ (Brasil, 2025).

Ao compreender que a busca por uniformidade no tratamento tributário visa a simplificação do sistema diante da atual multiplicidade de microsistemas normativos, apregoa-se que não se trata apenas de reduzir o número de tributos, mas também de eliminar a diversidade de formas de apuração, sendo essa identificada como uma complexidade que é fonte

¹²⁵ Exposto no art. 225, § 1º, VIII, da CRFB/88, e prevista no art. 175 da LC n.º 214/25, *in verbis*: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: [...] VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023); Art. 175. Fica assegurada aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, de forma a garantir o diferencial competitivo estabelecido no inciso VIII do § 1º do art. 225 da Constituição Federal.”.

¹²⁶ A autorização é permitida no texto constitucional, no art. 156-A, §5º, V, VI, da CRFB/88, e as hipóteses poderão ser definidas em Ato conjunto do Poder Executivo da União e do Comitê Gestor do IBS, nos termos do arts. 108-111 da LC n.º 214/25.

¹²⁷ Cf. arts. 99-103 da LC n.º 214/25.

de litígios (De Santi et al., 2019). Nesse contexto surge o ideal da alíquota única, também chamada de alíquota uniforme, sendo esse o mecanismo que corresponde a base ampla em seu máximo.

Os ganhos de uma alíquota uniforme estariam conectados à simplificação do sistema, à promoção da isonomia quanto a evitar distorções comportamentais por parte dos contribuintes, e à eliminação de discussões técnicas persistentes sobre a classificação entre bens e serviços que alimentam o contencioso administrativo e judiciário tributário (De Santi et al., 2019). Somente nessa perspectiva a tributação do consumo poderia assumir uma posição centralizada na garantia da arrecadação adequada.

Ocorre que, este é um cenário que se olvida completamente da preexistência de desigualdades socioeconômicas que devem ser diminuídas por meio de instrumentos tributários. Aliás, após a instituição do Estado de bem-estar social, a tributação pode e deve ser usada como um meio de que o Estado intervém na sociedade para assegurar a dignidade de seus cidadãos, e moldar e incentivar comportamentos.

Na prática, somente o Chile é um país membro da OCDE que adota a tributação do consumo de forma estritamente proporcional, mediante a aplicação de uma alíquota única, como revela o levantamento da organização (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a) a seguir detalhado. Essa constatação evidencia que a experiência internacional aponta para a adoção de modelos mais complexos e multifuncionais, capazes de conciliar eficiência arrecadatória, regulação e redistribuição. A complexidade em si não pode ser completamente eliminada – trata-se de incontáveis transações realizadas por milhões de pessoas por meio de cadeias produtivas que conectam milhares de empresas – ela pode e deve ser administrada (Greco; Rocha, 2024).

A realidade política e social do Brasil levou à previsão de diferentes alíquotas e regimes especiais, com justificativas de proteção a setores sensíveis, promoção de justiça social e estímulo a atividades estratégicas. Como ocorre globalmente, as peculiaridades do IVA brasileiro são justificadas por razões sociais e econômicas, e a forma em que implementada não compromete os objetivos centrais da reforma similares aos da OCDE: neutralidade, simplicidade, base ampla e eficiência. Até porque, não se trata de uma multiplicidade infindável de exceções que culmina em complexidade operacional, eleva custos de conformidade e dificulta a fiscalização.

Sob o ponto de vista teórico, os princípios da OCDE são amplamente aceitos, contudo, isso não significa que não se observam controvérsias quanto a sua implementação (Hellerstein, 2023). Desta forma, muito embora seja um desvio do conceito básico de IVA, todos os países

da OCDE que operam o IVA aplicam ao menos uma redução de alíquota que, inclusive, não se confundem como isenções, as quais são encaradas apartadamente, de mesma forma que ocorre com a análise do imposto seletivo e dos regimes simplificados oportunizados aos que não atingem o limite obrigatório para registro no IVA.

Isto porque as isenções não necessariamente significam ausência de tributação. Na isenção, o fornecedor não cobra IVA sobre suas saídas e, assim, não tem direito de recuperar o IVA incidente sobre seus respectivos insumos. Em alguns países, a isenção é chamada de "tributação dos insumos" para indicar que o fornecimento não está livre de IVA, mas que está "oculto" no preço do fornecimento isento (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Portanto, independentemente de as alíquotas diferenciadas e as isenções não representarem uma política ideal de IVA, a prática revela uma aceitação não implícita, nas entrelinhas, mas notadamente expressa, da prerrogativa dos governos de se desviarem de um princípio teoricamente estabelecido como fundamental. Esse é um ponto de atenção relevantíssimo nas diretrizes, pois nesse afastamento da norma teórica ideal é de onde se revela seu caráter de *'soft law'*, ainda que operando dentro do universo do *'hard law'* (Hellerstein, 2023). Neste contexto, em razão das diretrizes da OCDE serem principiológicas, persiste uma liberdade para que os Estados possam adaptá-las às suas peculiaridades institucionais e de desenvolvimento.

3.2.3 A realidade do IVA nos países-membros da OCDE

Apesar da popularidade do IVA, atualmente adotado por 175 países do mundo, o qual inclui grande parcela das economias desenvolvidas e em desenvolvimento, dentre esses, 37 países da OCDE, existem muitas variações no modo como o imposto é implementado. As principais diferenças residem nas alíquotas, na repartição de competências e na média de impostos cobrados por um governo.

Inclusive, é um engano pensar que o tratamento tributário favorecido se limita aos países em desenvolvimento. Na Europa, vários países operam sistemas que, além de terem uma isenção ampla, existem alíquotas reduzidas ou até mesmo fixas a determinado setor econômico (International Monetary Fund, 2020).

Ainda que de forma mais imperativa, mesmo na União Europeia, cujas leis nacionais que regulam o IVA devem respeitar o disposto na Diretiva da União Europeia 2006/112 sobre

o IVA, modernizadas em 2022, há ressalva quanto ao poder de complementá-la em tudo o que não esteja regulado por ela, ante ao princípio da subsidiariedade (Gallardo, 2023).

Seja dito de passagem, em relatório publicado pela própria OCDE, admite-se que, embora os regimes diferenciados para determinados bens e serviços não sejam as estratégias mais eficazes para atingir objetivos de política pública, consoante seus estudos, trata-se de uma prática comum nos países membros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a), o que não ocorre à toa. A tributação sobre o consumo adquire múltiplas finalidades, ganhando especial destaque sua função redistributiva, operacionalizada, em regra, pela tributação diferenciada dos bens de consumo conforme seu grau de essencialidade.

De forma geral, as alíquotas do IVA variam de forma significativa entre os países. Em uma análise regional dentre os países da OCDE, os países da Oceania têm as médias mais baixas, sendo o oposto dos países da Europa, com as alíquotas mais altas, cujas médias excedem a média mundial, mesmo os IVAs mais modernos. A média da alíquota IVA nos países da União Europeia que estão na OCDE (22 países de um total de 27) está em quase 22%, na OCDE gira em torno de 19%.

Há países que destoam do padrão, como a Suíça em 8,1% e o Canadá com 5%, todavia, neste trabalho da OCDE, no qual se encontrou um estudo completo sobre o IVA aplicado em seus países-membros, nota-se que, em países como o Canadá, em que há um IVA dual, houve a consideração tão somente do IVA federal, pois o IVA das províncias varia, podendo chegar a uma média de 15% – semelhantemente ao quanto ocorrerá no Brasil.

Aos países da União Europeia, expressamente se autoriza aos estados-membros aplicar no máximo duas alíquotas reduzidas de pelo menos 5%; uma alíquota super-reduzida abaixo de 5%; e uma alíquota zero para produtos que atendam necessidades básicas, como alimentos, medicamentos e produtos farmacêuticos, e bens e serviços sustentáveis, todos listados no anexo III da Diretiva. Frise-se que essa isenção não retira o direito à dedução do IVA sobre insumos (European Commission, 2024). Essas reduções não obstam o reconhecimento de um IVA conforme preconiza a OCDE.

Como mencionado, com exceção do Chile, todos os países da OCDE operam em sistemas de IVA que aplicam uma ou mais alíquotas reduzidas de IVA a bens e serviços com algum objetivo redistributivo ou social (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a), considerando a alíquota zero como uma hipótese de redução. O IMF (2020) enumera que, entre exemplos de objetivos socioeconômicos, geralmente se levantam: a redistribuição de renda; o desenvolvimento da economia; a promoção de investimentos; o

controle ou gestão de preços; a proteção dos produtos nacionais diante de produtos importados; e a promoção da competitividade.

Considerando-se, portanto, desejável aliviar o peso do imposto sobre bens e serviços essenciais que representam uma parcela maior dos gastos de família de baixa renda (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a), a maioria das reduções abrange setores considerados socialmente essenciais, em áreas de saúde e educação, por exemplo (Thomas, 2024), em que pese não se restrinjam a esses setores.

Nos termos do estudo promovido pela Copenhagen Economics (2007), as reduções cuidadosamente planejadas nas alíquotas do IVA, podem, por diversas razões, contribuir para o aumento do bem-estar tanto dos Estados-Membros quanto da coletividade. Essa afirmação destaca a relevância de políticas tributárias que considerem não apenas a arrecadação, mas também os impactos sociais e econômicos decorrentes da estruturação das alíquotas.

Portanto, ao longo que se pretende demonstrar a ampla existência de regimes diferenciados nos países membros da OCDE, observar-se-á, também, a exposição do reconhecimento da literatura internacional sobre os casos em que a diferenciação de alíquotas efetivamente contribui para a eficiência econômica (Abramovsk et al, 2017).

Desse modo, de forma majoritária, 31 dos 38 países da OCDE aplicam uma alíquota reduzida a produtos alimentícios básicos adquiridos para consumo domiciliar, sob a justificativa redistributiva, tal como ocorre na desoneração da cesta básica no Brasil¹²⁸. São exceções o Chile, Dinamarca, Estônia, Coreia, Lituânia e Nova Zelândia, onde estão sujeitos à alíquota padrão (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Sob a mesma premissa, 31 de 38 países da OCDE aplicam redução de alíquota a produtos relacionados à saúde ou higiene, como medicamentos, fornecimento de água, tendência parcialmente seguida pelo Brasil¹²⁹, e ainda, em um número menor, para serviços de coleta de lixo e esgoto, e vestimentas infantis. São exceções o Chile, Dinamarca, Israel, Japão, Coreia e Nova Zelândia (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Existe um número crescente de países que passaram também a aplicar redutores para produtos de higiene feminina (Thomas, 2024), e a equipamentos específicos para PcD

¹²⁸ Art. 125, *caput*, da LC n.º 214/25: “Art. 125. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.”

¹²⁹ Art. 128, II, III, IV, e VII, da LC n.º 214/25: “Art. 128. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com: [...] II - serviços de saúde; III - dispositivos médicos; IV - dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; [...] VII - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;”.

(Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a), o que também pôde ser visto na legislação complementar n.º 214/2025, inclusive com redução total da alíquota¹³⁰.

Nesses casos até então expostos, é nítido que a adoção de alíquotas diferenciadas está relacionada à promoção de distribuição e igualdade. Diante do elevado grau de desigualdade social no Brasil, esse aspecto assume importância ainda maior, pois é essencial proteger os segmentos mais vulneráveis da população e enfrentar o desafio da desigualdade, nos termos do comando constitucional.

Com isso, os bens que se enquadram nessa categoria são aqueles indispensáveis à sobrevivência, e uma vida digna. Para que sejam candidatos a alíquotas reduzidas, além de essenciais, o consumo desses bens deve representar uma parcela significativa do orçamento das famílias de menor renda, preferencialmente uma fração menos expressiva do orçamento das famílias de maior renda (Pessôa, 2024).

