

**REFORMA TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE DOS PROJETOS DE MUDANÇA NO REGIME DO ICMS
PROPOSTOS NOS ÚLTIMOS 15 ANOS**

Raquel Arruda Soufen

Mestranda em Direito Tributário pela PUC SP

2015

RESUMO: Historicamente, o Brasil possui uma enorme dificuldade em reduzir estruturalmente os gastos do governo. Apesar de tamanha importância, o sistema tributário brasileiro é visto por investidores como engessado, chegando a ser uma barreira à entrada de alguns em nosso solo.

Buscando melhorar a eficiência econômica (intimamente relacionada com a maximização da riqueza e do bem-estar social), ao diminuir os custos das empresas e consumidores e aumentando a arrecadação, muitas tentativas de reforma tributária já foram realizadas.

Como forma de delimitar o tema do presente estudo, optamos por abordar as propostas de reforma feitas nos últimos 15 anos relativas ao regime do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, analisando-as frente ao conceito de Sistema Tributário Ideal.

Palavras chave: Finanças Públicas, Direito Tributário, Tributação, Reforma Tributária, VAT, ICMS.

ABSTRACT: Historically, Brazil has an enormous difficulty in restructuring government spends. Despite the importance, the Brazilian Tax System is bureaucratic, confusing, and based on a high taxation, what results in tax payer dissatisfaction, and creates a barrier to investments here.

Considering the improving of taxes efficiency (related to wealth maximization and welfare state), several projects of Tax Reform was submitted to Brazilian Congress. The projects focus in lower the taxpayers cost (mainly the compliance costs) and improve them economically.

As a way to define this current study, we opted to discuss the Tax Reforms proposed in the last 15 years in subjects related to Brazilian Tax on Goods Circulation (Value Added Taxes), comparing with the Ideal Tax System concept.

Key-words: Public Finance, Tax Law, Taxation, Tax Reform, VAT, ICMS.

1. Problemas Atuais do Sistema Tributário Brasileiro

Atualmente, o Brasil vive uma enorme dificuldade em reduzir estruturalmente os gastos do governo, dado o custo de toda máquina estatal para atingir a amplitude de nosso país, a tentativa de estimular a economia, e o alto nível de corrupção.

Frente a isso, como fonte arrecadatória de receitas, os tributos tem papel fundamental na manutenção de um país¹.

Apesar de tamanha importância, o sistema tributário brasileiro é visto por investidores como engessado, chegando a ser uma barreira à entrada de alguns em nosso solo.

Segundo Mailson da Nóbrega e Felipe Salto (2014), “O sistema tributário brasileiro, tornou-se (...) uma das principais fontes de elevação dos custos de transação”. Assim, a tributação dificulta a inserção de novas empresas, oprime o crescimento de empresas que já operam, e freiam a produtividade.

Na mesma linha, o jurista Paulo de Barros Carvalho (2011)² alega que “devemos reconhecer, que a carga tributária é excessiva, sufocando setores da economia e afetando a competitividade de nossos produtos, além de vários outros desvios que não escapariam à atenção de um observador pouco exigente do cotidiano”.

Sobre o atual Sistema Tributário, Renato Fragelli Cardoso, ao tratar de “Política Econômica, Reformas Institucionais e Crescimento”³, contextualiza:

“Em 1999, quando a reforma tributária avançava no Congresso, a necessidade de recursos a curto prazo eliminou uma boa oportunidade para se dotar o país de um ordenamento tributário eficiente do ponto de vista microeconômico. Entre dotar o país de uma estrutura tributária indutora do crescimento a longo prazo e assegurar um elevado volume de arrecadação para garantir a estabilidade macroeconômica a curto prazo, este objetivo prevaleceu sobre o anterior. Entre 1995 e 2002, período em que a taxa média de crescimento do PIB foi de 2,3% ao ano, a carga tributária global cresceu de 26,0% do PIB para 32,4%. Além de crescer em magnitude, a tributação piorou em qualidade, devido à ampliação das contribuições – tributos

¹ Por definição simplificada, temos que a poupança do governo é o total de receitas tributárias, subtraídas dos gastos do governo (consumo e investimento) e dos juros da dívida ($P = T(GG - JD)$).

² Paulo de Barros Carvalho - Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª Edição São Paulo: Noeses, 2011.

³ Fabio Giambiagi, Fernando Veloso, Pedro Cavalcanti Ferreira and Samuel Pessoa (Auth.)- Desenvolvimento Econômico. Uma Perspectiva Brasileira (2013), pag. 204.

federais incidentes sobre o faturamento não repartidos com os estados. Entre 1995-2002, essas contribuições cresceram de 3,0% do PIB para 6,3%.”

Anualmente o Banco Mundial elabora um relatório *Doing Business* ranqueando os países de acordo com os elementos facilitadores de inserção de empresas.

No ano de 2014, o Brasil ficou na posição 175 do ranking no quesito “Pagamento de Impostos”, muito abaixo do ranking geral brasileiro, que era 123. O Gráfico está demonstrado abaixo:

REGIÃO	América Latina & Caribe	DOING BUSINESS 2015 CLASSIFICAÇÃO	DOING BUSINESS 2014 CLASSIFICAÇÃO***
CATEGORIA DE RENDA	Renda média superior	120	123
POPULAÇÃO	200.361.925	DOING BUSINESS 2015 DAF** (% PONTOS)	DOING BUSINESS 2014 DAF** (% PONTOS)
RENDA BRUTA INTERNA (GNI) PER CAPITA (US\$)	11.690	58,01	57,39
CIDADE COBERTA	São Paulo, Rio de Janeiro		

Classificação	Distância até a fronteira	Distância até a fronteira - São Paulo
Distância até a fronteira - Rio de Janeiro		
TÓPICOS	DB 2015 Classificação	DB 2014 Classificação
Abertura de empresas	167	160
Obtenção de alvarás de construção	174	171
Obtendo eletricidade	19	19
Registro de propriedades	138	137
Obtenção de crédito	89	86
Proteção dos investidores minoritários	35	35
Pagamento de impostos	177	175
Comércio internacional	123	126
Execução de contratos	118	118
Resolução de Insolvência	55	60

Figura 1: Classificação brasileira no pagamento de tributos.

Fonte: Sítio na internet do *Doing Business* do Banco Mundial

O problema do atual cenário é a falta de informação do contribuinte que, conjuntamente com a complexidade de tributos, faz da tributação um verdadeiro terror para empresários.

