

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DEBORA FERREIRA PONTES

IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL: FATORES  
CONDICIONANTES E TEORIA DE TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

CURITIBA, 2022

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DEBORA FERREIRA PONTES

IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL: FATORES  
CONDICIONANTES E TEORIA DE TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Paraná como requisito à obtenção do título Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof<sup>o</sup> José Guilherme Silva Vieira.

CURITIBA, 2022

## TERMO DE APROVAÇÃO

DEBORA FERREIRA PONTES

### IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL: FATORES CONDICIONANTES E TEORIA DE TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Econômicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof<sup>o</sup> José Guilherme Silva Vieira

Orientador - Departamento de Economia - UPFR

---

Prof.<sup>a</sup> Dayani Cris de Aquino

Departamento de Economia - UFPR

---

Prof.<sup>o</sup> Fabiano Abranches da Silva Dalto

Departamento de Economia - UFPR

Curitiba, 16 de setembro de 2022

## AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, por sempre buscarem proporcionar o melhor.

Agradeço aos professores e ao Curso de Ciências Econômicas da UFPR, pelos novos conhecimentos e aprendizados proporcionados.

E agradeço ao professor José Guilherme Silva Vieira, meu orientador, por ter me auxiliado no desafio, por mim assumido, de buscar aprofundar meus conhecimentos sobre um tema ao qual sou principiante.

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar as características do Imposto sobre Valor Agregado e verificar, do ponto de vista teórico e prático, sua viabilidade como proposta de reforma sobre consumo para o sistema tributário brasileiro. A reforma tributária é um debate recorrente no Brasil. Para melhor compreender os fatores necessários a implementação de mudanças na tributação sobre consumo no Brasil, primeiramente, teremos um panorama do sistema tributário atual, os principais impostos que incidem sobre consumo, questões legais envolvidas a cobrança dos principais tributos, exemplificação dos valores arrecadados e de carga tributária. A luz da teoria da tributação ótima, exemplos de modelos aplicados aos impostos sobre o consumo também serão abordados. Assim, com as condicionantes definidas, será analisado o IVA, seus aspectos, formas de implementação, vantagens e desvantagens a ele atribuídas. Conclui-se que uma reforma para implantação do IVA é um tema complexo, ainda que o IVA represente um grande avanço no sentido de simplificação do sistema tributário brasileiro atual e seja considerado, do ponto de vista teórico, uma forma de tributação com vários aspectos positivos.

Palavras-chave: Imposto sobre Valor Agregado, Imposto sobre consumo, Sistema Tributário, Teoria de Tributação Ótima.

## ABSTRACT

This monograph aims to analyze the characteristics of the Value Added Tax and verify, from a theoretical and practical point of view, its feasibility as a proposal for a reform on consumption for the Brazilian tax system. Tax reform is a recurring debate in Brazil. To better understand the factors necessary to implement changes in taxation on consumption in Brazil, first, we will have an overview of the current tax system, the main taxes that affect consumption, legal issues involved in the collection of the main taxes, exemplification of the amounts collected and Tax Burden. In the light of optimal taxation theory, examples of models applied to consumption taxes will also be discussed. Thus, with the defined conditions, the VAT will be analyzed, its aspects, forms of implementation, advantages and disadvantages attributed to it. It is concluded that a reform for the implementation of VAT is a complex issue, even though the VAT represents a great advance towards the simplification of the current Brazilian tax system and is considered, from a theoretical point of view, a form of taxation with several positive aspects.

Keywords: Value Added Tax, Consumption Tax, Tax System, Optimal Taxation Theory.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01: Representação esquemática do peso morto (área B+D).....	24
Figura 02: Representação esquemática da Curva de Laffer .....	25
Figura 03: Representação da Matriz de Contabilidade Social.....	29

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Resumo dos Imposto Federais, Estaduais e Municipais.....	17
Quadro 02: Classificação das competências tributárias.....	20

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Exemplificação da forma de computação do IVA pelos métodos da nota-crédito e da subtração .....	35
------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal  
CBS – Contribuição Social sobre Bens e Serviços  
CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
CTN – Código Tributário Nacional  
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço  
IBS – Imposto sobre Bens e Serviços  
ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IE – Imposto de Exportação  
IEG – Imposto Extraordinário de Guerra  
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas  
II – Imposto de Importação  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor  
IR – Imposto de Renda  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ITB – Imposto de Transmissão de Bens  
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis  
ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação  
ITR – Imposto Territorial Rural  
IVA – Imposto sobre Valor Agregado  
PEC – Proposta de Emenda à Constituição  
PIB – Produto Interno Bruto  
PLP – Projeto de Lei Complementar  
PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

## LISTA DE SÍMBOLOS

C - consumo;