Corroborando esse argumento, em relatório do consórcio liderado pelo *Institute for Fiscal Studies*, instituto de pesquisa econômica do Reino Unido, para a Comissão Europeia demonstrou que, em nove países analisados, as alíquotas zero e reduzidas, consideradas em conjunto, diminuiriam a proporção do gasto com IVA para as famílias mais pobres em maior medida do que para as famílias mais ricas (Comissão Europeia, 2011).

Nesse mesmo sentido, estudo da OCDE em parceria com o Instituto Coreano de Finança Pública conclui que a maioria das alíquotas reduzidas introduzidas com objetivo redistributivo, como para alimentos, fornecimento de água e produtos energéticos, realmente produz o efeito progressivo esperado (Organisation for Economic Co-operation and Development; Korea Institute of Public Finance, 2014).

De forma majoritária, os países também se utilizam de alíquotas reduzidas com finalidade extrafiscal de incentivar o consumo de bens e serviços com benefícios sociais e culturais, como livros, revistas, espetáculos, cinemas em 30 de 38 países, e em 27 desses países a redução se estende às publicações em formato eletrônico (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Sob a mesma premissa, aplicam-se redutores a cinema, teatro, shows, museus, eventos esportivos e zoológicos (Thomas, 2024). Em um menor número, 8 países reduzem IVA para o acesso a instalações esportivas (Organisation for Economic Co-

¹³⁰ Art. 128, VI, da LC n.º 214/25: “Art. 128 [omissis] VI - alimentos destinados ao consumo humano;”. Art. 143, II, IV, VI, da LC n.º 214/25: “Art. 143. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com os seguintes bens e serviços: [...] II - dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; [...] IV - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; [...] VI - automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista;”.

operation and Development, 2024a). Em comparativo, no Brasil, os livros e jornais permanecem isentos de impostos, nos termos da imunidade constitucional, e há regime diferenciado para as artes e cultura¹³¹.

Alíquotas reduzidas de IVA também são utilizadas para promover a sustentabilidade ambiental. Assim, em 14 países há reduções de IVA, permanentes ou temporárias, a bens e serviços ambientalmente benéficos, como produtos associados à geração de energia limpa ou de baixo carbono, como veículos elétricos, sistemas de painéis solares e turbinas de vento, entre outros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Neste mesmo viés, a reforma brasileira previu tributação inferior e possibilidade de graduação conforme critérios de sustentabilidade ambiental¹³².

Nessas hipóteses ora relacionadas, no tocante à cultura e à sustentabilidade, há o argumento em favor das alíquotas diferenciadas refere-se aos chamados ‘bens que têm mérito’. As escolhas dos indivíduos no mercado refletem suas percepções sobre o que lhes é benéfico, mas, em muitos casos, o consumo e a produção de determinados bens podem gerar benefícios para a sociedade e para o próprio consumidor em medida superior àquela que ele consegue perceber (Pessôa, 2024).

Identificam-se tanto externalidades quanto internalidades positivas. As externalidades ocorrem quando o consumo de um bem traz benefícios à coletividade que não são plenamente considerados pelo consumidor individual. Já as internalidades dizem respeito à subestimação, por parte do próprio comprador, dos benefícios pessoais advindos da aquisição de certos bens (Pessôa, 2024). Em função desses fatores, os consumidores tendem a consumir menos do que o nível socialmente ótimo desses bens e serviços, e a redução do imposto sobre eles busca corrigir essa distorção (Comissão Europeia, 2011).

A diferenciação de alíquotas também é utilizada para apoiar setores da economia, sendo o turismo um setor beneficiado, de modo que em 26 países há redução de alíquotas no serviço

¹³¹ Art. 150, VI, d, da CRFB/88: “Art. 150 [omissis] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” Art. 128, X, XI, XII da LC n.º 214/25: “Art. 128 [omissis] X - produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; XI - comunicação institucional; XII - atividades desportivas;”.

¹³² Art. 175, *caput* e § 1º da LC n.º 214/25: “Art. 175 Fica assegurada aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, de forma a garantir o diferencial competitivo estabelecido no inciso VIII do § 1º do art. 225 da Constituição Federal. § 1º As alíquotas do IBS e da CBS relativas aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono não poderão ser inferiores a 40% (quarenta por cento) e não poderão exceder a 90% (noventa por cento) das alíquotas incidentes sobre os respectivos combustíveis fósseis comparados.” Art. 421, *caput*, da LC n.º 214/25: “As alíquotas do Imposto Seletivo aplicáveis às aeronaves e embarcações classificadas nos códigos da NCM/SH relacionados no Anexo XVII serão estabelecidas em lei ordinária e poderão ser graduadas conforme critérios de sustentabilidade ambiental nos termos da lei ordinária.”

de hospedagem, e em 17 países no serviço de restaurantes. No Brasil, a esses setores foram estabelecidos regimes específicos de tributação¹³³.

De mesmo modo, o agronegócio tem sido tradicionalmente sujeito a regimes especiais de IVA e isenções em muitos países. Em 20 países da OCDE há redução de alíquota sobre insumos agrícolas, o que não poderia ser nenhum pouco diferente de ser previsto pela reforma¹³⁴, principalmente considerando o alto valor que o agronegócio representa no PIB brasileiro¹³⁵. Inclusive, Portugal adotou uma isenção temporária sobre determinados produtos entre abril de 2022 e dezembro de 2024 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Alguns países introduzem redutores em serviços que são substitutivos de tarefas domésticas, com a finalidade também extrafiscal de incentivar o emprego, como serviços de reparo, limpeza doméstica e salão de beleza (Thomas, 2024). Nessas situações, justifica-se a diferenciação de alíquotas por razões de eficiência. Para essa conclusão, reconhece-se que há uma diferenciação causada pela tributação: quando o serviço é contratado de terceiros, incide tributo; quando realizado pelo próprio indivíduo, em “Do It Yourself” (DIY), em português, “faça você mesmo”, não há incidência (Pessoa, 2024).

Por exemplo, preparar comida em casa não é tributado, enquanto refeições em restaurantes são. Essa diferença pode induzir as pessoas a optarem pelo preparo doméstico, mesmo que, do ponto de vista da eficiência do sistema, essa não seja a melhor escolha, pois no DIY pode levar indivíduos altamente produtivos a realizarem tarefas para as quais não são especializados, gerando ineficiência econômica (Copenhagen Economics, 2007).

Se profissionais especializados acabam dedicando horas ao trabalho adquirido por meio de serviços em casa, a economia perde em eficiência. Por isso, o relatório apresentado à Comissão Europeia (Copenhagen Economics, 2007) conclui que, em tais situações, a adoção de alíquotas diferenciadas para esses serviços poderia aumentar a eficiência econômica,

¹³³ Art. 156-A, § 6, IV, CRFB/88: “Art. 156-A [omissis] § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: [...] V - serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)” e Capítulo VII e VIII da LC n.º 214/25.

¹³⁴ Art. 128, VIII e IX da LC n.º 214/25: “Art. 128. [omissis] VII - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda [...] IX - insumos agropecuários e aquícolas;”.

¹³⁵ Em junho de 2025, com apoio financeiro da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA Esalq/USP), ao considerar o desempenho geral da economia brasileira, calculou que o PIB do agronegócio pode representar 29,4% do PIB do Brasil em 2025, aumento considerável em relação aos 23,5% observados em 2024. (Vide CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA. CT PIB do agro. 17 jun. 2025. Disponível em: <https://www.cepea.org.br/upload/kceditor/files/ct-pib-do-agro-17jun25.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2025).

desestimulando o trabalho DIY. O Brasil considerou a aplicação desses conceitos de forma inversa, de modo que ofereceu redução de alíquota às profissões regulamentadas, desde que a prestação de serviço esteja vinculada à habilitação profissional e sob fiscalização de conselho de classe¹³⁶.

Além disso, a maioria dos países da OCDE aplica restrições à dedução do IVA sobre insumos para certos bens e serviços devido à sua natureza, com o intuito de evitar o ônus administrativo de fiscalizar o uso real e reduzir o risco de abuso, como ocorre na utilização de automóveis (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Por isso, com fins sociais, alíquotas reduzidas de IVA se aplicam a serviços de transporte de passageiros em 22 dos 38 países membros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). De forma semelhante, o Brasil passou a proporcionar um regime específico com redução de alíquota para transportes coletivos¹³⁷, considerando que, se público, na verdade é isento de tributação¹³⁸.

O fornecimento de bens e serviços relacionados à construção, venda, aluguel, reforma privada ou social também está sujeito a reduções em 14 países, de certa forma aderido pelo Brasil no estabelecimento de regime específico às operações imobiliárias¹³⁹. Também em 14 países, todos membros da União Europeia, há redução de alíquota a itens produzidos por pintores, escultores e escritores, em particular (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Diante do forte aumento dos preços da energia a partir de 2021 e da dificuldade para consumidores e empresas reduzirem drasticamente seu consumo de energia no curto ou médio prazo, os governos responderam com medidas diversas, dentre as quais, reduções das alíquotas do IVA, na maioria das vezes anunciadas como medidas temporárias (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

¹³⁶ Art. 127, incisos I a XVIII da LC n.º 214/25: “Art. 127. Ficam reduzidas em 30% (trinta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços pelos seguintes profissionais, que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional: I - administradores; II - advogados; III - arquitetos e urbanistas; IV - assistentes sociais; V - bibliotecários; VI - biólogos; VII - contabilistas; VIII - economistas; IX - economistas domésticos; X - profissionais de educação física; XI - engenheiros e agrônomos; XII - estatísticos; XIII - médicos veterinários e zootecnistas; XIV - museólogos; XV - químicos; XVI - profissionais de relações públicas; XVII - técnicos industriais; e XVIII - técnicos agrícolas.”.

¹³⁷ Capítulo VII, Seção III da LC n.º 214/25.

¹³⁸ Art. 157, *caput*, da LC n.º 214/25: “Art. 157. Fica isento do IBS e da CBS o fornecimento de serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, sob regime de autorização, permissão ou concessão pública.”.

¹³⁹ Capítulo V da LC n.º 214/25.

De forma geral, considerando somente os membros da OCDE, os países do continente europeu aplicam de 2 a 4 alíquotas diferenciadas, para além da alíquota-padrão e das isenções, variando de 20% até 100% de redução. Por sua vez, desconsiderando somente as hipóteses de isenção, os países da América, retirando o EUA e o Chile como membros, variam com um total de 2 a 5 alíquotas, os países da Ásia, totalizam 2 a 4 alíquotas, e os países da Oceania convergem na previsão de 2 alíquotas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em alguns países como Áustria, Canadá, França, Grécia, Portugal e Espanha, existem alíquotas diferenciadas direcionadas a determinadas regiões, semelhantemente ao que ocorre no Brasil no regime favorecido da Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio. Desses países, destaca-se que na França é possível observar a adição de mais 5 alíquotas diferenciadas na ilha de Corsica, e na Suécia, além das 3 alíquotas reduzidas concedidas de forma geral, existem 14 alíquotas diferenciadas aplicadas regionalmente (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a).