No quesito “pagamento de impostos”, é possível perceber que o Brasil gasta um volume extraordinário de horas por ano dedicadas ao pagamento de impostos. Como é possível ver na imagem abaixo⁴, o tempo total de horas gastas com o pagamento de impostos gira em torno de 2.600 horas, enquanto em países da América Latina & Caribe este número é reduzido para 365,8 horas e, em países da OCDE, o número chega a 175,4 horas.

Pagamento de impostos ⁱ

[Visualizar metodologia](#) [Compare economias](#)

Indicador	São Paulo	América Latina & Caribe	OCDE
Pagamentos (número)	9,0	29,9	11,8
Tempo (horas por ano)	2.600,0	365,8	175,4
Imposto sobre os lucros (% lucros)	24,8	20,7	16,4
Contribuições e impostos sobre o trabalho (% lucros)	40,3	14,7	23,0

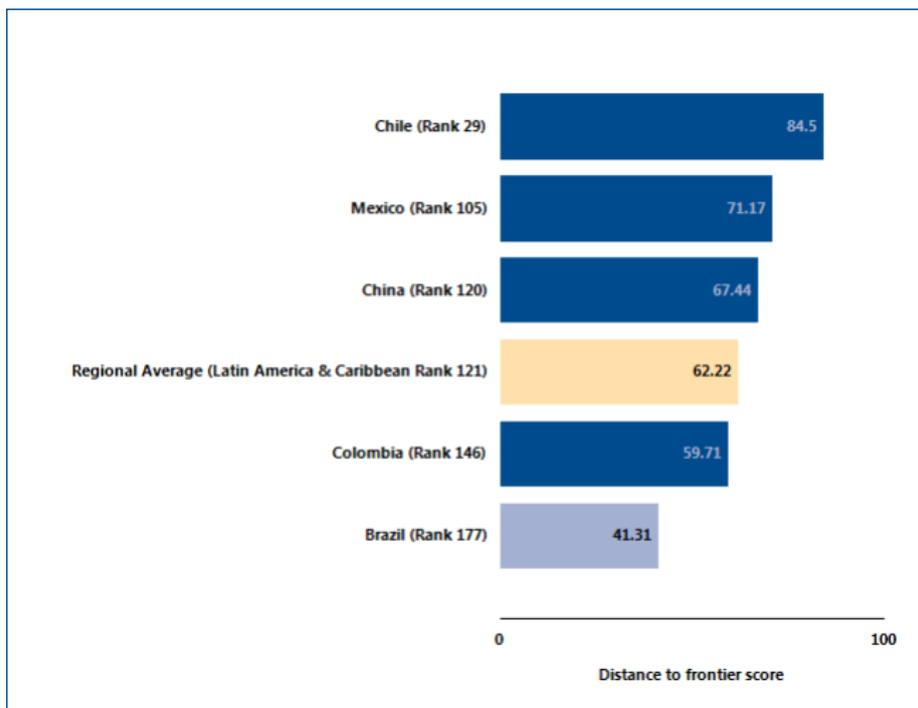
Figura 2: Classificação brasileira quanto ao tempo no pagamento de tributos.

Fonte: Sítio na internet do *Doing Business* do Banco Mundial

Podemos perceber, portanto, que um dos principais problemas do Sistema Tributário Brasileiro é o alto volume de horas gasta com *Compliance* para o pagamento de tributos. Este fator resulta no alto custo tributário das empresas com as obrigações acessórias, e o prejuízo da economia brasileira como um todo.

Note, ainda, que, de acordo com o Banco Mundial, o Brasil está classificado muito abaixo de economias como Chile, México, China e Colômbia, no quesito “facilidade no pagamento de tributos”.

⁴ Extraída do sítio do Banco Mundial, no site www.doingbusiness.org, referente ao Brasil.



Source: *Doing Business* database.

Figura 3: Classificação brasileira quanto à facilidade do pagamento de tributos.

Fonte: Relatório do *Doing Business* do Banco Mundial.

De acordo com informações do *Doing Business 2015*⁵, as economias ao redor do mundo têm procurado facilitar e agilizar o pagamento de tributos para a melhoria dos negócios por meio de diversas mudanças como, por exemplo, consolidando declarações e guias, reduzindo a frequência dos pagamentos, e oferecendo meios eletrônicos de preenchimento de guias e pagamento.

Concluimos, portanto, que uma alteração da tributação brasileira é importante para o aumento da produtividade da empresa, a diminuição do peso morto da tributação, e um maior crescimento econômico brasileiro. Para isso, estudaremos o conceito de sistema tributário ideal, a rigidez do sistema constitucional tributário, e as tentativas de alteração do regime de ICMS.

⁵ Relatório *Doing Business in Brazil* do Banco Mundial, Pag. 82.

1.1.Sistema Tributário Ideal

De acordo com Fabio Giambiagi (2008)⁶, em seu livro Finanças Públicas, “Com a finalidade de aproximar um sistema tributário do “ideal”, é importante que alguns aspectos principais sejam levados em consideração: a) o conceito de equidade, ou seja, a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) o conceito da progressividade, isto é, o princípio de que se deve tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) o conceito da neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo”.

Assim, para que o Sistema Tributário seja considerado “ideal”, é preciso, primeiramente, que cada indivíduo seja compelido a pagar uma quantia considerada justa, isto é, é preciso que a carga tributária seja equitativa. De acordo com Giambiagi (2008), para determinar a quantia considerada “justa” é preciso analisar o princípio do benefício, em que “cada indivíduo deveria contribuir com uma quantia proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público”.

Esta característica esta intimamente ligada ao princípio tributário da capacidade contributiva, o qual determina que as pessoas com maior capacidade contributiva devem pagar mais tributos do que aquelas com menor capacidade contributiva. Ademais, os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem ser submetidos à mesma quantia de imposto, ou ao mesmo nível de tributação.

Note que o ICMS não é considerado um tributo equânime, vez que ele não considera a capacidade contributiva do contribuinte⁷. Neste cenário, pondera Giambiagi ⁸: “E termos de

⁶ Fábio Giambiagi, Ana Cláudia Além – Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil, 3 Edição, Ed. Campus, 2008), pag. .17/18.

