

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**

**48**

2º Quadrimestre 2021

***Current Issues of Tax Law Review***

*N. 48 – 2021 / 2<sup>nd</sup> Quarter*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# A Tributação Indireta e o Mito da Alíquota Única

## *Indirect Taxation and the Single Rate Myth*

Martha Leão

Professora da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pelo Instituto Tarello per la Filosofia del Diritto/Università Degli Studi di Genova. Advogada em São Paulo. *E-mail*: martha.leao@humbertoavila.com.br.

Vanessa Dexheimer

LL.M. em Taxation pela New York University. Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Advogada em Nova York. *E-mail*: vanessadexheimer@gmail.com.

Recebido em: 24-05-2021

Aprovado em: 29-06-2021

### *Resumo*

Uma das principais controvérsias envolvendo a discussão sobre Reforma Tributária no Brasil diz respeito à adoção de uma alíquota única para o Imposto sobre Bens e Serviços, baseado no argumento de que essa seria uma tendência global nos países que adotam a tributação pelo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O presente artigo abordará exatamente esse tema, para demonstrar que a ideia de alíquota única é um mito, não sendo uma tendência nos países cuja tributação indireta é centralizada por meio do IVA. Pelo contrário: a análise comparada demonstra que a grande maioria dos países possui uma faixa de três alíquotas distintas ou, ao menos, a previsão de transações com bens e serviços isentas da tributação ou cuja alíquota é zero. Nessa perspectiva, o artigo abordará tanto o “mito” da alíquota única, como também a aplicabilidade do princípio da essencialidade na tributação sobre o consumo e no uso desse tributo para a consecução de finalidades extrafiscais. *Palavras-chave*: Reforma Tributária, Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), alíquota única, essencialidade, extrafiscalidade.

### *Abstract*

One of the main controversial topics in relation to the Brazilian tax reform is the introduction of a single tax rate for the Goods and Services Tax (IBS in the local acronym), based on the argument that this would be a global trend in countries that introduced a Value Added Tax (VAT). This article will address this topic to demonstrate that the claim of a single tax rate is a myth and not a trend in the countries where the indirect taxation is implemented

through a VAT system. On the contrary, a comparative analysis indicates that many countries have around three different rates or, at least, the provision that some supplies of goods and services will be exempt or zero-rated. This article will address the “single rate myth”, the principle that essential goods and services should be treated differently under a consumption tax and that indirect taxes may be used to promote non-fiscal goals.

*Keywords:* Tax reform, Value Added Tax (VAT), single rate, essentiality, non-fiscal objectives of taxation.

*Explanations exist; they have existed for all time; there is always a well-known solution to every human problem – neat, plausible, and wrong (MENCKEN, Henry Louis)<sup>1</sup>.*

## 1. Introdução

Um dos principais debates com relação à reforma tributária da tributação indireta no Brasil diz respeito à adoção de uma alíquota única. De acordo com a Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) teria “alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos” (art. 152-A, inciso VI)<sup>2</sup>. A alíquota final do IBS seria formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Ou seja, de acordo com a proposta, embora a alíquota aplicável varie entre os Estados e Municípios, ela seria *uniformemente* aplicada a todos os bens e serviços dentro do território de cada um desses entes, sem diferenciação de acordo com a essencialidade desses bens e serviços. Na justificativa do Projeto, são dadas as seguintes explicações para a adoção de uma alíquota uniforme:

Por fim, duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. *De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota.*

Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um

<sup>1</sup> MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices: second series*. Alfred A. Knopf, 1920, p. 158.

<sup>2</sup> BRASIL. Câmara do Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369). Acesso em: 10 jul. 2021.

regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.

Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando ao financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. *De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes* (BRASIL, 2019, p. 30-31) (Grifos nossos).

A adoção da alíquota única ou uniforme seria uma das características principais do referido projeto para o incremento da *simplificação do sistema*. Com efeito, essa simplificação seria uma decorrência direta de dois pressupostos da reforma: de um lado, da vedação à concessão de isenções, benefícios fiscais e regimes privilegiados, na medida em que a competência tributária seria centralizada na União e haveria vedação expressa da concessão desses benefícios por meio da tributação do IBS; e, de outro lado, esse ganho em simplificação decorreria da existência de uma alíquota uniforme, que garantiria uma carga tributária planificada sobre todos os bens e serviços (*flat tax*).