Em comparativo, o Brasil conta, para além de sua alíquota-padrão, com os regimes diferenciados com reduções de 30%, 60%, e alíquota zero, ou seja, totalizam 3 alíquotas diferenciadas. Considerando a existência dos regimes específicos, adicionam-se mais 2 possibilidades de redução, de 40% e 70%. Acrescentando-se os regimes favorecidos, que contam com reduções total de alíquotas, repetem-se as mesmas possibilidades de redução a zero, e adicionam-se hipóteses de crédito presumido, que no caso do IVA federal (CBS) são 6%, 2% e alíquota zero – já do IBS são 7,5% e 13%. Em uma contagem máxima, retirando a repetição da alíquota zero, contabiliza-se um total de 10 alíquotas, sendo 6 aplicáveis em todo território nacional, e 4 regionais.

Por sua vez, existem isenções com base em costumes, como ocorre com a locação de bens imóveis e o fornecimento de terrenos e edifícios, e na visualização da incidência de impostos específicos, por exemplo, propriedade, seguros, serviços financeiros (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024a). Por razões de praticidade, em todos os países da OCDE, a maioria ou todos os serviços financeiros e de seguro são isentos em virtude da dificuldade em determinar a margem apropriada de aplicação do IVA (Thomas, 2024).

Observe-se que nenhum desses setores foram isentos de tributação na reforma tributária brasileira, mas, noutro lado, previu-se regimes específicos de incidência de IBS e CBS, a despeito da incidência de impostos como IOF. É por isso que se reitera que a aplicação prática dos princípios da Organização Econômica depende de fatores institucionais, políticos e sociais, devendo ser avaliada à luz das especificidades de cada país.

Ao notar que o Brasil deu preferência para alíquotas reduzidas e não isenções, é de se perceber que acolhe o quanto estudado pelo IMF (2020), o qual avaliou que as isenções tendem a ser proliferadas pois os setores isentos passam a querer que seus fornecedores também sejam isentos, e por sucedâneo, outros setores fazem lobby para obter tratamento igual. Porém, ainda assim afere que, um número limitado de isenções, desde que bem definidas, é uma medida bastante comum por motivos políticos e práticos.

Aliás, a imunidade tributária sobre exportações no IVA não representa uma concessão discricionária do Estado, mas sim uma exigência decorrente da própria estrutura do direito tributário internacional e da soberania fiscal dos Estados e assegurar a competitividade das exportações nacionais no cenário global (Bevilacqua, 2018).

Deste modo, conquanto o enunciado por alguns autores de que não há precedentes em outros países da OCDE para o uso do IVA como instrumento de política setorial ou regional, sendo sua natureza marcadamente fiscal e arrecadatória, a função extrafiscal de influenciar o comportamento dos consumidores, ou de somente proteger setores econômicos, e garantir dignidade e mínimo existencial aos seus nacionais e habitantes, é reiteradamente observada.

3.3 AS DISTORÇÕES NECESSÁRIAS NO PROCESSO DA HARMONIZAÇÃO

Em um mundo globalizado com as economias universalizadas, advém a necessidade de utilização de mecanismos para a compatibilização do mosaico de sistemas tributários, por meio da adaptação das estruturas tradicionais à dinâmica do movimento global de capitais, do multilateralismo e do processo de integração econômica (Falcão, 2006). Nesse contexto, a realidade nacional é, gradativamente, mais e mais influenciada por contingências externas, impondo transformações com vistas a proporcionar um ambiente jurídico propício à expansão dos negócios e à consolidação de processos de integração (Teodorovicz, 2017).

Tal processo de influência externa se revela quase inescapável, pois, independentemente de a nação adotar um sistema constitucional rígido ou flexível, há uma tendência inevitável de que seu ordenamento sofra influências externas, uma vez que o contexto internacional impede o isolamento comercial (Teodorovicz, 2017). Consequentemente, no momento em que o Direito Tributário passa a ser intrinsecamente internacionalizado, torna-se incontestável a influência exterior na configuração dos impostos e, por extensão, nos princípios orientadores da produção legislativa tributária.

Um exemplo paradigmático dessa dinâmica é observado no IVA. Embora tenha nascido dentro da União Europeia, o IVA foi rapidamente adotado por diversos países fora do bloco

econômico. Nessa linha, Ricardo Lobo Torres (2005c) destaca que a adoção do IVA se fundamentou em dois argumentos econômicos centrais: primeiro, a desestimulação da integração vertical da economia, o que promove a descentralização e a especialização produtiva; segundo, a facilitação das exportações, uma vez que simplifica o cálculo da carga tributária efetivamente incidente sobre os produtos nacionais e permite a restituição do imposto como incentivo ao comércio internacional, superando as limitações do princípio da territorialidade.

Essa experiência demonstra que a adoção do IVA constitui um exemplo paradigmático de harmonização fiscal, objetivo perseguido pela OCDE enquanto organização econômica internacional, que recomenda o cumprimento de uma série delimitada de programas específicos, como resposta a uma necessidade prática (Shibata, 1967).

Essa perspectiva se alinha com a conceituação teórica desenvolvida por Peggy Musgrave (1967), na qual a harmonização fiscal é encarada como um processo de adaptação dos sistemas tributários em conformidade com determinado conjunto de objetivos econômicos comuns. Assim, a harmonização não é um fim em si mesmo, mas um meio, destinado a possibilitar o alcance dos objetivos de integração.

Nesse sentido, as diretrizes emanadas pela OCDE representam instrumentos auxiliares de harmonização fiscal destinados a possibilitar a coexistência harmônica entre sistemas tributários distintos, promovendo, por meio de eventuais modificações parciais dos sistemas tributários nacionais, a eliminação de distorções competitivas (Sullivan, 1963), e orientando-os na busca pelos ideais de eficiência econômica e integração internacional da organização.

Para compreender adequadamente esse processo harmonizador, torna-se necessário distinguir outros termos de aproximação legislativa que não se confundem: uniformização ou unificação, e compatibilização ou convergência (Teodorovicz, 2017). Essa distinção conceitual é fundamental, uma vez que nas lições de Hugo González Cano (1986) e Claudino Pita (1989), a uniformização corresponde à noção de tornar iguais as legislações relativas a um ou vários institutos tributários, de forma específica; e a compatibilização se refere à aproximação da estrutura dos tributos.

Tal diferenciação teórica ganha relevância prática quando se considera que o sistema tributário não pode deixar de ser visto como um reflexo da estrutura econômica do país e verdadeiro produto histórico, adaptado à psicologia dos contribuintes e às suas condutas econômicas e cívicas. Diante dessa realidade, a uniformização ou compatibilização fiscal se

revela inviável pela existência de divergentes estruturas econômicas e sociais, bem como diferentes condutas psicológicas e sociológicas (Teodorovicz, 2017).

A complexidade da uniformização pode ser ilustrada pela tentativa frustrada ocorrida na Comissão Econômica Europeia (CEE), contida no relatório *Neumark* da Comissão Fiscal e Financeira da Comissão Europeia, criada em 1962, o qual trouxe recomendações sobre a transformação dos impostos cumulativos em impostos de consumo, como o IVA francês (Varsano, 2014).

O referido Relatório pretendia que o IVA excluísse o varejo de sua incidência e adotasse o princípio de origem para o comércio intracomunitário na CEE e o princípio de destino para operações com países terceiros, recomendação essa que não foi integralmente implementada. A uniformização de alíquotas, proposta pelo relatório, nunca foi efetivada devido à restrição à autonomia fiscal dos países membros, resultando em um IVA europeu acabou incluindo o varejo e excluindo pequenos contribuintes, definidos por um limiar de faturamento anual (Varsano, 2014).

Diferentemente, a harmonização ocorre mediante um processo que se realiza através de ajustes legislativos e práticos em prol dos objetivos de integração econômica, eliminando distorções, mas respeitando as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e socioeconômica dos povos, fatores que fundamentam a diversidade inerente aos sistemas tributários (Ribeiro, 1997).

O aspecto distintivo da harmonização tributária reside na possibilidade de os países membros manterem certo grau de flexibilidade para adaptar as normas fiscais às suas necessidades econômicas e políticas, desde que tais adaptações estejam em conformidade com os princípios gerais definidos no âmbito da harmonização (Schmidt, 2009). Em palavras simples, a harmonização consegue ser realizada mediante os limites e as perspectivas individuais de cada nação.

A partir disso, ratifica-se a compreensão de que a OCDE objetiva a harmonização fiscal, e não a uniformização, que buscaria a eliminação total das diferenças na criação de um sistema tributário idêntico em todos os Estados envolvidos, resultando em regras fiscais idênticas em toda uma região ou bloco econômico.

Ressalte-se, o propósito central da harmonização é o estabelecimento de regras fiscais comuns que viabilizem a coexistência de sistemas tributários nacionais distintos, minimizando distorções fiscais e facilitando o comércio e os investimentos entre os países participantes (Torres, 2017). A harmonização não requer, portanto, a uniformização absoluta de todas as normas tributárias, incluindo aquelas relacionadas aos regimes e seus respectivos benefícios.

Essa distinção é fundamental para compreender o processo harmonizador da adoção do modelo de IVA no Brasil.

Ora, o modelo de IVA da OCDE é delineado em prol do crescimento econômico-social do Estado. Com isso, deve-se ter em mente que o desenvolvimento do Estado Social não se limita ao aumento da participação das receitas tributárias em relação ao PIB, mas se estende à ampliação da tributação por meio da instrumentalização extrafiscal dos impostos, como destaca Casalta Nabais (1998). Portanto, a extrafiscalidade representa um mecanismo estratégico do Estado para além da mera arrecadação.

A extrafiscalidade mobiliza o imposto, seja pela majoração, redução ou até mesmo pela não incidência, como mecanismo de efetivação dos propósitos econômicos e sociais que caracterizam o Estado contemporâneo (Nabais, 1998). Dessa conjugação resultam exemplos como a desoneração sobre bens da cesta básica de alimentos, medida que visa assegurar o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, e a alta carga tributária sobre produtos como cigarros e álcool, fundamentada na preservação da saúde pública e da segurança coletiva (Moreira; Sena, 2016).

Tal vocação transformadora encontra respaldo no texto constitucional brasileiro, que estabelece expressamente objetivos fundamentais a serem observados ao longo de todas as normas infraconstitucionais, entre os quais se destaca a meta de garantir o desenvolvimento nacional. Conforme destacado por Eros Grau (2010, p. 218): *"O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário"*.

Trata-se, portanto, de um ideal que supera a simples execução de políticas públicas setoriais e exige a superação do subdesenvolvimento em todas as esferas: econômica, social, cultural, física, científica, ambiental, política, entre outras, compondo o que se denomina desenvolvimento humano completo (De Oliveira; Araújo, 2015).

No âmbito dessa construção, viabiliza-se uma integração regional capaz de materializar planejamentos sérios e comprometidos com as verdadeiras necessidades da sociedade, em oposição a interesses de classes específicas. O Estado, como agente dessa transformação, encontra na promoção do desenvolvimento o caminho para edificar uma sociedade livre, justa e solidária. Neste contexto, a tributação justa e equitativa assume papel central, promovendo a existência concreta de uma Justiça Fiscal destinada a assegurar as condições de subsistência digna dos contribuintes brasileiros (De Oliveira; Araújo, 2015).

É por isso que é imprescindível reconhecer que soluções simplificadoras nem sempre são as mais justas em um país marcado pela desigualdade social, cuja principal preocupação

deve ser a concretização de uma justiça tributária constitucionalmente embasada (Costa, 2019). A construção de uma política fiscal ótima pressupõe a busca de um equilíbrio adequado entre equidade e eficiência, sendo que a definição desse ponto ótimo depende do peso atribuído à equidade nos objetivos do formulador de políticas. A resolução desse compromisso emerge, assim, como fator determinante do desenho final do programa político, delimitando os aspectos que se alinham a cada um dos objetivos (Myles, 2011).