⁷ Existem alguns juristas que defendem que a seletividade do ICMS preserva a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Prevista no artigo 155, § 2º, III, da Carta Magna, tal instituto estabelece que o ICMS deve ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços passíveis de tributação. De acordo com MISABEL DERZI (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense. 7ª ed. P. 694): *O fenômeno, que estamos referindo, da translação ou da repercussão ocorrente nos impostos ditos “indiretos”, exigirá um tratamento especial frente a dois princípios que estamos ponto em contato e resolver-se-á, exclusivamente, na seletividade de alíquotas ou na isenção dos gêneros de primeira necessidade. É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e*

equidade e progressividade, o imposto sobre consumo não é o mais indicado, tendo em vista que, sendo uma forma de tributação indireta, não discrimina as contribuições de acordo com a capacidade de pagamento de cada indivíduo”.

Também é preciso pontuar que o sistema tributário ideal deve interferir minimamente possível na alocação de recursos da economia, isto, para que gere o mínimo possível de peso morto.

Giambiagi⁹ defende também que para haver um sistema tributário ideal, é preciso que haja neutralidade: “O objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção da alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema”. No caso do ICMS, por exemplo, não há uma neutralidade do tributo, haja vista que afeta a eficiência nas decisões de alocação de recursos, e pode levar a uma redução do consumo mesmo tento como base o princípio da não cumulatividade.

Por fim, o conceito de simplicidade relaciona-se com a facilidade dos contribuintes pagarem impostos e do Fisco recolher os montantes. Atualmente, temos visto que o alto nível de burocratização da tributação brasileira, juntamente com o emaranhado de normas, ocasiona a total falta de simplicidade do Sistema Tributário.

1.2.Sistema Jurídico

A fim de estudarmos as Reforma Tributárias propostas, devemos analisar como o nosso Sistema Tributário esta estabelecido, de modo a entendermos qual a sua rigidez, qual o tipo de norma pode alterar sua fundamentação, e qual o conteúdo básico e harmônico deste Sistema que dá sustentação para todo o conjunto de leis brasileiras.

‘Constituição’ é o nome utilizado para designar o conjunto de normas constitucionais de um país. Diferentemente, “Sistema” é o conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados (Geraldo Ataliba - 1968).

produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.

⁸ Giambiagi (2008), pag. 27.

⁹ Giambiagi (2008), pag 20.

De acordo com Geraldo Ataliba (1968)¹⁰, com relação à noção de sistema anteriormente descrita, pode-se entender que sistema seria uma *composição de elementos sobre a perspectiva unitária, que integram uma realidade maior, com caráter lógico*. Dessa forma, o conjunto de normas constitucionais são produto da inteligência e da vontade do homem, se concretizando com a Constituição e o sistema constitucional brasileiro.

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2011)¹¹, defende que:

Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infra legais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação e hierarquia).

O professor Paulo de Barros Carvalho¹² continua ainda em outra obra: “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”.

Neste contexto, “sistema” seria o conjunto unitário e ordenado de elementos, que se pauta por princípios coerentes e harmônicos. Sistema normativo, por sua vez, seria o conjunto unitário e harmônico de normas, envoltas por princípios (ainda que implícitos).

Ponto de suma importância é o fato de que os sistemas não são formados pela soma de suas normas pura e simplesmente, e sim pela harmonia entre as normas. Não há sistema sem harmonia de elementos, sem princípios norteadores que servem como pilar estrutural para as normas jurídicas.

Nas palavras de José Artur de Lima Gonçalves (2002)¹³, o “sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante”. Desta forma, é preciso primeiro entender quais seriam os conceitos aglutinantes e como seria o seu emprego.

Os conceitos aglutinantes seriam, de acordo com José Arthur de Lima Gonçalves (2002), uma reunião de normas em princípio em torno do conceito central do direito

¹⁰ ATALIBA, Geraldo Ataliba – Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, Ed. Revista dos Tribunais, 1968, pag. 3/4

¹¹ Paulo de Barros Carvalho (2011), pag. 215.

¹² Paulo de Barros Carvalho – Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 24^a Edição, 2012, pag 188.

¹³ José Arthur de Lima Gonçalves, Imposto sobre a Renda, Editora Malheiros, 1 Edição, 2002, pag. 40

brasileiro. É preciso ter em mente que toda e qualquer norma legal deve ser aplicada em harmonia com o sistema “subordinando seu alcance e eficácia aos princípios maiores desse próprio sistema”¹⁴.

Sobre a violação de princípios, Celso Antônio Bandeira de Melo¹⁵ afirma com mestria que “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção do princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçadas.” Assim, entendemos que os princípios são os pilares de sustentação do sistema jurídico.

No Brasil, podemos elencar diversos princípios tributários, entre eles destacamos para o presente estudo os que seguem: o princípio da igualdade, da capacidade contributiva, e da não cumulatividade.

1.2.1. Sistema Constitucional Tributário Rígido

Os Sistemas Jurídicos existentes podem ser resumidos em: sistema *civil law*, com constituições e normas rígidas formuladas por um processo legislativo formal; e o sistema *comum law*, que se pauta pela flexibilidade das normas, tendo sua principal fonte normativa nas decisões.

No Brasil temos um ordenamento rígido, sem plasticidade, e uma Constituição Federal que discrimina minuciosamente as competências de cada ente federado, inclusive quanto às matérias tributárias.

Geraldo Ataliba (1968)¹⁶, ao abordar a plasticidade da Constituição Federal afirmou que:

A plasticidade é a conformação característica a uma constituição que plasticamente se adapta às variáveis necessidades dos

¹⁴ José Artur de Lima Gonçalves (2002), pag. 41.

¹⁵ Apud, Curso de Direito Administrativo, in José Artur de Lima Gonçalves, Imposto sobre a Renda, Ed. Malheiros, Primeira Edição, p. 546.

¹⁶ Geraldo Ataliba (1968), Pag. 14.

tempos e das circunstancias, porque suas formulas – deixam larga margem a seu desenvolvimento e integração.

(...) Nossa Constituição foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas.

Neste contexto, considera-se “plástico” o sistema sintético, simples e flexível, que permite ampla margem de liberdade ao legislador ordinário. Um exemplo de sistema plástico é o sistema constitucional dos Estados Unidos, que possui uma Constituição enxuta, que apenas pontua os princípios elementares do direito norte americano. Por outro lado, é rígido aquele sistema que não dê liberdade ao legislador ordinário para desenhar-lhe qualquer traço fundamental, como o Sistema Brasileiro.

No caso do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, o legislador esgotou a disciplina da matéria tributária, expondo minuciosamente todas as competências e descrevendo a figura de todos os impostos, deixando à lei, simplesmente, a função de regulamentar. O sistema constitucional tributário brasileiro é um dos mais rígidos que existe, além de complexo e extenso.