Com relação aos benefícios fiscais, os defensores da reforma nos termos da PEC n. 45/2019 sustentam que a concessão de benefícios fiscais como instrumento de política pública e desenvolvimento econômico dos entes federados seria uma prática ultrapassada e comprovadamente ineficiente, cujo único resultado prático seria a corrosão da base tributável do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (no que tange aos Estados e ao Distrito Federal) e do Imposto sobre Serviços (no que tange aos Municípios)<sup>3</sup>. O sistema brasileiro seria ineficiente e litigioso, tendo a base de cálculo desses tributos sido corroída em razão da guerra fiscal<sup>4</sup>. Desse modo, a PEC n. 45/2019 seria um “avanço enorme para o país”, na medida em que “a reunião dos impostos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a Cofins – em um único imposto – o IBS – colocaria o país em par de igualdade, em termos de simplicidade e eficiência, com os sistemas tributários mais modernos do mundo”<sup>5</sup>. O entendimento é de que a função da tributação sobre o consumo

<sup>3</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *Jota*, 21 maio 2019, p. 3-4. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>4</sup> MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação. *Conjur*, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>. Acesso em: 20 maio 2021.

<sup>5</sup> MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação. *Conjur*, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>. Acesso em: 20 maio 2021.

nesta Era Moderna não seria a de servir como instrumento de políticas públicas regionais, mas sim de garantir a arrecadação<sup>6</sup>.

Por outro lado, com relação à alíquota uniforme do IBS, essa seria uma alternativa à seletividade da tributação sobre o consumo existente hoje no país. Segundo os defensores da medida, a seletividade a fim de diminuir as desigualdades fazia sentido num padrão de consumo que não existiria mais nos dias de hoje, porque os padrões de consumo atuais não diferenciariam adequadamente pobres e não pobres, deixando de fazer sentido tributar de maneira diferenciada determinados bens e serviços. Não suficiente, a existência de múltiplas alíquotas não favoreceria o consumidor final, que teria dificuldade de ter conhecimento sobre o valor efetivamente pago a título de tributos indiretos, sendo este um dos fatores que intensificariam a complexidade do sistema, gerando contencioso tributário, desestímulo à produtividade e dificuldade de aplicação da legislação tributária<sup>7</sup>. Os ganhos decorrentes da adoção de uma alíquota uniforme, portanto, estariam diretamente vinculados à simplificação do sistema, à superação da classificação entre bens e serviços e das discussões daí decorrentes e à promoção da isonomia, porque as distinções entre os consumidores seriam estabelecidas por políticas públicas diretas direcionadas aos cidadãos, e não por meio da tributação do consumo<sup>8</sup>.

Pois bem, esse artigo não tem a intenção de analisar os termos da PEC n. 45/2019. O objetivo aqui é examinar tão somente uma de suas justificativas no sentido de que a existência de uma alíquota única seria um consenso internacional para os países cuja tributação indireta ocorre por meio de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Três afirmações nesse sentido serão enfrentadas: a afirmação de que haveria “amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas”; a afirmação de que a “grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 (vinte e cinco) anos no mundo teria apenas uma alíquota”; e a afirmação de que “em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional”. É o que se passa a analisar.

## 2. O mito da alíquota única

Conforme mencionado anteriormente, de acordo com a justificativa da proposta de emenda constitucional, a adoção da alíquota uniforme teria como obje-

<sup>6</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *Jota*, 21 maio 2019, p. 4. Disponível em: <https://www.jota.info/opinião-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>7</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *Jota*, 21 maio 2019, p. 5-6. Disponível em: <https://www.jota.info/opinião-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>8</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *Jota*, 21 maio 2019, p. 6-7. Disponível em: <https://www.jota.info/opinião-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 9 jul. 2021.

tivo simplificar o sistema e reduzir problemas de classificação, o que estaria alinhado com os IVAs de outros países. No entanto, uma análise mais detalhada da proposta e do Direito Comparado revela dois problemas. Primeiro, a alíquota do IBS, tal como prevista na PEC n. 45/2019, não seria realmente uniforme no território nacional, resultando na perpetuação de algumas complexidades que a reforma se proporia a resolver. Segundo a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, sem a previsão de uma alíquota zero e de bens e serviços isentos, não estaria alinhada com o IVA aplicado globalmente, como sugerido pela justificativa da proposta.