Esse equilíbrio demanda, ainda, que a intervenção estatal em comportamentos de ordem social, econômica e cultural observe os ditames da igualdade de liberdades (Siqueira, 2012). Não compete ao Estado determinar, ampla e irrestritamente, acerca dos padrões de vida que considere apropriados, devendo-se resguardar a autonomia individual como esfera de existência e autodeterminação (Moreira; Sena, 2016). Nessa perspectiva, Tôrres (2003) observa que, por via de regra, as normas tributárias não detém força para condicionar a autonomia privada, dado que não se direcionam primordialmente a tais finalidades.

Diante disso, a coexistência de finalidades fiscais e extrafiscais constitui uma característica inevitável na construção jurídica dos tributos. A ideal atuação extrafiscal do tributo é aquela que, devidamente fundamentada e orientada pelo interesse público, se revela essencial para a promoção de objetivos constitucionais, sem afronta à racionalidade do sistema ou à segurança jurídica. Esse equilíbrio é especialmente delicado no modelo brasileiro, sobretudo quando comparado às diretrizes do modelo de IVA da OCDE.

É nesse cenário que se impõe o debate sobre neutralidade fiscal. Estando geralmente associada como inerente à natureza do IVA, a neutralidade absoluta, de fato, não existe: nem nos impostos que seguem esse modelo, nem em qualquer outra estrutura fiscal. A adoção do imposto sobre o valor agregado, enquanto instrumento de combate à distorção fiscal, representa antes um meio de aproximação ao ideal da neutralidade, com vistas à consecução do mercado comum (Teodorovicz, 2017).

À luz dessas reflexões, ao analisar a adequação do Brasil às políticas fiscais da OCDE, é imprescindível considerar como dentro do escopo de harmonização as inevitáveis adaptações e concessões presentes no modelo nacional, sobretudo no que se refere aos regimes diferenciados, específicos e favorecidos.

Nesse ínterim, vale a pena mencionar um aspecto distintivo da OCDE, é que essa organização não possui um órgão específico de resolução de disputas com poderes judiciais vinculantes como ocorre na OMC, tão somente oferece mecanismos de diálogo e conciliação. Nesse sentido, mediante a inobservância de parâmetros e diretrizes, inexistente a aplicação de sanções ou penalidades.

Rememore-se que o papel da OCDE é promover a cooperação de seus países membros e parceiros, e neste escopo os relatórios, declarações, e convenções tem utilidade prática - o desenvolvimento de boas práticas no âmbito doméstico, e conseqüentemente nas relações internacionais.

Não é demais rememorar que a OCDE fornece recomendações e parâmetros para evitar práticas tributárias prejudiciais, permitindo aos países-membros que mantenham certa margem de discricionariedade na implementação das orientações, em outras palavras, preservando autonomia para adotar políticas fiscais em situações específicas desde que não violem princípios fundamentais da organização.

Quanto à questão de desincentivo aos benefícios fiscais propagado pelas Diretrizes de IVA da OCDE, não se vislumbra um espaço litigioso semelhante ao que ocorreu no âmbito da OMC entre o Brasil e Canadá, no caso Embraer vs. Bombardier, quando os países concederam subsídios incompatíveis com as normas multilaterais, afetando a concorrência internacional.

Na década de 90, depois que a Embraer apresentou ao mercado o Embraer 145, o Canadá sentiu se impelido a defender sua indústria nacional, isto é, o fabricante Bombardier, conglomerado que detinha parte do monopólio das vendas de aeronaves comerciais menores, sob a alegação de que o Brasil violava o artigo 3º do ASMC da OMC¹⁴⁰. Em contrapartida, o Brasil apontou que o Canadá incorria em violação do disposto no artigo 3º, alínea "a", do mesmo acordo (Oikawa; De Oliveira, 2025).

Com isso, após tentativas de solução diplomáticas infrutíferas, em 1998 foram constituídos painéis pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC (OSC)¹⁴¹, um questionando o instrumento brasileiro para financiamento à exportação, o Programa de Financiamento das Exportações (PROEX) do Governo Federal, e o outro sobre três programas canadenses de apoio às exportações¹⁴² (World Trade Organization, 2010).

¹⁴⁰ “Article 3: Except as provided for in the Agreement on Agriculture, the following subsidies as defined in Article 1 shall be prohibited: (a) subsidies that are de facto or de jure linked to export performance, either individually or as part of a set of conditions, including those indicated by way of example in Annex I 5; (b) subsidies tied de facto or de jure to the preferential use of domestic products to the detriment of foreign products, either individually or as part of a set of conditions.”

¹⁴¹ D46 – Brazil: Aircraft Export Financing Program e DS 70: Canada: Measures that affect the export of civil aircraft.

¹⁴² Em determinadas situações, o PROEX tinha o potencial de equalizar os juros do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), e assim, reduzia a taxa efetiva de juros à níveis abaixo daqueles praticados nos mercados internacionais. Por sua vez, o Canadá possui programas de incentivos fiscais, sendo esses o Canadá Account, o Technology Partnership Canadá e alguns financiamentos do banco canadense de créditos a exportações – o Export Development Canada (Serrador Neto, 2007).

Como resultado da primeira rodada de Painéis¹⁴³, ocorreu uma dupla condenação. Assim, em janeiro de 2001, houve a interrupção dos programas canadenses e a reformulação do PROEX brasileiro, porém o Brasil foi condenado a fazer compensações comerciais ou se submeter a retaliações canadenses em razão da não retirada imediata dos subsídios das aeronaves entregues no âmbito do PROEX – o que, na perspectiva do governo brasileiro, não seria possível diante de inviável quebra de contrato (Serrador Neto, 2007).

Entretanto, o Canadá buscou mais subsídios do governo canadense para disputar e conseguir realizar a venda de 150 aeronaves à empresa Air Wisconsin. Tal situação provocou nova rodada de painéis no OSC, que consideraram o PROEX conforme às regras da OMC e condenaram os financiamentos às exportações canadenses, autorizando retaliações comerciais brasileiras contra o Canadá (Serrador Neto, 2007).

Uma vez que esse cenário não era economicamente positivo a nenhum país, as discussões foram reiniciadas no plano diplomático com o objetivo de se desenvolver um acordo bilateral, o que não avançou e foi substituído pelas negociações de revisão do entendimento setorial de aeronaves civis da OCDE, de versão original datada em 1986 - que balizava as regras para concessão de subsídios governamentais e condições de financiamento -, o qual o Brasil aceitou participar (Jordão et al., 2018).

Malgrado as disposições tenham sido estabelecidos observando precisamente as necessidades e as diretrizes de companhias de países desenvolvidos, em julho de 2007, o Brasil assinou o Entendimento Setorial sobre Créditos à Exportação de Aeronaves Civis da OCDE, finalizando os contenciosos entre Embraer e Bombardier na OMC. O referido entendimento integra o Arranjo sobre Diretrizes para Créditos à Exportação da OCDE, em vigor desde 1978, configurando referencial institucional e legal para as disposições relativas aos créditos à exportação estabelecidas no Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias da OMC (Jordão et al., 2018).

Nesta ocasião, não houve uma obrigação advinda de uma diretriz da OCDE, mas de uma obrigação acessória do Acordo da OMC, porventura delineada em disposições da OCDE. Como mencionado, é a OMC que tem estruturado um sistema de solução de conflitos baseado em

¹⁴³ O Paineel é uma das medidas que podem ser tomadas dentro do Órgão de Solução de Controvérsias, onde, após uma fase de negociação, as chamadas consultas, qualquer membro pode convocar sua instauração, na qual árbitros analisarão e decidirão sobre as atitudes consideradas como infratoras em atenção as políticas e normas regidas pela OMC (Vide MELLO, Alessandra Ramos de. O Órgão de Solução de Controvérsias da Organização Mundial do Comércio: Aspectos Gerais sobre o Procedimento quase judicial que regula o Comércio Internacional. São Paulo, 2009; VARELLA, Marcelo Dias. Efetividade do Órgão de Solução de Controvérsias da Organização Mundial do Comércio: uma análise sobre os seus doze primeiros anos de existência e das propostas para seu aperfeiçoamento. Rev. bras. polít. int., Brasília, v. 52, n. 2, p. 5-21. dec. 2009).

regras e procedimentos, a serem postas diante do Órgão de Solução de Controvérsias, cujo vencedor da controvérsia fará jus a benefícios compensatórios e retaliações (Bello, 1996), e não a OCDE.

Com efeito, enquanto a OMC estabelece parâmetros mandatórios com efeito vinculante e sujeito a sanções, a OCDE adota majoritariamente princípios recomendativos, permitindo certo grau de flexibilidade aos países, o que se enquadra no conceito de harmonização. O Brasil, em que pese conceder espécies de incentivos fiscais no IVA, ao fazê-lo em um grau limitado com critérios a serem monitorados, ainda atua em conformidade com tais padrões ideais, exercendo sua soberania para definir exceções devidamente justificadas. Isso reforça a legitimidade das medidas adotadas, afasta conflitos com recomendações internacionais e permite a continuidade do uso estratégico de regimes tributários diferenciados quando necessários e justificados.

Considerar a hipótese de que a OMC viesse a utilizar a Recomendação que contém as Diretrizes de IVA da OCDE em algum Acordo Comercial Multilateral é irreal pelo teor recomendativo do texto, em todo caso, seria irrelevante o Brasil ser membro ou não da OCDE, bastando sua condição de membro na OMC, tal como ocorreu à época do caso aeronáutico.

A diferenciação entre mandatoriedade, tal como na OMC, e recomendação, como no caso das diretrizes da OCDE, constitui um elemento estrutural da governança tributária contemporânea a ser sobrelevado, sobretudo em um contexto de que não existe uma posterior necessidade de processo de internalização de normativa internacional. Em outras palavras, diante da ausência de necessidade de uma conformidade estrita imposta por via de mecanismos contenciosos, as diretrizes da OCDE oferecem flexibilidade regulatória que permite harmonização voluntária que respeita às especificidades nacionais.

Em contraponto a tanto, uma vez que o Brasil não era membro da OCDE, essa circunstância o impediu de participar ativamente na formulação do entendimento que balizou a resolução da disputa Embraer vs. Bombardier. Disposições essas que foram estabelecidas observando precisamente as necessidades de companhias aéreas de países desenvolvidos, resultando, portanto, em parâmetros que não refletiam as particularidades de países em desenvolvimento, como o Brasil.

Esta experiência ilustra precisamente os riscos de não participar, com voz ativa, dos processos de construção de parâmetros normativos internacionais, que podem trazer prejuízos concretos aos interesses nacionais. Logo, a participação do Brasil como Estado-membro da OCDE se traduz como uma oportunidade histórica de influenciar a formulação de políticas tributárias globais.

Ressalte-se que, como Estado-membro, o Brasil passa a integrar o Comitê de Assuntos Fiscais com direito pleno de participação nos referenciais que definem as melhores práticas tributárias globais. Esta posição permitirá que o país consiga contribuir com sua experiência na implementação de um IVA dual, o que pode oferecer *insights* valiosos para àqueles que enfrentam dilemas similares entre eficiência econômica e equidade social.

Isto porque, como discorrido, o caso brasileiro de implementação do IVA Dual demonstra a viabilidade de estratégias que conciliam adequação aos padrões internacionais com preservação de políticas públicas constitucionalmente fundamentadas. Esta abordagem evidencia que a harmonização fiscal internacional não requer, necessariamente, uma subordinação normativa, porém sim uma articulação inteligente de diretrizes.