2. As Propostas de Reforma Tributária de ICMS

Diversas propostas de reforma já foram elaboradas a fim de simplificar o sistema tributário brasileiro, buscando simplificar, ampliar a arrecadação e melhorar a eficiência econômica. O processo de Reforma Tributária não é simples, haja vista a rigidez do nosso sistema tributário e, para que possa ser implementada, é necessário a aprovação de uma Emenda Constitucional.

Como forma de delimitar o tema do presente estudo, optamos por abordar as Reformas Tributárias propostas nos últimos 15 anos relativas ao tema “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.” Anualmente a arrecadação dos governos estaduais cresce vertiginosamente aquecida pelo recolhimento de ICMS.

Os contribuintes não reclamam apenas das altas alíquotas deste tributo, mas também de toda falta de clareza das normas, da falta de transparência das secretarias de fazenda, e do abuso dos governos estaduais ao perpetrarem a Guerra Fiscal.

2.1. Características do ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual, isto é, apenas os Estados têm competência para instituir o tributo, de acordo com o art. 155, II, da Constituição de 1988.

Apesar de incidir sobre outras operações, o ICMS sobre operações mercantis é o mais relevante economicamente, incidindo sobre realizações de operações relativas à circulação de mercadorias.

Note que o ICMS é originário do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) utilizado, entre outros países, na Alemanha. Contudo, ao ser incorporado ao sistema brasileiro, o ICMS veio com diversas alterações e em muito se distingue da sua origem.

Ademais, vale lembrar que a Constituição atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, o que ocorreu através da Lei Complementar nº 87/1996, denominada de “Lei Kandir”. A partir desta lei geral, cada Estado instituiu o tributo por meio de Lei (em São Paulo a Lei n. 6.374/1989) e regulamentam o assunto por meio de Decreto, os ditos "regulamentos do ICMS".

Como sistemática, o ICMS apresenta os seguintes características:

2.1.1. Não Cumulatividade e Geração de Créditos

Quando sujeito a incidência cumulativa, o imposto pago em uma determinada etapa de produção, não gera crédito para as etapas seguintes, de modo que todos os contribuintes pagam a alíquota cheia - não pelo valor adicionado que gerou, mas por todo o valor adicionado do produto (que outras etapas de produção podem ter gerado). A não cumulatividade resulta em uma série de distorções na economia¹⁷, tais como: organização ineficiente da estrutura produtiva; aumento do custo dos investimentos e das exportações; e favorecimento às importações.

De acordo com Fabio Giambiagi¹⁸, os impostos cumulativos são nefastos para a economia brasileira, pois aumentam os custos e diminuem a competitividade internacional:

“Os chamado impostos “em cascata” ou “cumulativos” são prejudiciais à eficiência econômica, já que distorcem os preços relativos e estimulam, às vezes desnecessariamente, a integração vertical da produção, aumentando os custos. A competitividade dos produtos nacionais diante dos estrangeiros se reduz, pelo aumento dos custos e pelo fato de que esses tributos implicam na adoção do *princípio da origem* no comércio internacional, já que incidem sobre exportações e não sobre importações”.

Note que no caso de tributos não cumulativos como ICMS, PIS/COFINS, os bens não diretamente relacionados com a cadeia produtiva não geram créditos, o que também acaba sobrecarregando os investimentos realizados na produção, e a exportação.

Ademais, em algumas empresas a tributação do PIS/COFINS é realizada pelo regime cumulativo, o que prejudica a eficiência econômica, conforme anteriormente exposto.

2.1.2. Guerra Fiscal

O principal problema do ICMS, como anteriormente visto, se resume ao fato de que este tributo tem características predominantemente federais, enquanto suas competências são divididas entre os Estados.

Diversos problemas relativos ao ICMS advêm da forma de cobrança desse imposto nas operações interestaduais. Isto, porque, nestas transações, parte do ICMS é cobrada pelo

¹⁷ Cartilha da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda de 2008

¹⁸ Giambiagi (2008), pag. 28

Estado de origem da mercadoria (geralmente com a uma alíquota de 12%) e uma parte é cobrada pelo Estado de destino.

No ato da exportação, os Estados não querem ressarcir as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS pago em outros Estados. Assim, se um bem é produzido em Minas Gerais, ele tem parte do seu imposto pago neste Estado, entretanto, se o bem for exportado em São Paulo, o Estado de São Paulo irá relutar em ressarcir os créditos, alegando que não foi o beneficiário do pagamento do imposto.

Este cenário tem prejudicando empresas que querem se expandir além das fronteiras, porque estas veem uma desvantagem nas operações de exportação.

O problema mais grave, no entanto, é a guerra fiscal em matéria de ICMS.

A Guerra Fiscal decorre da configuração constitucional do ICMS, vez que a competência de instituição do ICMS foi dada aos Estados-membros, os quais acabam instituindo e regulando um tributo de características nacionais. Ademais, a cobrança na origem acaba sendo um fator que agrava o problema, pois gera competição entre os Estados.

No começo, a possibilidade de um Estado reduzir as alíquotas do ICMS foi vantajosa, vez que possibilitava o desenvolvimento regional. Assim, o Estado reduzia a alíquota para atrair novas empresas, as quais optavam por diminuir a carga tributária mudando suas operações para o Estado de melhor alíquota.

Com o tempo, contudo, alguns Estados mais ricos também começaram a reduzir as alíquotas para atrair empresas, o que gerou distorções na tributação de ICMS. Ademais, alguns Estados destinatários do bem passaram a cobrar a alíquota cheia de ICMS, alegando que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem era inconstitucional por não respeitar o CONFAZ.

Assim, a guerra fiscal se agravou gradativamente, e no cenário atual, essa prática tem produzidos efeitos nefastos para a economia brasileira, sem que haja um órgão regulador com eficácia social.

Este contexto gera insegurança jurídica e econômica para empresas, as quais têm a sua capacidade de competição diminuída em razão da falta de coesão das normas estaduais. A insegurança faz com que empresários diminuam investimentos ou busquem retornos mais altos nos investimentos, onerando demasiadamente os consumidores.

Frisa-se, ademais, que as empresas que já conseguiram os benefícios fiscais e mudaram suas operações para determinado Estado, não têm certeza se efetivamente receberão os benefícios, haja vista as inúmeras decisões judiciais negando benefícios que não forem

aprovados previamente por CONFAZ, bem como os Estados destinatários das mercadorias que não estão reconhecendo o benefício e cobrando a alíquota integral.