Em primeiro lugar, a alíquota do IBS, tal como prevista na PEC n. 45/2019, não seria realmente uniforme no território nacional. De acordo com a proposta, a alíquota final do IBS seria formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7% (sete por cento), a alíquota do Estado de São Paulo for 11% (onze por cento) e a alíquota do Município de São Paulo for 5% (cinco por cento), as vendas em São Paulo e para São Paulo sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 23% (vinte e três por cento). Por sua vez, se a alíquota do Município de Campinas for 2% (dois por cento), as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20% (vinte por cento). Ou seja, a alíquota aplicável varia entre os Estados e Municípios, mas seria uniformemente aplicada a todos os bens e serviços dentro do território de cada um desses entes. Isso significa que as vendas de todos os bens dentro de um Município serão sujeitas à mesma alíquota, mas a venda de bens similares no Município vizinho poderá estar sujeita à alíquota diversa. Seguindo com o exemplo mencionado anteriormente, tanto as vendas de arroz como as vendas de perfume em São Paulo estariam sujeitas à alíquota uniforme de 23% (vinte e três por cento). As vendas de arroz e perfume em Campinas, no entanto, estariam sujeitas à alíquota de 20% (vinte por cento).

Essa forma de cálculo da alíquota aplicável a uma operação diminui a almejada simplificação do sistema. Com a alíquota sendo formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal, o contribuinte ainda deverá determinar quais são o Estado e o Município envolvidos e identificar a alíquota aplicável naqueles entes federados específicos para conseguir determinar a tributação de uma operação. Considerando que o Brasil tem mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) Municípios, esta não é, de forma alguma, uma tarefa simples.

Além disso, existe a dificuldade de identificar o Estado e, principalmente, o Município de destino em alguns tipos de operação. Por exemplo, uma empresa com sede em São Paulo faz compras de forma centralizada para os seus estabelecimentos localizados em todo o país, inclusive de uma licença de *software* que será acessado por usuários em diferentes Municípios. Nesse caso, qual será o Município de destino? Será o imposto devido integralmente no Município de São Paulo? Ou deverá o contribuinte alocar partes do imposto para diferentes Municípios dependendo do número de usuários em cada local? Essas e outras perguntas de-

las decorrentes precisarão ser respondidas pela legislação que viesse a implementar o IBS.

Ou seja, a alíquota variável do IBS de acordo com os entes federados envolvidos perpetuaria algumas das complexidades do atual sistema de tributação indireta brasileiro que decorrem da multiplicidade de esferas (federal, estadual e municipal) competentes para instituir e regulamentar os tributos. Ela também proporcionaria que Estados e Municípios vizinhos adotassem alíquotas diversas para atrair o consumo em seu território, concebendo que o mesmo produto esteja sujeito a alíquotas distintas não em razão de sua essencialidade, mas do local em que ele é consumido.

Em segundo lugar, o modelo proposto com uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, sem a previsão de uma alíquota zero e de isenções, não está alinhado com o IVA aplicado globalmente. Em outros países, como veremos, existe uma diferenciação de alíquotas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. Além disso, mesmo em países em que se adota uma única alíquota padrão (*i.e.* sem a previsão de alíquotas reduzidas), o sistema ainda especifica que algumas transações serão sujeitas à alíquota zero ou à isenção.

Um dos sistemas mais maduros do Imposto sobre Valor Agregado é o aplicado na União Europeia. O Conselho da União Europeia estabelece o sistema comum do Imposto sobre Valor Agregado, instituindo regras gerais aplicáveis aos Estados-Membros. De acordo com os arts. 96 e 97 da Diretiva n. 2006/112 da União Europeia, cada Estado-Membro poderá fixar uma alíquota padrão no seu território, que não pode ser inferior à alíquota de 15% (quinze por cento), e deverá ser idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços<sup>9</sup>. Os países, contudo, podem adotar uma ou duas alíquotas reduzidas, em percentagem não inferior a 5% (cinco por cento)<sup>10</sup>. As alíquotas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços previstas na própria Diretiva (Anexo III), tais como produtos alimentares, abastecimento de água, produtos farmacêuticos, transporte, fornecimento de livros, construção e renovação de edifícios como política social de moradia<sup>11</sup>. O art. 132 da Diretiva também prevê isenções

<sup>9</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006*. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>10</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006*. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>11</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006*. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 9 jul. 2021.

em benefício de certas atividades de interesse geral, como serviços públicos postais, hospitalização, assistência médica e educação<sup>12</sup>.