Nesses termos, a manutenção de regimes diferenciados, específicos, e favorecidos na reforma tributária brasileira sobre o consumo, longe de constituir desvio dos padrões da OCDE, representa exercício legítimo da soberania fiscal dentro dos parâmetros de flexibilidade inerentes às recomendações da organização. Esta experiência tem aptidão de servir como paradigma para outras Nações que também estejam em processo de modernização tributária, demonstrando que harmonização e autonomia constituem objetivos compatíveis na governança fiscal contemporânea.

Utilizando, quase na íntegra, a analogia proposta por Marco Aurélio Greco e Sérgio Rocha (2024), a reforma de um cômodo residencial não implica necessariamente na alteração de suas fundações, pois é possível reformar uma parte significativa da residência, derrubando até mesmo paredes entre cômodos, sem que isso signifique a demolição de toda a casa. É isso que se observa neste caso, e aplicando ao estudo em comento: a despeito das peculiaridades do IVA brasileiro, ainda assim esse permanece alinhado às diretrizes do IVA modelo da OCDE.

Por derradeiro, não se pode deixar de ponderar que, a partir de uma perspectiva filosófica do direito, esse processo harmonizar se manifesta como uma hipótese que se situa na intersecção entre o ser da legislação vigente e o dever ser das práticas fiscais desejáveis. Esta tensão, longe de constituir uma contradição, trata-se de uma característica intrínseca de qualquer processo de harmonização que pretenda conciliar imperativos de natureza possivelmente controversa.

Diante disso, malgrado o ser legislativo, materializado na EC n.º 132/2023 e na LC n.º 214/2025, estabelecer o arcabouço normativo que desenha o IVA dual brasileiro, a mera existência da norma não garante sua eficácia social, pois o dever ser, isto é, a prática, demanda que esta estrutura normativa seja capaz de produzir os efeitos pretendidos. Logo, remanesce a curiosidade se a sofisticação do aparato normativo não reproduzirá, em nova roupagem,

algumas das disfunções do sistema anterior, diagnóstico esse que não é possível prover no momento.

Com isso, é evidente que a presente pesquisa é diminuta ante a possibilidade de ampliação do seu objeto. Diversas são as hipóteses, como a avaliação da cidadania fiscal e a compreensão popular do sistema, a análise da efetividade do *cashback* e demais mecanismos redistributivos, a compilação de um mapeamento jurisprudencial e identificação dos padrões interpretativos na busca de estabilização do novo regime, entre outros.

Portanto, ao fim, provoca-se a conseguinte necessidade de transcender a análise meramente técnica da conformidade legislativa ora apresentada, para então abordar as tensões fundamentais que emergem da relação dialética entre a norma positivada e sua efetivação prática, sobretudo diante da complexidade inerente à implementação de reformas estruturais em sistemas tributários já consolidados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária brasileira de 2023/2025 se insere em um contexto global de transformações na governança fiscal que transcende as fronteiras nacionais. As pressões pela harmonização dos sistemas tributários, decorrentes da integração econômica global e da necessidade de combate à evasão fiscal internacional, demandaram que o Brasil desenvolvesse instrumentos normativos compatíveis com os padrões internacionais sem comprometer sua autonomia em matéria de política fiscal.

Desse cenário, o exame analítico da adequação da reforma tributária aos princípios e diretrizes da OCDE sobre a tributação sobre o consumo, particularmente considerando o modelo de IVA dual emergente, revela transformações que transcendem ajustes técnicos para alcançar reconfiguração paradigmática na governança fiscal brasileira. Este processo evidencia tensões fascinantes entre a harmonização internacional e a preservação da soberania constitucional, o que fornece *insights* interessantes sobre os avanços concretos do Brasil no complexo processo de acesso à organização econômica internacional.

A partir do primeiro capítulo da pesquisa, averiguou-se o processo de consolidação internacional da OCDE, que, transcendeu sua origem histórica como instrumento de reconstrução pós-guerra para se tornar epicentro da governança fiscal, com o objetivo precípuo de crescimento econômico. A organização, através de seus 500 instrumentos legais e do seu rigoroso processo de acesso, estabeleceu-se como uma *global policy network* que projeta padrões normativos para além de seus 38 países-membros.

Os oito pilares identificados pelo Comitê de Assuntos Fiscais para o Brasil evidenciam a amplitude das transformações normativas prescritas. Muitas dessas, são exigências que repercutem reflexões sobre os limites da harmonização fiscal e os espaços legítimos de diversidade institucional em um mundo crescentemente integrado.

As diretrizes da OCDE sobre IVA (VAT/GST), cristalizadas na Recomendação do Conselho de 2016, exemplificam perfeitamente a dinâmica da organização econômica, qual seja, a recomendação incisiva de normas técnicas, que, uma vez aceitas, perfectibilizam-se por meio de mudanças políticas, econômicas ou jurídicas, que promovem a reorganização dos sistemas nacionais de forma coordenada. Nesse ínterim, rememore-se que a adesão à uma Recomendação não se mostra suficiente, mas sim os seus respectivos efeitos práticos.

Em uma análise do sistema tributário brasileiro pré-reforma no segundo capítulo, a OCDE diagnosticou um panorama de disfuncionalidades que comprometiam simultaneamente a eficiência econômica e a justiça fiscal, o que não foi uma surpresa para aqueles que já

discutiam a necessidade de uma reforma tributária por, ao menos, trinta anos. Frise-se que, a arquitetura tributária representava não apenas um impedimento técnico à adesão à OCDE, mas um obstáculo estrutural ao desenvolvimento em acordo com os objetivos fundamentais do Brasil, expostos no art. 3º da CRFB.

As principais críticas se distribuíam em três eixos: 1) a fragmentação federativa, materializada na "guerra fiscal" entre entes subnacionais, da qual urge distorções alocativas; 2) a multiplicidade de tributos que recaem o consumo e sua respectiva complexidade, o que gera altos custos de conformidade e de administração desproporcionais; e 3) a proliferação assistemática de benefícios fiscais sem repercussões socioeconômicas relevantes à concretização de um sistema tributário justo.

Nesse cenário, observava um modelo caracterizado pela cumulatividade residual, pela ausência de neutralidade concorrencial e pela regressividade social, que, concomitantemente, oneram os estratos socioeconômicos mais vulneráveis e comprometem a competitividade empresarial. Logo, é evidente que a urgência de mudanças normativas transcendeu interesses meramente relativos à vontade de adequação às diretrizes internacionais.

É a partir disso que se compreende que a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025, merece reconhecimento como transformação institucional sofisticada. O modelo de IVA dual adotado demonstra capacidade notável de conciliar imperativos aparentemente contraditórios: harmonização internacional e imperativos constitucionais de federalismo, eficiência econômica e justiça social, simplicidade operacional e flexibilidade normativa.

A substituição de cinco tributos por três (IBS, CBS e IS) representa simplificação que preserva autonomia federativa por meio da dualidade arrecadatória. A base de cálculo do IVA dual foi notavelmente ampliada, rompendo com a antiga ideia de incidência apenas sobre operações ou prestações. Aliás, sequer são utilizados verbos que delimitam o fato gerador.

Mais importante, a consagração constitucional dos princípios da neutralidade, não-cumulatividade, transparência e simplicidade, semelhantes aos da Diretrizes de VAT/GST, sem prejuízo dos demais princípios dispersos na Carta Magna, ratificam as balizas, positivas e negativas, da tributação brasileira. Nesse contexto, a reforma promove a cidadania fiscal, permitindo que o cidadão compreenda melhor o valor correspondente do preço do bem ou serviço e a parcela tributária incidente. Tal clareza afasta o ilusionismo fiscal e fortalece o exercício democrático da cidadania tributária, habilitando os contribuintes a exigir contrapartida proporcional na gestão dos recursos públicos arrecadados.

A análise comparativa desenvolvida, exposta no terceiro e último capítulo, pôde revelar convergências estruturais entre o modelo brasileiro e as diretrizes da OCDE. Dessas, destacam-se como mais pacíficas de críticas discordantes, a adoção do processo de cobrança escalonado com sistemática de créditos fiscais, a incidência no destino, a eliminação da cumulatividade e a garantia de recuperação integral de créditos nas operações B2B, as quais estabelecem neutralidade fiscal que favorece eficiência alocativa e competitividade empresarial.

O princípio do destino, central no novo modelo, põe fim à guerra fiscal entre os entes federativos, promovendo maior cooperação federativa. A imunidade das exportações, longe de constituir um benefício fiscal, representa uma exigência decorrente da estrutura do direito tributário internacional e da soberania fiscal dos Estados, conforme consagrado pelos instrumentos normativos da OMC, os quais o Brasil já se submete em caso de superação das circunstâncias que possibilitam o tratamento especial e diferenciado.

A unificação procedimental e a padronização de obrigações acessórias, representam avanços substantivos na direção da simplicidade operacional preconizada pela OCDE. Também é particularmente significativa a vedação constitucional aos benefícios fiscais tradicionais. Esta decisão, aparentemente técnica, possui implicações políticas profundas ao eliminar privilégios sem contrapartidas, o que se mostra como alinhamento direto às recomendações da organização internacional.

Ainda, a implementação do *split payment* demonstra a modernização do aparato fiscal brasileiro, adequando-o às realidades da economia contemporânea. O sistema de *cashback*, por sua vez, introduz um elemento redistributivo que se embasa na recomendada política de devolução direta de impostos, contribuindo para a redução das desigualdades sociais através da política tributária.

Entretanto, seria simplista interpretar a reforma como capitulação acrítica às pressões internacionais. Assim sendo, simultaneamente, as particularidades do modelo brasileiro não de constituem desvios inaceitáveis, porém, representam adaptações legítimas que preservam a soberania tributária dentro dos parâmetros de flexibilidade inerentes às diretrizes recomendativas da OCDE.

Desta questão, vale especial menção aos regimes diferenciados, específicos e favorecidos, que embora se afastem do ideal teórico da alíquota única, encontram precedência na prática tributária dos próprios países-membros da OCDE. A constatação de que, com exceção dos EUA, que não têm IVA, e o Chile, todos os demais países da organização operam IVA com ao menos uma redução de alíquota, evidencia o caráter principiológico flexível das diretrizes, compatível com adaptações nacionais justificadas.

Aliás, a preservação da funcionalidade extrafiscal da tributação através desses regimes, bem como do imposto seletivo, não compromete os objetivos centrais da reforma, servindo antes como mecanismo de efetivação de princípios constitucionais fundamentais como a dignidade da pessoa humana, a redução das desigualdades e o desenvolvimento nacional. Esta escolha reflete compreensão madura de que a eficiência econômica e a equidade social constituem objetivos complementares, não contraditórios.

A reconfiguração substancial dos incentivos fiscais, preservando a competitividade de setores estratégicos, bem como de áreas, como se ilustra na Zona Franca de Manaus, evidencia a preocupação de equilibrar a simplificação do sistema com a imprescindibilidade de manutenção de políticas de desenvolvimento regional e setorial.

Em um país marcado por desigualdades estruturais, a renúncia completa à extrafiscalidade representaria abandono de responsabilidades constitucionais fundamentais. A manutenção destes instrumentos, submetidos a controles democráticos, demonstra que harmonização internacional pode conviver com prioridades distributivas nacionais. Como evidenciado, a neutralidade absoluta constitui uma utopia inalcançável, sendo mais apropriado reconhecer a coexistência necessária entre finalidades fiscais e extrafiscais na arquitetura jurídico-tributária. Esta lição possui relevância particular para outros países em desenvolvimento que enfrentam dilemas similares no processo de integração internacional.