Deve ser pontuado também que há outros problemas originários da guerra fiscal, como, por exemplo, a vantagem tributária de uma importadora frente à insegurança de uma exportadora. Isto, porque ao importar um produto, todo o ICMS é devido no Estado importador, o qual pode conceder um benefício fiscal nas importações. Assim, não há possibilidade de haver guerra fiscal, e as empresas não sentem a insegurança de trazer um produto de outro Estado, e depois se ver frente a um Auto de Infração e Imposição de Multa.

Finalmente, de acordo com a Cartilha da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda de 2008, *a guerra fiscal leva à ineficiência econômica e ao deslocamento improdutivo de mercadorias entre Estados.*

A Constituição de 1988 estabeleceu limites para a instituição de benefícios fiscais, condicionando-os a prévia aprovação do CONFAZ, contudo, tais regras padeceram de eficácia social, haja vista que na prática não vem sendo respeitadas pelos Estados. Nas palavras de Daniel Monteiro Peixoto¹⁹:

Ainda que se tenham arquitetado instrumentos de harmonização (necessidade de Convênios para instituição de benefícios fiscais, nos termos da Lei Complementar), constata-se grande ineficácia social dessas regras, pelos seguintes motivos: (i) desigualdades regionais em termos de infraestrutura e acesso a fornecedores e consumidores; (ii) inoperância do governo central na promoção de políticas públicas de desenvolvimento regional e (iii) falta de aptidão do judiciário para oferecer, no ritmo que se apresentam, respostas às demandas envolvendo guerra fiscal.

Assim, o ICMS, imposto que representa cerca de 20% da carga tributária²⁰, algo como 7,5% do produto interno bruto (PIB) ²¹., sendo o mais importante tributo do país, em termos de arrecadação, padece de problemas estruturais sérios, que permitem a guerra de recolhimentos entre os estados.

Em geral, o sistema de regras do ICMS implicam altos custos burocráticos para as empresas apurarem e pagarem seus impostos, além de aumentar demasiadamente o custo com *Compliance* e com advogados. Assim, não é coincidência que o estudo do *Doing Business* do

¹⁹ Peixoto, Daniel Monteiro – Federalismo e Guerra Fiscal VIA ICMS, in Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ed. Saraiva, 2008. Pag. 1106

²⁰ Reforma Tributária: de boas intenções – Nóbrega, Mailson Ferreira da; Salto, Felipe. Artigo disponibilizado pelo Instituto Millenium; 2011.

²¹ NOBREGA, Mailson da. e SALTO, Felipe – Retomada do Crescimento e da Agenda Federativa, O Estado de São Paulo, A2, 13 de Agosto de 2014.

Banco Mundial, anteriormente citado neste trabalho, aponta o Brasil como grande expoente em tempo gasto pelas empresas em *Compliance* de obrigações tributárias.

2.2.PEC n. 41 de 2003

Durante o governo de Luís Inácio Lula da Silva, em 2003, deu-se início uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC n. 41 de 2003) que previa diversas alterações no sistema tributário.

Esta proposta de emenda alterava os artigos 150, 153, 155, 156, 158, 159, 195, 203 da Constituição Federal, mudando, por conseguinte, o Capítulo I do Título IV da Constituição, denominado “Da Tributação e do Orçamento – Do Sistema Tributário Nacional”.

Ao analisarmos a Exposição de Motivos que originou a PEC n. 41 de 2003, encontramos as seguintes alegações:

“(…) Está claro que o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

A partir desse conjunto de debates e do acordo sobre o tema obtido no Congresso Nacional, ao final do ano de 1999, produziram-se diagnósticos dos principais problemas a serem enfrentados e foram delineados os mecanismos necessários para o equacionamento de tais problemas, chegando-se a importantes convergências.

A presente proposta de reorganização do Sistema Tributário Nacional procura concretizar justamente o produto desses debates.

É certo que a reorganização desse Sistema é decisiva, da perspectiva das relações internas ou internacionais, para o bom funcionamento da economia e a melhor equação para as questões sociais, especialmente em decorrência do desenvolvimento da produção nacional.

(…)No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Tais circunstâncias trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e a fiscalização do imposto e remetem, ainda, a graves problemas econômicos, pois os diferentes tratamentos

estabelecidos provocam, muitas vezes, desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos.

Para reversão desse quadro, atentando para a preservação da competência estadual desse tributo, propõe-se a uniformização das legislações, com regulação do imposto exclusivamente por normas de caráter nacional. Assim, o ICMS passará a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada adoção de norma estadual autônoma.

No mesmo sentido, há proposição de uniformização das alíquotas do imposto, que serão em número máximo de cinco. O estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota será prerrogativa do Senado Federal, cabendo ao já mencionado órgão colegiado dos Estados definir a que mercadorias, bens ou serviços elas serão aplicadas.”

Assim, podemos concluir que desde 2003 existe o reconhecimento de que nosso Sistema Tributário Nacional prejudica a eficiência econômica, a produção nacional, o investimento produtivo e a geração de empregos e renda.

Dentre as importantes alterações previstas pela PEC n. 41 de 2003, encontrávamos: i) regulação o Imposto sobre Grandes Fortunas, ii) determinação da progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (“ITCMD”), iii) transferência do Imposto Territorial Rural (“ITR”) para a competência dos Estados e Distritos Federais.

Mais especificamente no que tange ao ICMS, a Exposição de Motivos claramente defendeu que no atual cenário econômico, o ICMS traz prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, além de dificultar a administração tributária, a arrecadação e a fiscalização do imposto, e conduzir a problemas estruturais de impactos econômicos, vez que os diferentes tratamentos estabelecidos provocam desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos²².

Para solucionar esta problemática, a Exposição de Motivos da PEC n. 41/03 acima disposta defendeu o fortalecimento do CONFAZ, e a uniformização das alíquotas do Imposto para no máximo cinco por cento, o que reduziria a guerra fiscal.

Infelizmente, a parte referente às alterações da sistemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias não vingaram, e a PEC n. 41 de 2003 não foi aprovada pelo Senado.

²² Carta ao Presidente da República de 30 de abril de 2003,

2.3.Reforma Tributária – Bernard Appy

Entre os anos de 2007 e 2009, o renomado economista Bernard Appy elaborou uma proposta de emenda constitucional que continha, dentre seus principais itens, a desoneração da folha de pagamentos, a reforma do ICMS e a unificação do sistema de cobrança do PIS/COFINS para um único imposto.