Um exemplo recente de como as alíquotas reduzidas e as alíquotas zero são utilizadas para atingir fins almejados pela sociedade foi observado na resposta à crise de saúde gerada pela pandemia provocada pela Covid-19. A Comissão da União Europeia implementou novas regras para permitir que os países apliquem a alíquota zero para vacinas e *kits* para teste do Covid-19 vendidos a hospitais, médicos e indivíduos, assim como demais serviços correlacionados<sup>13</sup>. Anteriormente a essa previsão, os países poderiam aplicar a alíquota reduzida para vacinas, mas não estavam autorizados a aplicar a alíquota zero para esses bens, e os testes não poderiam ser sujeitos nem mesmo à alíquota reduzida. Com as novas regras, os países poderão aplicar alíquota reduzida ou zero para vacinas e testes.

De acordo com a justificativa da PEC n. 45/2019, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 (vinte e cinco) anos no mundo teria apenas uma alíquota (afirmação que é feita sem explicitar quais países foram considerados). Uma breve análise, contudo, demonstra que essa informação não está completamente correta<sup>14</sup>. Desde 1994, alguns países implementaram um IVA com uma alíquota padrão, uma ou mais alíquotas reduzidas, além da previsão de alíquota zero e isenção, por exemplo: Albânia, Angola, Bahamas, Barbados, Bangladesh, Costa Rica, Croácia, Egito, Eslovênia, Gana, Índia, Kosovo, Letônia, Sérvia, Suíça e Vietnã.

Outros países implementaram o IVA com a previsão apenas de uma alíquota padrão, sem a previsão de alíquotas reduzidas. Por exemplo, Singapura e Austrália implementaram o imposto sobre bens e serviços (*Goods and Services Tax – GST*) com alíquotas padrão de 7% e 10%, respectivamente. Os países do Golfo Pérsico concordaram em implementar um IVA em 2018 com uma alíquota inicial de 5%. Note-se que apesar de esses países não aplicarem alíquotas reduzidas, eles estipulam transações que estarão sujeitas à alíquota zero ou à isenção, como, por exemplo, transações com alimentos, água, serviços de esgoto, saúde, educação, transporte internacional, aluguel de propriedade residencial e serviços financeiros. Além disso, destaca-se que a alíquota padrão em países que não preveem alíquotas reduzidas geralmente é mais baixa (inferior a 20%).

<sup>12</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006*. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>13</sup> COMISSÃO EUROPEIA. Covid-19: isenção de IVA e taxas alfandegárias sobre equipamentos médicos vitais. [s.d.]. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/covid-19-taxud-response/covid-19-waiving-vat-and-customs-duties-vital-medical-equipment\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/covid-19-taxud-response/covid-19-waiving-vat-and-customs-duties-vital-medical-equipment_en#heading_1). Acesso em: 9 jul. 2021.

<sup>14</sup> EY GLOBAL. IVA mundial, GST e guia de imposto sobre vendas 2021. [s.d.]. Disponível em: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide). Para um breve resumo das alíquotas em diversos países, consultar também: AVALARA. Taxas internacionais de IVA e GST para 2021. [s.d.]. <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/international-vat-and-gst-rates.html>. Acessos em: 9 jul. 2021.



A análise de Direito Comparado, portanto, não suporta as premissas do projeto brasileiro. Os países que implementaram a tributação indireta por meio de um Imposto sobre o Valor Agregado o fizeram adotando diferenças de carga tributária para determinados bens e serviços: seja por meio da fixação de faixas distintas de tributação, seja por meio da previsão de bens e serviços sujeitos à isenção ou à alíquota zero, ou pela combinação desses dois recursos. Há, nesse sentido, um consenso internacional sobre a inaplicabilidade de uma alíquota única, isto é, sobre a exigência de que se tribute diferentemente bens e serviços mais essenciais que outros, e não o contrário.

Com isso, não estamos arguindo que a previsão de alíquotas reduzidas, zero e isenções não tornam o sistema tributário mais complexo. É verdade que múltiplas alíquotas adicionam complexidade ao sistema tributário, já que elas aumentam a quantidade de informação detalhada que o contribuinte deverá capturar para refletir a sua situação tributária e cumprir com as suas respectivas obrigações. Por exemplo, se um país tiver uma alíquota padrão de 20% (vinte por cento) e uma alíquota reduzida de 10% (dez por cento), no mínimo o contribuinte deverá monitorar suas vendas e compras sujeitas à alíquota de 20% (vinte por cento) e entender os critérios de diferenciação de suas vendas e compras sujeitas à alíquota de 10% (dez por cento) para conseguir cumprir com suas obrigações tributárias. No entanto, simplicidade e eficiência são instrumentais a um sistema tributário, cuja finalidade também é ser justo e adequado às finalidades arrecadatórias e extrafiscais, como se abordará a seguir.