Do ponto de vista do processo de acesso à OCDE, constatam-se avanços. A reforma supera alguns dos óbices identificados no roteiro de 2022, demonstrando comprometimento político tangível com a harmonização fiscal internacional. Repise-se, a eliminação da cumulatividade residual, a adoção do princípio do destino, a padronização procedimental e a simplificação administrativa respondem diretamente às preocupações da organização sobre incertezas e riscos de dupla tributação em contextos transfronteiriços. Simultaneamente, a vedação aos benefícios fiscais tradicionais elimina fonte importante de distorções concorrenciais.

Naturalmente, não se nega a existência de desafios relacionados à implementação do novo sistema tributário. O extenso cronograma, com etapas graduais de substituição dos tributos atuais e fixação das alíquotas, demonstra prudência, permitindo adaptação progressiva dos contribuintes. Além de que, o prazo de vigência estabelecido para diversos benefícios transitórios assegura previsibilidade e segurança jurídica para os agentes econômicos.

Sob a ótica institucional, a transição de um regime fragmentado para um modelo unificado demanda capacitação administrativa, adaptação tecnológica e coordenação federativa. A operacionalização das alíquotas diferenciadas, embora teoricamente justificável,

exigirá cuidado técnico para preservar a simplicidade prometida. É diante do sucesso da implementação do arcabouço legal que a percepção sobre a conformidade brasileira às boas práticas internacionais será firmada.

Com efeito, pondera-se, em defesa do caso brasileiro, que a governança global, por meio da harmonização fiscal, que não se confunde com o processo uniforme de convergência normativa, pois é fenômeno complexo que admite adaptações nacionais dentro de parâmetros principiológicos. A manutenção de instrumentos extrafiscais ocorre justamente mediante uma interpretação da Constituição Federal de 1988 que repudia o ideal neoliberal de tributação absolutamente neutra, demonstrando que eficiência econômica e equidade social podem coexistir.

A pesquisa desenvolvida permite concluir que a reforma tributária brasileira sobre o consumo, independentemente de suas motivações políticas, efetivamente promoveu avanços no processo de acessão à OCDE, estabelecendo fundamentos sólidos para a continuidade das negociações. Entre as convergências e peculiaridades estruturais, interpretativas e normativas, conclui-se que o processo de harmonização fiscal pode acomodar diversidades institucionais e socioeconômicas legítimas. A natureza *'soft law'* das diretrizes corrobora nesse entendimento.

A caminhada rumo à OCDE não representa, portanto, subordinação acrítica a padrões externos, mas engajamento soberano com a governança fiscal global. A harmonização tributária internacional pode e deve acomodar especificidades constitucionais e socioeconômicas dos Estados nacionais, especialmente daqueles comprometidos com a construção de sociedades mais justas e democráticas. Neste processo, a experiência brasileira possui implicações importantes para outros países em processo de modernização tributária, pois oferece exemplo de preservação de valores constitucionais fundamentais que definem sua identidade jurídica e política, que honram, simultaneamente, compromissos internacionais.

Reconhecem-se, evidentemente, as limitações desta análise. A pesquisa se concentra exclusivamente na análise normativa da adequação formal do sistema brasileiro às diretrizes da OCDE, sem examinar empiricamente os efeitos distributivos, competitivos e arrecadatários efetivos da reforma, os quais só poderão ser analisados nos próximos anos.

Ademais, a análise focalizou especificamente na tributação sobre o consumo, constituindo limitação importante considerando que o processo de adesão à OCDE abrange múltiplas dimensões da política fiscal. Investigações complementares sobre o estado da arte das políticas e normas sobre preços de transferência, adesão ao BEPS e intercâmbio de informações fiscais serão necessárias para avaliação abrangente do progresso nacional.

REFERÊNCIAS

- ABRAMOVSKY, Laura; PHILLIPS, David; WARWICK, Ross. **Redistribution, Efficiency and the Design of VAT: A Review of the Theory and Literature**. IFS, Londres, 10 jul. 2017.
- ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: Essencialidade Rígida e o Fim da Função Promocional do Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 58, p. 410-431, 2024.
- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- AGUIAR, Andrei. **Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil**. 2020. Tese de Mestrado. Universidade de São Paulo.
- ALBUQUERQUE, Fabrício. **Imposto global: da Taxa Tobin ao imposto patrimonial líquido**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília. Brasília, p. 159. 2019. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/38011/1/2019_Fabr%C3%ADcioSarmanhodeAlbuquerque.pdf. Acesso em: 27 ago. 2023.
- ALBUQUERQUE, Roberto Gomes de Melo Jr. Teoria da tributação ótima e tax design: uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo. Recife: **Universidade Federal de Pernambuco**, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/32988/1/TESE%20Roberto%20Gomes%20de%20Albuquerque%20Melo%20J%C3%BAnior.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2025.
- ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia Política**, Paraná, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.
- ALVES, Angela Limongi Alvarenga. Sobre a soberania e a governança: itinerários para a construção de novos conceitos. **Novos Estudos Jurídicos**, v. 27, n. 1, p. 22-48, 2022.
- AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia M. Fernandes; YAZBEK, Cristiano Lisboa. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, 2023.
- AMAZONAS. Governo do Estado. **Relatório do Balanço Geral do Estado do Amazonas: exercício de 2022**. Manaus: Governo do Estado do Amazonas, 2023. Disponível em: <https://www.transparencia.am.gov.br/balanco-geral/>. Acesso em: 22 mar 2025.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: **IBDT**, 2024.
- ANSELMO, Márcio Adriano. **Lavagem de dinheiro e cooperação jurídica internacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. In: BONELLI, Regis. Veloso, Fernando. Pinheiro, Armando Castelar (orgs). **Anatomia da Produtividade no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

ARAÚJO, José Evande Carvalho; NETO, Celso de Barros Correia. Tributação na era digital: desafios e oportunidades. In: ARAÚJO, José Evande Carvalho (org.). **Agenda brasileira: economia digital**. n. 6. Brasília: Rachel De Vico, 2023.

ARAÚJO, José Evande Carvalho; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. A Constituição tributária: passado, presente e futuro. In: SILVA, Rafael Silveira e (Ed.). **30 anos da Constituição: evolução, desafios e perspectivas para o futuro**. Brasília: Senado Federal, 2018, p. 164-203.

ARNAULD, Andreas von. **Rechtssicherheit**: Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Igualdade e isonomia tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014a.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BARROS, Maurício. OS PROBLEMAS DOS CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; et al. (Orgs.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 103-137.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MACHADO, Carlos Henrique. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência**, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, 2017.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: Banco Mundial, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Fullreport_Portuguese.pdf. Acesso em: 04 fev. 2025.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BECK, Ulrich. Capitalismo sem trabalho. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 18, n. 2, p. 41-54, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BELLO, Judith Hippler. The WTO dispute settlement understanding: less is more. **The American Journal of International Law**, Washington, v. 90, n. 3, p. 416-418, July 1996.

BERGAMASCHI, Joice Duarte Gonçalves; MUNIZ, Tania Lobo. O Tratamento Especial e Diferenciado na OMC e a promoção de igualdade concorrencial no comércio agrícola internacional. **Revista do Direito Público**, v. 18, n. 3, p. 137-161, 2023.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação (Mestrado) – **Universidade de São Paulo**, São Paulo, SP, 2001.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações**: desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BLÖCHLIGER, Hansjörg; KING, David. Fiscal autonomy of Sub-central governments. **OECD Economics Department**, Working Paper n. 2, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione** – Nuovi studi di teoria del diritto. Roma: Laterza, 2007.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: não cumulatividade e princípios. São Paulo: Saraiva, 2019

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União. Brasília, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União. Brasília, 1966.

BRASIL **Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Brasília, 2009.

BRASIL **Decreto n.º 10.109, de 07 de novembro de 2019**. Promulga o Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, firmado em Paris, em 3 de junho de 2015. Brasília, 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, 1965.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS. Brasília, 1996.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Brasília, 2003.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, 2025.

BRASIL. **Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Institui a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP. Brasília, 2002.

BRASIL. **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Institui a não cumulatividade da Cofins. Brasília, 2003.

BRASIL, Casa Civil. **Instrumentos Legais OCDE.** Brasília: Gov.br, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/conteudo-de-regulacao/brasil-ocde/sobre-a-ocde/instrumentos-legais-ocde>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL, Casa Civil. **Brasil adere a novos instrumentos da OCDE:** Durante as reuniões da OCDE, o Brasil recebeu ainda o Roteiro de Acesso à Organização. Brasília: Gov.br, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/brasil-adere-a-novos-instrumentos-da-ocde>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC):** texto aprovado no âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC. Brasília, 1995.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários – PLOA 2023.** Brasília: Ministério da Economia, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf>. Acesso em: 22 maio 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016.** Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País. Brasília, 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1846, de 28 de novembro de 2018.** Dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito dos acordos e das convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário. Brasília, 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2161, de 29 de setembro de 2023.** Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior. Brasília, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7.** Relator: Ministro Sidney Sanches. Cautelar julgada em 15 set. 1993; decisão definitiva em 15 dez. 1993. RTJ, v. 151, p. 755, 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.222/CE.** Relator: Ministro Gilmar Mendes. Plenário, julgado em 20 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Carta Rogatória nº 8.279.** Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, julgado em 17 jun. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG.** Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma, julgado em 24 abr. 2014, publicado em 20 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 460.320/PR**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, julgado em 05 ago. 2020, publicado em 06 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 575**. Data de publicação do enunciado: DJ de 05 jan. 1977.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier, 2009, v. II

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Neutralidade tributária e uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. 2008. Dissertação (Mestrado) – **Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2008. Acesso em: 17 de maio 2024.

BRYIS, Bert; PERRET, Sarah; THOMAS, Alastair; O'REILLY, Pierce. **Tax Design for Inclusive Economic Growth**. Paris: OECD Publishing, OECD Taxation Working Papers, No. 26, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 162-188, 2022.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. Porto Alegre: **Revista da FESDT**, n. 7, jan./jun. 2011, p. 115-132.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CAMPANATTI FILHO, Marcos Antonio. A Não Cumulatividade Aplicável ao Imposto sobre o Consumo: Reflexões à Luz do Direito Comparado. In: Flávio Neto, Luís (coord.); Andrade, Leonardo Aguirra de (coord.); Brandão Junior, Salvador Cândido (coord.). **Tributação do consumo**. São Paulo: IBDT, 2024.

CANO, Hugo González. **Harmonização Tributária nos Processos de Integração Econômica**. Tradução: Ana Cecília Estellita Linz. Brasília: Ministério da Fazenda-ESAF, 1986.

CARAGHER, Jacinta. **How many countries have VAT or GST?** Vatcalc, 2025. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/>. Acesso em: 11 jul. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed., rev., ampl. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Vox Legis, 1980.

CASTRO, Eric; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do Consumo: as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 155-182, 2025.

CAVINATTO, João Paulo Muntada. Comentários sobre a garantia da não-cumulatividade na reforma tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. COELHO, Isaías (coords.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Tradução Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHIARELLI, Maria Eduarda de Toledo. A (necessária?) superação da dicotomia entre bens e serviços para a incidência do novo imposto único sobre o consumo. In: NETO, Luís Flávio; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido (coord.). **Tributação do consumo**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) / NUPEM, 2024.

COELHO, Isaías. **Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS)**. 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 01 de fev. 2024.

COELHO, Isaías; CANADO, Vanessa Rahal. Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda. In: APPY, B. et al. **Imposto sobre Bens e Serviços, Economia, Direito e Design Normativo**. São Paulo: Max Limonad, 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COMISSÃO EUROPEIA. **A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System**. Final Report TAXUD/2010/CC/104, London, 1 dec. 2011. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL. **Nossa comunidade global: relatório da comissão sobre governança global**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1996.