Bernard Appy defendia que a complexidade e a falta de neutralidade do Sistema Tributário Brasileiro representava grande obstáculo ao crescimento e que as principais distorções do Sistema Tributário Brasileiro estavam relacionadas aos tributos indiretos sobre bens e serviços. Por esta razão, o economista focou majoritariamente a reforma tributária na alteração da sistematização dos tributos indiretos.

Como principais distorções do Sistema Tributário, Bernard Appy - em sua apresentação preparada para reunião de governadores, em março de 2007²³ - pontuou:

- Complexidade demasiada
 - Multiplicidade de legislações e competências tributárias
 - Multiplicidade de alíquotas e bases de cálculo aplicáveis aos diversos tributos (principalmente ao PIS, COFINS, IPI, CIDE, ICMS e ISS).
- Inexistência de Neutralidade
 - Incidências cumulativas
 - Defeitos das incidências sobre o comércio exterior
 - Guerra Fiscal
- Multiplicidade de tributos e regimes de tributação sobre bens e serviços (PIS/COFINS, IPI, CIDE-combustível)
- PIS/COFINS – a sobreposição dos regimes cumulativos e não cumulativo prejudica a neutralidade e a alocação eficiente de recursos
- CIDE-combustíveis – não confere crédito à produção, implicando ônus nas cadeias produtivas.

Especificamente no que tange ao ICMS, Bernard Appy dedicou-se a fundo na explicação dos pontos de distorções, destacando que elas ocorrem, principalmente, em

²³ Extraído do site: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/r060307.rt.pdf>

decorrência do sistema misto para partilha do imposto nas operações entre os Estados, o que ocasiona guerra fiscal e deformidades na tributação do comércio exterior.

Neste contexto, Appy ressaltou que a guerra fiscal possui um baixo custo para o Estado que concede o benefício fiscal (muitas vezes o ICMS perdido por estes estados, eram compensados com a atração de novas empresas), mas gera um custo elevado para o conjunto de Estados da Federação, havendo uma renúncia a mais de R\$ 25 bilhões/ ano (em 2007²⁴).

Note que as reações à guerra fiscal são as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADINs”) - que ajudam a atolar o Supremo Tribunal Federal (“STF”)-, e a glosa de créditos pelos Estados, a exemplo do que o Estado de São Paulo tem feito.

Também existem várias distorções ocasionadas pela sistemática do ICMS quanto às operações de comércio exterior, vez que há um favorecimento das importações em detrimento da produção nacional, explica-se: na importação o ICMS pertence ao Estado importador, os Estados têm concedido uma série de benefícios fiscais para importações, o que gera segurança para empresas importadoras.

Ainda neste contexto, há também a dificuldade de desonerar as exportações dado o acúmulo de créditos pelos exportadores. Isto porque, em geral, parte do crédito de ICMS dos insumos de exportação origina-se de imposto pago em outros Estados, e, o Estado do exportador resiste em ressarcir os créditos acumulados.

Em geral, as distorções no ICMS geram desestímulo a investimentos, falta de segurança jurídica, prejuízo da produção nacional em detrimento do comércio exterior, elevado custo de cumprimento das obrigações tributárias (*Compliance*), e alto nível de sonegação.

Como forma de solucionar o problema do Sistema Tributário Brasileiro, Bernard Appy defendia o seguinte²⁵:

- Alteração do sistema tributário para um sistema de tributos indiretos neutro e simples, elevando a eficiência econômica de modo a:
 - *Desonerar os investimentos produtivos*
 - *Eliminar as distorções do comércio exterior que deterioram a produção nacional, desonerando das exportações e conferindo tratamento isonômico às importações;*

²⁴ Dados extraídos da apresentação de Appy para a reunião de governadores, em 2007 – anteriormente citada.

²⁵ Dados extraídos da apresentação de Appy para a reunião de governadores, em 2007 – anteriormente citada.

○ *Simplificar e desburocratizar o sistema tributário, para reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias.*

- Eliminação das distorções que prejudicam os investimentos;
- Ampliação da base de contribuintes, reduzindo a informalidade;

Appy alegava, ainda, que o cadastro sincronizado eletronicamente da nota, conjuntamente com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), facilitariam a Reforma Tributária, pois simplificariam o sistema, aumentariam a arrecadação (evitando sonegação), e ainda permitiriam que as fiscalizações estaduais fossem integradas.

Em suma, a Reforma Tributária proposta por Appy se pautava nas seguintes condições de melhoria para o Sistema Tributário Nacional:

- Substituição dos tributos ICMS, IPI, PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis por dois impostos sobre o valor adicionado, quais sejam: um estadual (IVA-E) e um federal (IVA-F). Neste contexto, para solucionar a guerra fiscal, o IVA-E observaria o princípio do destino²⁶.
 - Estados-membros teriam autonomia na fixação de alíquotas do IVA-E dentro de parâmetro definidos em lei nacional – de modo que os parâmetros deixariam pouca margem para distorções.
- Elaboração de uma “política de desenvolvimento regional” como uma alternativa eficiente e transparente no combate à guerra fiscal – dentro deste quesito também estão contidas formas de ressarcir os Estados por possíveis perdas tributárias.
- Uniformidade nacional por meio de uma Lei Complementar única, e uma regulamentação nacional.
- Não-cumulatividade dos impostos IVA-F e IVA-E.

Assim, conforme mencionado, a Reforma Tributária proposta por Appy abrangia também a simplificação do ICMS, por meio da unificação das 27 legislações em uma única legislação com alíquotas uniformes definidas pelo Senado Federal. Neste contexto, os Estados poderiam fixar alíquotas diferenciadas apenas para um número limitado de bens e serviços, tendo que respeitar a alíquota uniforme para os demais. Esta alteração dificultaria que Estados continuassem concedendo benefícios de ICMS para atrair investimentos, reduzindo a guerra fiscal.

²⁶ Um ponto muito complexo defendido por Appy seria a integração do ISS à base do IVA;

Conforme mencionado, a Reforma Tributária proposta ainda ponderava sobre a extinção de cinco tributos federais (COFINS, PIS, CIDE, Salário Educação, CSLL) e a criação de um único imposto IVA-F.

De acordo com a Cartilha da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda de 2008, no decorrer das discussões, foi debatida a possibilidade de incorporar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ao IVA-F, mas, ao final das discussões, preferiram manter o IPI fora do IVA-F, sob a alegação de que a manutenção do IPI permitiria simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F – já que as alíquotas de IPI variam muito em relação à mercadoria, ao local de produção, a destinação etc.