### **3. A essencialidade e o uso extrafiscal da tributação indireta**

As considerações feitas até aqui demonstram que não são verdadeiras as afirmações de que haveria uma tendência global, de um lado, pela adoção de uma alíquota única para a tributação indireta (por meio do IVA) e, de outro lado, pelo afastamento do uso da tributação indireta para realização de política setorial ou regional. O exame do Direito Comparado, tal qual já realizado, afasta a veracidade dessas informações. Em verdade, a análise dos exemplos do uso do IVA em outros países evidencia o reconhecimento de que, por um lado, existem diferenças de essencialidade dos bens e serviços que precisam ser consideradas para a definição da carga fiscal a que esses serão submetidos (e daí a existência de faixas de alíquotas ou até de alíquota zero e isenções) e, por outro lado, existem situações que demandam o afastamento do interesse arrecadatório para a implementação de outros objetivos (sociais, econômicos e ambientais, por exemplo) e que justificam o uso da tributação indireta para fins extrafiscais.

Em primeiro lugar, com relação ao reconhecimento da essencialidade, algumas considerações precisam ser feitas. A partir da Constituição de 1988, a previsão da seletividade em função da essencialidade foi estendida do IPI também para o ICMS (arts. 153, § 2º, e 155, § 2º). A seletividade, em função da essencialidade, impõe uma diferenciação de alíquotas em uma escala proporcional: quanto mais essencial, menor a alíquota, e, quanto menos essencial, maior a alíquota.

Seletividade, nesse sentido, impõe a ideia de seleção, diferenciação. Ou seja, a adoção da seletividade implica tratamento tributário distinto entre produtos, mercadorias e serviços. O termo essencial é um adjetivo vinculado “[à]quilo que constitui o mais básico, ou o mais importante em algo”, “[à]quilo que é necessário, indispensável”<sup>15</sup>.

É preciso definir, contudo, quem será o destinatário deste adjetivo: essencial, necessário e indispensável para quem? A análise sistemática do texto constitucional brasileiro impõe uma resposta: essencial, necessário e indispensável com relação à dignidade humana. O exame preliminar desta regra parece-nos informar que os produtos e serviços de natureza essencial devem ter suas alíquotas de incidência mitigadas em comparação a outros produtos e serviços que não estão revestidos da mesma essencialidade para a consecução da dignidade humana, de modo que a variação das alíquotas se dê na forma inversa da essencialidade: quanto maior for esta, necessariamente menores deverão ser aquelas<sup>16</sup>.

Nesse sentido, Schoueri destaca que a seletividade em função da essencialidade é uma forma de compensar o efeito regressivo decorrente da tributação sobre o consumo no país. Por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar esse efeito: a seletividade deve assegurar que os bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados com alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses. Conclui o autor: produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir<sup>17</sup>.

Em outras palavras, a seletividade, em função da essencialidade, exige que o ônus econômico do tributo indireto recaia sobre bens na razão direta de sua superficialidade e na razão inversa de sua necessidade. Como destaca Carrazza, a seletividade deve levar em conta a finalidade da mercadoria ou do serviço, não a sua destinação ou origem; daí porque também é irrelevante a fase do ciclo de produção ou as condições econômicas de quem adquire a mercadoria ou frui do serviço<sup>18</sup>. De modo semelhante, Baleeiro afirmava que a essencialidade “refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente”<sup>19</sup>. E, no mesmo sentido, Tilbery aponta que “o conceito de essencialidade de produtos vincula-se a um padrão mínimo de vida”<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 826.

<sup>16</sup> ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 39, 2018, p. 202.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 428.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 508-509.

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347.

<sup>20</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, 1990, p. 2.999.

Sendo assim, isso significa dizer que a seletividade imposta constitucionalmente ao legislador estabelece que se leve em consideração a essencialidade de cada produto, mercadoria ou serviço na determinação das suas alíquotas. Evidente que estes conceitos não são simples de serem aplicados, mas, embora possa haver discussão no que tange à essencialidade de determinados produtos, como o caso fatídico das alíquotas de cigarro, por exemplo, enquanto bem supérfluo para grande parte da população, mas item essencial, porque viciante para tantos outros, há parâmetros que podem auxiliar no controle da aplicação desse princípio.