CONGRESSO NACIONAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pec-45-2019>. Acesso em: 22 out. 2024.

CONGRESSO NACIONAL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 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. Brasil, 2025. Disponível

em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/plp-68-2024>. Acesso em: 15 fev. 2025.

COPENHAGEN ECONOMICS. **Study on Reduced VAT Rates Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union: Final Report**. Copenhagen: Copenhagen Economics, 2007

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras**. Brasília: CNI, 2022. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/assuntos-internacionais/publicacoes/desafios-a-competitividade-das-exportacoes-brasileiras-2022/>. Acesso: 22 abr. 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Portal da Transparência: Renúncias Fiscais**. Brasília, 2025. Disponível em: <https://portaldatransparencia.gov.br/renuncias>. Acesso em: 17 jul. 2025.

COOKE, Lina Braga Santin. A unificação da tributação sobre o consumo: a experiência internacional e os desafios do Modelo IVA no Federalismo. **Revista de Direito Tributário da APET**, n. 49, p. 395-416, 2024.

CORRÊA, Carolina Alencar. Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro: a Extrafiscalidade como princípio do Estado Democrático de Direito. 2014. **Trabalho de conclusão do curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Carolina-Patricio-de-Alencar-Corr%C3%AAa.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2025.

CORREIA, Miguel. **Tax Design Course Materials**. Católica Global School of Law, 2022

CRAWFORD, Ian; KEEN, Michael; SMITH, Stephen. Value Added Tax and Excises. In: INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. **Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 275-422.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DE ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 197-224, 2022.

DE ALMEIDA, Ingrid Oliveira; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o consumo no Brasil: uma análise sob a ótica da “doutrina da liberdade baseada na autonomia” de Joseph Raz. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 161, 2024.

DE FREITAS, Kellson Holanda Leal. O IBS, o Comitê Gestor e seus Reflexos junto ao Pacto Federativo: Tomando Consciência do Debate. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 307-329, 2025.

DE GODOY, Leonardo Rodrigues de Godoy. A guerra fiscal e o princípio da neutralidade. **Revista Foco**, Curitiba, v.16., n.11, p.01-27.

DE LA FERIA, Rita. SWISTAK, Artur. Designing a Progressive VAT. **International Monetary Fund**, Working Paper WP/24/78, Washington, D.C. 2024.

DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. **British Tax Review**, [s.l.], v. 67, n. 5, p. 637-669, 2020.

DE LIMA HORTA, Bernardo Tinôco. BREVE ANÁLISE SOBRE O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: capacidade contributiva e vedação ao confisco em abordagem doutrinária e jurisprudencial. **Revista da AJUFE**, São Paulo, v. 31, n. 97, jan./jun., p. 35-53, 2019.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed., 22ª tir. São Paulo: Malheiros, 2013.

DE MELLO. Celso D. Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 1 Volume. 12 Ed. rev. e aum. – Rio Janeiro: Renovar, 2000.

DE MESQUITA, Tatiana. O Alcance da Neutralidade Tributária na Instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Brasileiro. In. Flávio Neto, Luís (coord.); Andrade, Leonardo Aguirra de (coord.); Brandão Junior, Salvador Cândido (coord.). **Tributação do consumo**. São Paulo: IBDT, 2024.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos. A ideia de justiça fiscal e a concretização da cidadania tributária. **Parahyba Judiciária**, v. 11, n. 11, 2019. Disponível em: <http://biblioteca.jfpb.jus.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/96/91>. Acesso em: 26 ago. 2023.

DE OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago Alves. A Solidariedade Social e a Legitimação da Tributação no Estado Democrático de Direito. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – **Universidade do Estado do Rio de Janeiro**. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_1d1bb814f78d2ab0f5bfb24ffccda0d2/Details?print=1. Acesso em: 02 abr. 2025.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos; ARAÚJO, Edjane Barbosa De Freitas. Justiça Fiscal como mecanismo de promoção do desenvolvimento nacional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 1, n. 1, p. 625-643, 2015.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos; FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. Os fins e os meios da tributação e do direito tributário: análise a partir da ideia de justiça tributária. In: CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga** - Portugal: Direito Tributário e Financeiro, 2017. Florianópolis: CONPEDI, 2017. Disponível em: <https://site.conpedi.org.br/publicacoes/pi88duoz/3g3ub73j/9PTwnJCwq4M8Zn3I.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2025.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA TRIBUTÁRIA: REGRA, SOFISMA OU UTOPIA?. **Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas**, v. 24, n. 49, p. 55-76, 2024.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. Jota, 21 maio 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opinião-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 28 jun. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1995

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 100. São Paulo: Dialética. 2004.

DOS SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira. Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal. **Revista de Direito e Atualidades**, v.2, n.3, p.104, jul./dez. 2021.

EBRILL, Mr Liam P.; KEEN, Mr Michael; PERRY, Ms Victoria P. "7 Rate Differentiation". In: The modern VAT. International Monetary Fund, 2001.

EICHFELDER, Sebastian; VAILLANCOURT, François. Tax compliance costs: a review of cost burdens and cost structures. **Arqus**, Discussion Paper No. 178, November 2014.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade na Tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives; ELALI, André. **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

EUROPEAN COMMISSION. Annual Report on Taxation 2024. Luxembourg: European Commission, 2024.

FALCÃO, Maurin Almeida. A tríplice convergência dos sistemas tributários. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 2, Jul/Dez, 2006.

FARIA, José Eduardo. Direitos humanos e globalização econômica: notas para uma discussão. **Estudos avançados**, v. 11, p. 43-53, 1997.

FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. Uma genealogia das teorias e modelos do estado de bem-estar social. **BIB - Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais**, n. 46, p. 39-71, 1998.

FEITAL, Thiago Álvares. Guerra fiscal e governança tributária global em face da deslegitimação contemporânea do imposto. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 38, p. 189-203, 2017.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; DE SOUZA, Cristiano Brilhante. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. **Revista do TCU**, v. 154, p. 194-213, 2024.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. 2022.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. Benefícios fiscais: definição, revogação e anulação. 2018. Mestrado em Direito – **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%c3%a9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2025.

FIORINDO, Vitor Paiva. Neutralidade tributária e creditamento excessivo no IVA brasileiro. 2025. Dissertação (Mestrado). **Universidade do Estado do Rio de Janeiro**, Faculdade de Direito. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/23814/2/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Vitor%20Paiva%20Fiorindo%20-%202025%20-%20Completa.pdf>. Acesso em: 04 maio 2025.

FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 57. ano 42. p. 617-642. São Paulo: IBDT, 2024.

FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com Isso? In: ÁVILA, Humberto (org.), **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

GAMBI, Thiago Fontelas Rosado. Política, fiscalidade e automóveis: breve reconstituição da guerra fiscal no Brasil (1966-1997). **Revista Debate Econômico**, v. 1, n. 1, p. 31-56, 2013.

GALLARDO, Francisco Javier Sanchez. IVA E NEUTRALIDADE NA UNIÃO EUROPEIA. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; et al. (Orgs.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequência**, n. 66, p. 213-234, 2013.

GASPARDO, Murilo. Globalização e o Déficit Democrático das Instituições Representativas Brasileiras. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 60, n. 1, p. 85-115, out. 2014. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/37353>. Acesso em: 25 ago. 2023.

GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. Brasília: **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, 2023. Nota Técnica, n. 60, 3º trimestre 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/079492a6-d88a-42ac-bd75-127454c35f23/content>. Acesso em: 18 jul. 2025.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS. **Revista de Estudos Tributários**, n.º 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação** 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.

HELD, David. **Modelos de democracia**. Tradução Alexandre Sobreira Martins. Belo Horizonte: Editora Paidéia, 1987.

HELLERSTEIN, Walter. A hitchhiker's guide to the OECD's international VAT/GST guidelines. **UF Law Scholarship Repository**, vol. 18, p. 539–637, 2023.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Carta de Conjuntura número 61** – nota de conjuntura 27 – 4º Trimestre de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/12/231220_cc_61_nota_27_visao_geral.pdf. Acesso em: 02 dez. 2024.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **The Modern VAT**. Washington: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>. Acesso em: 11 jul. 2025.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **TPAF: VAT**. 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>. Acesso em: 11 jul. 2025.

JOHANSSON, Åsa; HEADY, Chistopher; ARNOLD, Jens Matthias; BRYNS, Bert; VARTIA, Laura. **Taxation and economic growth**. 3 Jul. 2008. Paris: OECD Publishing, OECD Economics Department Working Papers, No. 620.

JORDÃO, Guilherme Felipe; FILPI, Isadora Moura; ZAMBON, Thaiane Canal. O caso Bombardier e Embraer: os passos para uma solução integrativa: The Bombardier and Embraer case: the steps for an integrative solution. **Fronteira: revista de iniciação científica em Relações Internacionais**, v. 17, n. 34, p. 187-203, 2018.

KALDOR, Nicholas. Tributação e Desenvolvimento Econômico. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 83-99, jan. 1957.

LA GUARDIA, Renata. **Os efeitos da sonegação fiscal na estrutura tributária ótima: experiência brasileira de aplicação das regras de lumpsum taxation**. UC Berkeley: Berkeley Program in Law and Economics, 2007.

LAGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá). **Indicadores Econômicos FEE**, v. 23, n. 2, p. 306-377, 1995.

LEROY, Marc. Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique. **Socio-logos**: Revue de l'association française de sociologie (online) n. 6, 2011. Disponível em: <http://socio-logos.revues.org/2553#text>. Acesso em: 21 jun. 2025.

LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 58, p. 389-409, 2024.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. **Série Doutrina Tributária**, v. XVI, São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeits-prinzip. In: HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SHOUP, Carl. S; TIMM, Herbert (orgs.). **Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus**. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

LOBO TORRES, Ricardo. **O direito ao mínimo existencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

LOBO TORRES, Ricardo. É possível a criação do IVA no Brasil? **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 15. Belo Horizonte: Fórum, 2005c.

LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. II - Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **IBS pode corrigir ou ampliar problemas de tributação indireta no Brasil**. Consultor Jurídico, 2019.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 415-451, 2023.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MELLO, Hélio Kashihabara Fonseca de. Um diagnóstico das causas da cumulatividade residual do ICMS. Relatório final de tese de láurea. **Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo, 2020.

MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 57, p. 267-282, 2º quadrimestre 2024.

MENEZES, Fernanda Paris de. PEC 110/2019: a tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os Estados-Membros da OCDE, em especial a Alemanha. 2021. Monografia (Bacharelado em Direito) – **Universidade Federal de Ouro Preto**, Ouro Preto, 2021. Disponível em: https://www.monografias.ufop.br/bitstream/35400000/3021/6/MONOGRAFIA_Pec110-2019.pdf. Acesso em: 22 jun. 2025.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da reforma tributária**: Nota Técnica. 2023a. Brasília: Ministério da Fazenda, 8 ago. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padro-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 7 jul. 2025.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga Tributária no Brasil – 2022**: Análise por Tributo e Bases de Incidência. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Brasília: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 25 mai. 2025.

MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, ano 47, n. 187, jul./set. 2010, p. 215-244. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/198704/000897830.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 02 ago. 2024

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 4, n. 4, p. 1-24, 2016.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – **Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/>. Acesso em: 18 maio 2025.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. 3.ED. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

MOTTA, Pedro Infante. O princípio da não discriminação no sistema GATT/OMC. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Peggy G. Direct Business Tax Harmonization. In: SHOUP, Carl. **Fiscal Harmonization in Common Market**, v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967.