Ainda assim, a expectativa era de uma maior simplificação do IPI, que seria mantido apenas por suas funções regulatórias (extra fiscalidade), como, por exemplo, a alta alíquota para fumo e bebidas (prejudiciais à saúde da população), e baixa alíquota para incentivar compra de carros (e consequente melhora do setor automotivo, o que gera mais emprego).

Como forma de efetivação das novas medidas, a Reforma Tributária incentivada por Appy, propunha alto teor sancionatório quando benefícios de ICMS fossem concedidos pelos estados sem previsão do CONFAZ ou de Lei Complementar.

Ademais, para ressarcimento dos Estados por perdas que surgiriam com a nova roupagem do ICMS (agora, IVA), o projeto visava criar um Fundo de Equalização de Receitas (FER), o qual seria regulado por Lei Complementar e teria como objetivo primordial a garantia de que nenhum Estado se prejudicaria com a Reforma.

Assim, o objetivo era permitir que os Estados que se beneficiassem com a mudança da legislação do ICMS, contribuíssem para a compensação das perdas dos eventuais perdedores, minimizando quaisquer efeitos negativos para Estados com economia menos ativa.

Havia também a preocupação de que novos incentivos fossem concedidos irregularmente, por isso, de modo a impedir tais atos, a Reforma de Appy propunha, como punição, a suspensão das transferências do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do FER e dos recursos da política de desenvolvimento regional aos Estados que concedessem novos benefícios em desacordo com as novas normas.

Haveria, assim, uma drástica punição para os Estados que não respeitassem as regras estabelecidas.

Na época, os estudos concluíram que a Reforma Tributária poderia elevar²⁷ o PIB de 10,9% para 12,2%, isto é, superior àquele que seria observado na ausência da Reforma.

13. Aumento do PIB Resultante da Reforma Tributária			(%)
Mudanças Implementadas	Custo do Capital		
	Hipótese A	Hipótese B	
Desoneração dos investimentos	2,5	3,7	
Redução da cumulatividade		2,6	
Extinção do Salário Educação (compensada no IVA-F)		1,3	
Redução em 6% da contribuição patronal para a previdência		4,1	
Total	10,9	12,2	

Cálculos realizados com base no modelo desenvolvido em Fernandes, Gremaud e Narita (2004).

Figura 4: Aumento do PIB Resultante da Reforma Tributária

Fonte: Cartilha da Reforma Tributária – Ministério da Fazenda 2008.

Concomitantemente, na defesa da instituição do IVA dual, Fernando Rezende (2009)²⁸ ao ponderar sobre as ideias de Reforma Tributária de Bernard Appy, observou que as principais diretrizes do tributo seriam as que seguem:

- O IVA dual incidiria apenas sobre o consumo;
- A base tributária seria uniforme em todo o Brasil;
- Os Estados continuariam tendo autonomia para fixar alíquotas dos IVAs Estaduais;
- As exportações deveriam ser desoneradas e as importações deveriam ser tributadas na mesma alíquota aplicada para produtos nacionais;
- Seria adotado o princípio do destino da mercadoria;
- As alíquotas tributárias passariam a ser calculadas “por fora” do tributo;
- O cadastro integrado, *online*, e simplificado, teria o objetivo de integrar as esferas federais, estaduais e municipais.

Fernando Rezende (2009) defendia, ainda, que a introdução do IVA dual (proposta por Bernard Appy) não só geraria maior eficiência econômica, como também reduziria substancialmente a complexidade do sistema tributário no quesito impostos indiretos.

Conjuntamente, é preciso ressaltar que a simplificação traria maior transparência ao sistema e, conseqüentemente, aumentaria o sentimento de segurança dos contribuintes, bem

²⁷ Cartilha da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda de 2008.

²⁸ Fernando Rezende - A Reforma Tributária e a Federação; Editora FGV, 1 Edição, 2009,

como reduziria os custos das obrigações tributárias (principalmente as acessórias – *Compliance costs*).

Ressalta-se também que o IVA dual recairia apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da produção e comercialização de mercadorias, sendo, por conseguinte, superior a qualquer tributo que incida em cascata. Este ponto de melhoria respeitaria o princípio da neutralidade, no quesito eficiência econômica.

Apesar das melhorias para os contribuintes, principalmente quanto ao ICMS, a Reforma proposta por Bernard Appy foi rejeitada.

3. Considerações Finais

É notório que o Brasil conta com uma estrutura de regras tributárias demasiadamente complexas, as quais incluem inúmeros tributos incidentes sobre a mesma base, alta carga tributária e falta de clareza.

O agravante ocorre no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maioria dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil possui seis tributos indiretos, todos com legislações complexas em permanente alteração.

O ICMS, por sua competência estadual, está dividido em 27 diferentes legislações, todas com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração.

Quanto às questões controvertidas do tributo ICMS, Mailson da Nóbrega e Felipe Salto (2011) defendem que, para o atual sistema de tributos indiretos brasileiros, “a melhor solução seria a criação de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) nacional, a exemplo do que ocorre em todas as federações”. Contudo, os próprios autores citam que uma mudança estrutural deste porte envolveria complexas negociações no âmbito federativo. Na visão dos autores, o ICMS deve necessariamente fazer parte do IVA, sendo o principal componente do novo imposto.

Da mesma forma, Ives Gandra da Silva Martins²⁹, defende a federalização do ICMS:

“Realcei, (...) que o ICMS não deveria ser imposto outorgado à competência estadual, mas sim àquela competência impositiva da União, visto que o princípio da não cumulatividade, que lhe é ínsito, termina por gerar problemas entre os Estados, nas operações interestaduais, de impossível solução quer pelo Senado, quer pelo CONFAZ.

É que sendo o Estado entidade federativa com autonomia financeira, administrativa e política, tem possibilidade de, no exercício dessa autonomia, atuar como desejar, desde que não fira dispositivos constitucionais.”

Assim, expoentes economistas e advogados concordam quando o assunto é a dificuldade de aplicação da legislação do ICMS, e as consequências nefastas que os tributos indiretos causam na economia brasileira.

²⁹ Ives Gandra da Silva Martins, Artigo: Federalização do ICMS ou Guerra Fiscal, in Revista dos Tribunais, 1998.