O exame realizado em Direito Comparado atesta isso: ainda que existam divergências entre os países analisados, especialmente com relação à alíquota padrão, a grande maioria dos países que implementou um IVA estipulou transações que estarão sujeitas à alíquota zero ou isenção, como, por exemplo, transações com alimentos, água, serviços de esgoto, saúde, educação, transporte internacional e aluguel de propriedade residencial. Não obstante se possa discutir o grau de essencialidade de alguns bens e serviços, inexistente qualquer dúvida ou divergência no sentido de que esses citados se incluem entre aqueles *mais essenciais* do que os demais, o que justifica o tratamento diferenciado.

Desse modo, a análise comparada demonstra que não são verdadeiras as premissas de partida nas quais a PEC n. 45/2019 se baseia. Muito pelo contrário: há um consenso internacional de que a essencialidade dos bens e serviços deve ser refletida mesmo na tributação indireta, tanto por meio da não tributação ou não oneração de determinados bens e serviços (seja por isenções, seja por alíquota zero), como também por meio da fixação de alíquotas reduzidas para determinados bens e serviços em detrimento de outros – retomando nosso exemplo: *arroz* é mais essencial que *perfume* e, nesse sentido, deve sofrer uma carga tributária menor do que este. A adoção de um tributo similar ao IVA, portanto, não significa que o princípio da seletividade em razão da essencialidade deveria ser abandonado.

Em segundo lugar, também não é verdadeira a afirmação de que a tributação indireta não serve para fins extrafiscais. A defesa no sentido de que a tributação indireta não serviria para realização de políticas setoriais ou regionais também não encontra amparo na análise do Direito Comparado já realizada. A adoção de alíquotas diferenciadas e de isenções para determinadas atividades econômicas demonstra que o IVA, como outros tributos sobre o consumo, serve como um mecanismo de indução de comportamentos e de estímulos (e desestímulos) à economia. O exemplo, já mencionado, sobre a autorização da Comissão da União Europeia para implementação de alíquota zero para vacinas e testes do Covid-19 é um exemplo atual e paradigmático sobre o tema: incentiva-se, por meio da desoneração, o investimento nessa área, para atingir uma finalidade não arrecadatória, mas social.

A utilização instrumental da tributação como mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação das receitas necessárias à manutenção da máqui-

na pública, portanto, não é algo inédito ou inusitado<sup>21</sup>. Essa possibilidade de utilização extrafiscal dos tributos sobre o consumo em geral foi prevista pela própria Constituição de 1988, com destaque para o próprio IPI, cujas alíquotas inclusive podem ser alteradas por decreto exatamente para permitir a rápida interferência na economia. A PEC n. 45/2019 prevê uma mudança radical nesse sentido: o IBS não teria qualquer finalidade extrafiscal (como propagada pelos próprios defensores da reforma nestes moldes, a sua finalidade seria meramente arrecadatória) e haveria um segundo imposto novo, cuja finalidade seria *extrafiscal* relativamente ao desestímulo do consumo de determinados bens e serviços. Assim, embora não reconheça a possibilidade de uso extrafiscal do IBS (ou dos IVAs existentes em outros países), a Proposta defende que o novo regime tributário para a tributação indireta no Brasil seria complementado por um Imposto Seletivo, de competência da União, que poderia incidir sobre bens “geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”<sup>22</sup>.

Este por si só já é um ponto a ser destacado: os tributos extrafiscais não servem, pelo menos até hoje no Brasil, apenas para desestimular condutas. As normas tributárias extrafiscais referem-se ao campo da recomendação. Elas atuam como estímulos ou desestímulos na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes, acenando com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição<sup>23</sup>. A ideia é utilizar-se do instrumental financeiro para a provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, de acordo com as finalidades buscadas naquele momento. Reconhece-se, como destaca Schoueri, a possibilidade de que os contribuintes se vejam motivados a enquadrar-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador, assumindo-se, dessa forma, que o tributo é um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos<sup>24</sup>. No caso deste novo imposto proposto pela reforma tributária, contudo, existiria apenas a possibilidade de “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”, nos termos previstos no novo dispositivo constitucional. Toda uma gama de possibilidades de utilização do tributo como instrumento de incentivo e mudança de comportamento dos contribuintes-cidadãos seria excluída da competência tributária a partir dessa nova proposta.

São muitas as críticas que poderiam ser endereçadas a essa norma de competência aberta, defendida pelo Projeto, mas, para o presente trabalho, basta

<sup>21</sup> LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 199.