MYLES, Gareth D. **Public Economics**. University of London. 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1973.

OIKAWA, Andrezza Hautsch; DE OLIVEIRA, Alexia. **The Embraer v. Bombardier case. Chambers and Partners**. 26 fev. 2025. Translation: Gabriel Gonzaga. Disponível em: <https://chambers.com/articles/the-embraer-v-bombardier-case>. Acesso em: 31 jul. 2025.

OLIVER, Tracy; BARTLEY, Scott. Tax system complexity and compliance costs-some theoretical considerations. **Economic Round-Up**, 53, Winter 2005.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 67-92.

OLIVEIRA, Fabrício. Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. In: CASTRO, Jorge; DOS SANTOS, Cláudio; RIBEIRO, José. **Tributação e Equidade no Brasil**: Um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010. p. 153-212.

OLIVEIRA, Juliana Santos. Política tributária e seus impactos na desigualdade de renda no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 145, p. 207-228, 2020.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, p. 213-244, 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development**. Paris, 14 dec. 1960.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Consumption taxes**. 2025. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/consumption-taxes.html>. Acesso em: 02 de mai. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Consumption Tax Trends 2024 VAT/GST and Excise, Core design features and Trends**: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. [S. l.]: OECD Publishing, 2024a. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/consumption-tax-trends-2024_57c7322a/dcd4dd36-en.pdf.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Country-by-country reporting for tax purposes**. 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/country-by-country-reporting-for-tax-purposes.html>. Acesso em: 25 abr. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD Legal Instruments**. OECD, 2024b. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments?mode=advanced&themeIds=14&dateType=a> doption. Acesso em: 30 ago. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Redesigning Brazil's consumption taxes to strengthen growth and equity**. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/brazil-tax-policy-brief-2023-final.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Report of the Chair of the Working Group on the Future Size and Membership of the Organisation to Council: Framework for the Consideration of Prospective Members**. Meeting of the OECD Council at Ministerial Level. Paris, 2017b.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries**. Paris: OECD Publishing, 2024c.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Roadmap for the OECD accession process of Brazil**. Adopted by the Council at Ministerial level on 10 June 2022. Paris: OECD, 2022. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/C/MIN\(2022\)21/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/C/MIN(2022)21/FINAL/en/pdf). Acesso em: 10 jul. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. OECD Tax Policy Studies, No. 22, Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 28 de mai. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **The OECD: Better policies for better lives**. OECD, 2024d. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about.html>. Acesso em: 30 ago. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **INTERNATIONAL VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, Global Forum on VAT, 2017a. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf. Acesso em: 25 jan. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **VAT policy and administration**. 2024e. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/vat-policy-and-administration.html>. Acesso em: 02 de mai. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **R&D Tax Incentives**. Paris: OECD, 2024f. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/r&d-tax-incentives.html>. Acesso em: 11 jul. 2025

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios econômicos da OCDE: Brasil**. 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2024.

PAES, Nelson Leitão. **Mitos e verdades da política tributária brasileira**. Brasília: ESAF, 2007.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Uma alíquota uniforme na tributação sobre o consumo beneficia os mais pobres: apresentação e análise do debate internacional. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 20, e2416, 2024.

PESTANA, Marcus. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Senado Federal - Tribunal de Contas da União - **Instituto Fiscal Independente**. Estudo Especial, n. 19, 2024.

PINTO, Élidea Graziane. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?. **De Jure - Revista Jurídica do Ministério Público de Minas Gerais**, Minas Gerais, p. 511-537, 2008.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**. a. 37, n. 43. São Paulo, 2019.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PITA, Claudino. **A Harmonização Tributária**. Tradução: Hilda Badenes da Costa e Silva. Brasília: Ministério da Fazenda-ESAF, 1989.

PORTAL DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO. **75 anos da CNC espelham trajetória do comércio e serviços no Brasil**. 2020. Disponível em: <https://portaldocomercio.org.br/economia/75-anos-da-cnc-espelhamtrajetoria-do-comercio-e-servicos-no-brasil/>. Acesso em: 19 maio 2025.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REIS, José Guilherme; SOARES, André. Adesão à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, exportações e investimentos: uma análise exploratória. **Revista tempo do mundo**, n. 25, abr. 2021.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 2010

REZENDE, Fernando. **Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas**. [Entrevista cedida a] Marta Watanabe. Valor Econômico, São Paulo, 21 set. 2020.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso Mercosul. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 1, n. 1, jul./dez., 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 1, 2010.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**. Curitiba/PR. EALR, V.4, nº1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

RIPPEL, Eduardo; KUNTZ, Tatiele Gisch. Tributação e justiça social: uma análise sob o enfoque dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. **Revista de Direito Faculdade Dom Alberto**, v. 13, n. 1, p. 84-107, 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Devolve ICMS**. 2025. Disponível em: <https://devolveicms.rs.gov.br/o-programa>. Acesso em: 28 jul. 2025.

ROCHA, Manoel Ilson Cordeiro; SARAIVA, José Sérgio. Globalização, os reflexos no ordenamento brasileiro e a desterritorialização. **Revista Em Tempo**, v. 21, n. 1, p. 124-143, 2021.

RODRIGUES, Eduardo Vicente. O Estado-Providência e os processos da exclusão social: considerações teóricas e estatísticas em torno do caso português. **Sociologia: Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto**, [S. l.], v. 10, 2017.

ROSENAU, James Nathan. Governance, order and change in world politics. In: ROSENAU, James Nathan; CZEMPIE, Ernst Otto, **Governance without government: order and change in world politics**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

SAAD, Natrah. Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 109, p. 1069-1075, 2014.

SACCHETTO, Claudio. **Non-discrimination rules in international taxation**. CDFI, LXXVIII-b, 1993.

SALDANHA, Eduardo. Desenvolvimento e tratamento especial e diferenciado na OMC: uma abordagem sob a perspectiva da doutrina do stare decisis-Parte I. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 3, n. 1, p. 11-42, 2012a.

SALDANHA, Eduardo. Desenvolvimento e tratamento especial e diferenciado na OMC: uma abordagem sob a perspectiva da doutrina do stare decisis-Parte II. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 3, n. 2, p. 297-333, 2012b.

SCAFF, Fernando Facury. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos prépagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 126, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. Os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Suposto Dever Fundamental de pagar Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 676-691, 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13^a ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais** – Ano-base 2023. Brasília: Ministério da Fazenda, março 2025. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:51542. Acesso em: 17 jul. 2025.

SENADO FEDERAL. **País terá nova tributação sobre consumo a partir de 2026**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/01/17/pais-tera-nova-tributacao-sobre-consumo-a-partir-de-2026>. Acesso em: 14 abr. 2025.

SERRADOR NETO, José. A OMC e o novo acordo de créditos às exportações da OCDE: as negociações no setor aeronáutico. **Pontes**, v. 3, n. 6, p. 7-8, 2007.

SHIBATA, Hirofumi. Tax Harmonization in EFTA. In: SHOUP, Carl. **Fiscal Harmonization in Common Markets**. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova economia**, v. 15, n. 1, p. 117-137, 2005.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. **Tributação e neutralidade no estado democrático de direito**. 2011. Fortaleza. Disponível em: <https://biblioteca.sophia.com.br/terminal/9575/acervo/detalhe/92928>. Acesso em: 27 jul. 2024.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. **Tributo, mercado e neutralidade no Estado Democrático de Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PALOMO, Theo Ribas; CORNELIO, Felipe Moraes; TONON, Marcelo Resende. **Tributação indireta**: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão n.º 2823. Brasília; Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), dez. 2022. 40 p.

SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS. **Reforma Tributária do Consumo**: novo portal entra em fase de testes com 66 empresas a partir de 1º de julho. Brasília, 26 jun. 2025. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2025/reforma-tributaria-novo-portal>. Acesso em: 20 jul. 2025.

SLOBODA, Pedro Muniz Pinto. Denúncia de tratado não deve depender de aprovação parlamentar. **Direito Internacional em Expansão**. 1ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, v. 7, p. 301-312, 2016.

SMARGIASSI, Edelcio et al. A (im)possível implantação do Imposto sobre Valor Agregado—IVA no Brasil. **Revista Eletrônica de Estudos Jurídicos e da Sociedade—UNIFEG**, Guaxupé, v. 3, n. 3, p. 1-27, 2014.

SMITH, Stephen. **The Definitive Regime for VAT: An Assessment of the European Commission's Proposals**. Institute for Fiscal Studies, 1997. Disponível: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/comm63.pdf

SOARES, Claudia Alexandra. **O imposto ecológico**. Coimbra: Coimbra, 2001.

SOARES, Guido Fernando da Silva. The treaty-marking process under the 1988 federal constitution of Brazil. **Chicago-Kent Law Review**. Chicago, 67 (2): 506-7, 1991

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Neutralidade tributária como norma acionável no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica Profissional da FGV**, 2023, vol. 2, n. 1.

STIGLITZ, Joseph Eugene. **The price of inequality**. 1. ed. New York: W.W. Norton & Company, Inc, 2012.

STIGLITZ, Joseph Eugene; ROSENGARD, Jay Kenneth. **Economia do setor público**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica jurídica**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/CIC/article/download/528/673/2374>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SULLIVAN, Clara K. **The search for Tax principles in the European Economic Community**. In: HARVARD LAW SCHOOL. *Internacional program in Taxation*. Cambridge, Mass, 1963.

SUNSTEIN, Cass, HOLMES, Stephen. **The cost of rights**. Why liberty depends on taxes. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 2000.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: história, teoria e política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson; MEIRA, Liziane Angelotti; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GARCIA, Aline Guiotti; NASCIMENTO, Matheus Leite do. Reforma tributária, tributação sobre o consumo e o sistema de cashback. **Revista Ius Gentium**, Curitiba, v. 15, n. 2, p. 196-235, jul./dez. 2024.

THOMAS, Alastair. **VAT Rate Structures in Theory and Practice**. World Bank Group: Macroeconomics, Trade and Investment Global Practice. Policy Research working paper 10677, Janeiro de 2024.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, p. 2.969-3.035, 1990.

TORRES, Daniela Sebastiana. Harmonização tributária internacional no Mercosul. **Revista Dom Econômico**, v. 2, n.1, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: RT, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 16. Belo Horizonte, julho/agosto de 2005, p. 43-62.

TOSTES NETO, Jose Barroso. ZONA FRANCA DE MANAUS NA REFORMA TRIBUTÁRIA. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; et al. (Orgs.). **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 205-244.

VAN ABSWOUDE, Kevin. **The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?**. 2022. Disponível em: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=9083240&fileId=9083266>.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. 1996. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conformar-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 02 jun. 2025.

VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. **Contencioso tributário no Brasil**: Relatório 2020 – ano de referência 2019. Núcleo de tributação do Insper. São Paulo, 2021.

VILLEGAS, Hector Belisario. **Curso de finanzas, drecho financiero y tributario**. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

VOGEL, Klaus. **Introdução ao Direito Tributário**. Tradução José Eduardo Sabo Paes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

WEISMAN, Steven R. **The great tax wars:** Lincoln to Wilson—The fierce battles over money and power that transformed the nation. Nova York: Simon & Schuster, 2004. Disponível em: <https://www.goodreads.com/quotes/1175738-taxes-are-the-price-we-pay-for-a-civilized-society>. Acesso em: 26 mar. 2025.

WORLD BANK; PwC. **Paying Taxes 2022:** The global picture. Washington, D.C.: World Bank Group, 2022.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **DS46:** Brazil — Export Financing Programme for Aircraft. 2010. Disponível em: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds46_e.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário:** estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.