Contudo, Fernando Rezende (2009) pontua que *não obstante o reconhecimento de todos quanto à necessidade de reforma o sistema tributário brasileiro, toda vez que propostas que visam harmonizar a tributação de mercadorias e serviços são veiculadas ressurgem reações e conflitos que vão criando obstáculos de toda a ordem ao sucesso dessa empreitada*³⁰. Rezende entende que existem quatro principais razões para o insucesso das propostas de reformas, quais sejam: o apego à ilusão; a preferência pelo ICMS segregado; a falta de segurança na mudança; e ausência de perspectiva.

O apego à ilusão estaria muito ligado à ideia de autonomia tributária dos entes, o que não corresponde à realidade que a ordem econômica mundial impõe. Na economia globalizada há o aumento das bases tributárias, de modo que o contribuinte, por meio de um planejamento tributário, pode administrar essas bases em países que ofereçam melhores condições.

A preferência pela segregação esta intimamente ligada ao apego à ilusão e a incerteza, decorrendo da falta de segurança. Assim, com medo de que mudança possa piorar a arrecadação, os entes se sentem pouco seguros, e frente à incerteza, preferem que o sistema continue da forma que se encontra, isto é, segregado.

No atual cenário, com as competências exclusivas dos Estados no quesito ICMS, os conflitos invariavelmente serão constantes. No caso da instituição do IVA dual (assim como defendem as ideias de Rezende (2009) e proposta de Reforma Tributária de Apy), os conflitos seriam drasticamente reduzidos.

³⁰ Fernando Rezende - A Reforma Tributária e a Federação; Editora FGV, 1 Edição, 2009., pag. 71

4. Conclusão

De acordo com o anteriormente exposto, o governo deve escolher um modelo de tributação que respeite os conceitos de equidade, capacidade contributiva, neutralidade e simplicidade/transparência, para que só então tenhamos um Sistema Tributário ideal.

A adoção do IVA dual, considerando a sua cobrança com uma alíquota uniforme, respeitaria o conceito de neutralidade, de modo a não interferir na eficiência econômica do sistema e na alocação de recursos da economia. Ademais, a adoção do IVA simplificaria o sistema de normas tributárias quanto aos tributos indiretos, e também minimizaria os conflitos entre os Estados, extinguindo a guerra fiscal.

Pontua-se que, possivelmente, o IVA continuaria, assim como o ICMS, não respeitando diretamente a capacidade contributiva dos indivíduos, o que seria deixado para os tributos diretos.

A escolha da política fiscal não é tarefa fácil, e o governo precisa enfrentar alguns dilemas para modernizar ou mesmo posicionar claramente o Sistema Tributário Brasileiro. Isto, porque muitas vezes a opção por uma melhoria, pode prejudicar a outra ponta. Dentro deste contexto, a adoção do IVA, apesar de melhorar a simplicidade e a neutralidade, não seria o ideal em termos de equidade. De qualquer forma, a adoção do IVA dual seria uma melhor opção para o Brasil quando comparada a continuidade do ICMS, dado que a mudança extinguiria a guerra fiscal, e traria maior transparência e simplicidade ao sistema, evitando que os contribuintes tivessem custos desnecessários de *Compliance*. A instituição do IVA melhoraria a economia brasileira como um todo (assim como demonstrado na Figura 11), sem diminuir a carga tributária direta.

Referências Bibliográficas Preliminares

AFONSO, José Roberto – *Keynes, Crise e Política Fiscal*, Ed. Saraiva, 2012.

ALÉM, Ana Cláudia; e GIAMBIAGI, Fábio – *Finanças Públicas - Economia e Prática no Brasil*, Ed. Campus, 2011.

ARVATE, Paulo e BIDERMAN, Ciro – *Economia do Setor Público no Brasil*; Ed. Campus, 2004.

ATALIBA, Geraldo – *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

BACHA, Edmar – *O Futuro da Indústria no Brasil*; Ed. Civilização Brasileira, 2013.

_____, Edmar e BOLLE, Mônica de – *Novos Dilemas da Política Econômica*, Ed. LTC, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo – *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ed. Quartier Latin, 2007.

_____, Paulo de Barros – *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 24^a Edição, 2012.

_____, Paulo de Barros - *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4^a Edição São Paulo: Noeses, 2011.

GIAMBIAGI, Fábio, VELOSO, Fernando, FERREIRA, Pedro Cavalcanti, PESSOA, Samuel, CARDOSO, Renato Fragelli – *Desenvolvimento Econômico. Uma perspectiva Brasileira*, 2013.

_____, Fábio, ALEM, Ana Cláudia – *Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil*, 3^a Edição, Ed. Campus, 2008.

GONÇALVES, José Arthur de Lima – *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*, 1^a Edição, Ed. Malheiros, 2002.

KELSEN, Hans – *Teoria Pura do Direito*. Ed. Revista dos Tribunais, 8^a Edição, 2012.

PINDYCK, Robert, RUBINFELD, Daniel L. – *Microeconomia*; Ed. Pearson Education, Ed. 7, 2010.

REZENDE, Fernando – *A Reforma Tributária e a Federação*; Editora FGV, 1^a Edição, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; MIGUEL, Carolina Romanini; CARVALHO, Cassius Vinícius de; ZILVETI, Fernando Aurélio – *Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Série GV Law. 1^a Edição, Ed. Saraiva, 2009.

_____, Eurico Marcos Diniz de. Cood. – *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. Ed. Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo – *Direito Tributário*; Editora Saraiva, 3^a Edição, 2013.

_____, Luís Eduardo – *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*; Editora Forense.

STIGLITZ, Joseph E. – *Economics of the public sector*; Editora W. W. Norton & Company, Nova Iorque, 3 Edição, 1999.

XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*; Ed. Forense, 2010, 7ª Edição, pag. 91.

_____, Alberto - *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*; Editora Dialética.

Artigos

NOBREGA, Maílson da. e SALTO, Felipe – *Retomada do Crescimento e da Agenda Federativa*, O Estado de São Paulo, A2, 13 de Agosto de 2014

BACHA, Edmar – *Economia Brasileira 2.0*, Valor Econômico, 10 de Maio de 2013.

LEOPOLDO, Ricardo; e LARANJEIRAS, Fátima – *Bernard Appy Critica Sistema Tributário Brasileiro*; O Estado de São Paulo; 20 de Maio de 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – *Federalização do ICMS ou Guerra Fiscal*; Revista dos Tribunais, 1998.

Links

APPY, Bernard. *Reforma Tributária – Apresentação preparada para a reunião com os Governadores*, Março 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/r060307.rt.pdf>

Cartilha da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda de 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf/view>

Carta ao Presidente da República de 30 de abril de 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/em.ref.trib.pdf>