<sup>22</sup> BRASIL. Câmara do Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019, p. 28. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369). Acesso em: 10 jul. 2021.

<sup>23</sup> CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964, p. 48-49.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143.

apontar que a adoção de premissas equivocadas com relação aos modelos de IVAs adotados em outros países acaba afetando a Proposta apresentada ao sistema tributário brasileiro. Essas premissas não apenas são inverídicas, conforme já enfrentado, como também acabam gerando um sistema ainda bastante complexo, em que, a despeito daquilo que é sempre defendido, a tributação indireta não seria realizada apenas por meio de um tributo (IBS), mas sim, por dois (IBS + Imposto Seletivo), sendo que este segundo seria um tributo indireto com todas as características apontadas como problemáticas pelos defensores da Proposta, ou seja, com alíquotas diferenciadas e com a sua utilização para fins extrafiscais, gerando, nesse sentido, complexidade ao sistema tributário nacional.

Logo, as considerações anteriores demonstram que também este ponto é problemático na reforma tributária em discussão. A abertura concedida pelo texto constitucional proposto para um tributo seletivo, de competência da União, para desestimular o consumo de bens, serviços e direitos, é genérica, sem qualquer tipo de critério ou limitação ao exercício deste poder de tributar fora dos parâmetros propostos pela própria reforma tributária, para quem a tributação sobre o consumo seria, a partir dessa proposta, *simplificada, racional e eficiente*.

#### 4. Considerações finais

O sistema de tributação indireta brasileiro é um dos mais complexos – se não o mais complexo – do mundo. Uma empresa de médio porte no Brasil passa mais de 1.500 (mil e quinhentas) horas por ano preparando e submetendo declarações de tributos e fazendo os respectivos pagamentos. Um estudo feito pelo Banco Mundial demonstra que se gasta mais tempo no Brasil do que em qualquer outro país do mundo para cumprir as obrigações tributárias. Essa média, analisada conjuntamente com outros fatores como o número de pagamentos e a carga tributária, coloca o Brasil em 184º lugar em um *ranking* envolvendo 190 (cento e noventa) países, preparado pelo Banco Mundial, para avaliar como o pagamento de tributos influencia a facilidade ou dificuldade de se realizar negócios em um país<sup>25</sup>.

Nesse contexto, foi introduzida a Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019, que propõe uma reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, com a substituição de cinco tributos atuais sobre o consumo (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único imposto sobre bens e serviços (IBS) e por um Imposto Seletivo. Uma das características da reforma seria a introdução de uma alíquota única de IBS para todos os bens e serviços dentro do mesmo ente da Federação, sob os argumentos de simplificação do sistema e conformidade com a prática internacional. A fundamentação apresentada para tanto passa pelas seguintes premissas: haveria amplo consenso na literatura internacional de que

<sup>25</sup> BANCO MUNDIAL. *Doing Business*: medindo a regulamentação do ambiente de negócios. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>; <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>. Acessos em: 9 jul. 2021.

IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas; a grande maioria dos IVAs criados no mundo nos últimos 25 (vinte e cinco) anos teria apenas uma alíquota; e em praticamente nenhum país do mundo os IVAs seriam utilizados para fins de política setorial ou regional.

Esse artigo teve o objetivo de demonstrar que: (i) a alíquota do IBS, tal como prevista na PEC n. 45/2019, não seria realmente uniforme no território nacional, perpetuando algumas complexidades que a reforma se propõe a resolver; (ii) uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, sem a previsão de uma alíquota zero e de isenções, não estaria alinhada com o IVA aplicado globalmente, como sugerido pela justificativa da proposta; (iii) a adoção de um tributo único para a tributação indireta não deveria implicar o abandono da ideia de seletividade em razão da essencialidade e da utilização do tributo para fins extrafiscais, sendo isso também demonstrado pela análise comparativa com os demais países que adotaram a tributação sobre o consumo por meio de um IVA.

Embora a previsão de alíquotas reduzidas, alíquota zero e isenções adicione complexidade ao sistema tributário, é importante reconhecer que a simplificação e a eficiência não são as únicas finalidades a serem buscadas pelo sistema tributário. A adoção de normas com finalidade simplificadora tem como objetivo tornar a fiscalização de tributos mais ágil e econômica, afastando-se, por meio dessa padronização, da capacidade contributiva efetivamente evidenciada em cada operação<sup>26</sup>. O ganho em eficiência, nesse caso, diz respeito à igualdade geral, no sentido de permitir uma fiscalização mais eficiente.

Isso não significa, contudo, uma tributação mais justa e, muito menos, uma tributação adequada do ponto de vista constitucional. A ideia de que a busca de eficiência administrativa poderia justificar o tratamento uniforme de bens e serviços de diferentes essencialidades, afastando-se da igualdade particular e da capacidade contributiva concreta, não se justifica. A eficiência não é uma finalidade em si mesma: ela não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado. Trata-se, ao contrário, de um princípio instrumental, só se é eficiente em relação a alguma coisa com base em algum critério. Isso significa dizer que o dever de eficiência (assim como a simplificação) não deveria ser buscado de forma autônoma, como se a partir desses princípios houvesse uma autorização para abandonar a justiça individual em nome exclusivamente da justiça geral<sup>27</sup>.

Para o tema aqui tratado, essas considerações implicam o reconhecimento de que a simplificação e a eficiência causadas pela adoção de uma alíquota única se distancia de outros princípios constitucionais que deveriam ainda ser buscados por uma reforma no sistema tributário nacional, quais sejam, a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a justiça fiscal. O problema (complexo) da tributação dos bens e serviços em qualquer país não pode ser solucionado com uma

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 94-95.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 97-99.

proposta (simplificada e utópica) de adoção de uma alíquota única. Parafraseando Mencken, “para todo problema complexo existe sempre uma solução simples, elegante e completamente errada”<sup>28</sup>.

É o que se verifica no presente caso. Vale dizer que, mesmo que o proposto IBS tivesse uma alíquota padrão, uma alíquota reduzida, uma alíquota zero e isenções aplicáveis uniformemente em território nacional de acordo com a essencialidade dos bens e serviços, a reforma ainda estaria atingindo uma imensa simplificação em relação ao atual sistema de tributação indireta brasileiro. E isso sem se distanciar dos princípios da seletividade em razão da essencialidade (pela imposição de carga tributária distinta conforme a classificação dos bens e serviços) e da possibilidade de utilização setorial, regional e momentânea da tributação indireta para fins extrafiscais (pela imposição de carga tributária distinta em função de outras finalidades, que não a finalidade arrecadatória).

Este trabalho não tinha o objetivo de discutir se a adoção de um IBS se caracteriza como uma boa política fiscal para o Brasil. Tinha, contudo, o objetivo de demonstrar que a referida discussão de política tributária deve partir de uma análise acurada dos sistemas de Direito Comparado nos quais se baseia, aprendendo, a partir de seus exemplos, que nem toda ruptura e simplificação se caracteriza como uma opção melhor. Há complexidades que nos aproximam de um sistema tributário mais justo, ainda que menos eficiente do ponto de vista arrecadatório.

## Referências

- ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 39, p. 201-225, 2018.
- AVALARA. Taxas internacionais de IVA e GST para 2021. [s.d.]. <https://www.avallara.com/vatlive/en/vat-rates/international-vat-and-gst-rates.html>. Acesso em: 9 jul. 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BANCO MUNDIAL. *Doing Business*: medindo a regulamentação do ambiente de negócios. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/explore-topics/paying-taxes>; <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>. Acessos em: 9 jul. 2021.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BRASIL. Câmara do Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019.

<sup>28</sup> No original: “*Explanations exist; they have existed for all time; there is always a well-known solution to every human problem – neat, plausible, and wrong*” (MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices*: second series. Alfred A. Knopf, 1920, p. 158).

- Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369). Acesso em: 10 jul. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- COMISSÃO EUROPEIA. Covid-19: isenção de IVA e taxas alfandegárias sobre equipamentos médicos vitais. [s.d.]. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/covid-19-taxud-response/covid-19-waiving-vat-and-customs-duities-vital-medical-equipment\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/covid-19-taxud-response/covid-19-waiving-vat-and-customs-duities-vital-medical-equipment_en#heading_1). Acesso em: 9 jul. 2021.
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006*. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 9 jul. 2021.
- CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *Jota*, 21 maio 2019, p. 3-4. Disponível em: <https://www.jota.info/opinião-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 9 jul. 2021.
- EY GLOBAL. IVA mundial, GST e guia de imposto sobre vendas 2021. [s.d.]. Disponível em: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide). Acesso em: 9 jul. 2021.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015.
- MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação. *Conjur*, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>. Acesso em: 20 maio 2021.
- MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices: second series*. Alfred A. Knopf, 1920.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143.
- TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, p. 2969-3035, 1990.