D - Depreciação

$G_c$  – Despesa do governo com consumo

$G_w$  - Despesa do Governo com salários

I - Investimento

M - Importações

X - Exportações

§ - parágrafo

§§ - parágrafos

Art. – Artigo

Arts. - Artigos

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	13
2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	15
2.1. Conceitos e classificação dos tributos.....	15
2.1.1. Princípios e competência tributária .....	19
2.2. Caracterização dos tributos sobre consumo no sistema tributário brasileiro atual .....	20
2.2.1. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.....	21
2.2.2. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS .....	21
2.2.3. Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.....	22
2.2.4. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS .....	22
2.2.5. Imposto Sobre Serviços - ISS .....	22
2.2.6. Imposto sobre Operações Financeiras - IOF.....	23
2.2.7. CIDE-Combustível.....	23
3. ASPECTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO .....	24
3.1. Requisitos qualitativos do sistema tributário ótimo.....	26
3.2. Tributação Ótima.....	27
3.2.1. Modelos de tributação ótima sobre consumo .....	27
3.2.2. Modelos de equilíbrio geral computável .....	29
4. IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO.....	31
4.1. Histórico de propostas para implementação do IVA no Brasil.....	31
4.2. Conceito de Imposto sobre Valor Agregado.....	32
4.3. Formas de cálculo do IVA para fins de arrecadação .....	34
4.4. Vantagens atribuídas ao IVA.....	35
4.5. Desvantagens atribuídas ao IVA .....	36
5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	38

6. REFERÊNCIAS.....40

## 1. INTRODUÇÃO

Segundo estimativa da Secretaria do Tesouro Nacional, em 2021 a carga tributária representou aproximadamente 33,90% do PIB. Dessa porcentagem, a soma da carga tributária do IPI, IOF, COFINS, PIS/PASEP, ICMS e ISS, tem uma boa representatividade. A reforma tributária é objeto de debate recorrente, entre elas a dos impostos sobre consumo, onde predomina o movimento no sentido da implementação de um imposto único, nos moldes do IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Isso objetivaria, principalmente, simplificar a estrutura tributária e reduzir os efeitos negativos que os impostos operam sobre o valor final dos produtos, da complexidade da estrutura tributária, reduzindo evasões fiscais e litígios judiciais.

Nossa tributação atual sobre consumo é considerada por especialistas como complexa. A regressividade atribuída a tributação sobre consumo, por exemplo, pressupõe que o “peso” dos impostos recaiam sobre aqueles de menor renda. Nesse sentido, há ainda o debate sobre a adoção de um imposto progressivo de consumo, atribuindo alíquotas reduzidas ou isentas sobre bens de primeira necessidade e alíquotas maiores para bens discricionários ou considerados de luxo.

A tributação sobre mercadorias afeta as escolhas dos agentes econômicos (Barbosa et al, 2004). Do ponto de vista teórico, a forma de tributação sobre consumo requer estudo também da tributação ótima. A tributação ótima analisa a receita tributária que gere menor custo para a sociedade (Barbosa et al, 2004) e deve considerar todas as formas de tributação. Mas, podemos definir modelos de tributação ótima para o caso específico dos impostos sobre consumo.

Em que pese as vantagens atribuídas a forma como opera os impostos sobre valor agregado, principalmente vinda das experiências de outros países, torna-se necessário verificar os possíveis impactos reais, seus desdobramentos e questões relacionadas a legislação quanto a implantação de um imposto sobre consumo único no Brasil, a realidade e necessidade de arrecadação tributária no Brasil e os efeitos sobre o mercado, empresas e para o consumidor final dos produtos.

A pesquisa objetiva compreender o funcionamento do Imposto sobre Valor Agregado, o IVA, e se o mesmo seria viável como forma de tributação sobre consumo, considerando as características do nosso sistema tributário atual e os aspectos teóricos relativos à tributação ótima. Assim, pretende-se verificar os fatores que

devem ser considerados para a reformulação do sistema tributário, relativamente aos impostos que incidem sobre consumo, tanto do ponto de vista teórico como prático, e se o IVA atende ao proposto. De forma complementar, pretende-se analisar a legislação brasileira referente a tributação sobre consumo, analisar como funciona a incidência dos tributos sobre consumo, analisar o funcionamento do IVA, levantar exemplos de propostas atuais de implementação de imposto agregado, avaliar possíveis impactos do imposto agregado e propor futuros estudos para tributação sobre consumo.

No desenvolvimento da monografia, no capítulo dois, se fará um relato do funcionamento do sistema tributário brasileiro, as características e detalhamento dos principais tributos sobre consumo, sua arrecadação e carga tributária atual, questões alusivas a legislação presente. Na sequência, no capítulo três, temos o tratamento dos principais aspectos teóricos pertinentes a uma tributação considerada ótima. No capítulo quatro, será dado o detalhamento do funcionamento do IVA, seu histórico de propostas para implementação no Brasil, conceito, formas de computação e a apresentação das vantagens e desvantagens, considerando aspectos teóricos e práticos. Por fim, as conclusões e percepções sobre o tema.

## 2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1. Conceitos e classificação dos tributos

Conforme definido na Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, tributo é uma prestação pecuniária compulsória, não sendo sanção, cobrado através de atividade administrativa e instituído por lei:

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

Sendo criado por lei, a competência para legislar sobre os tributos é dividida entre os entes federativos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, considerando assim o princípio do federalismo<sup>1</sup>.

A CF/88 classifica os tributos, em seu art. 145, assim como o art. 5º do CTN, como sendo impostos, taxas e contribuições de melhorias.

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Apesar disso, a doutrina e a jurisprudência também consideram os empréstimos compulsórios e contribuições, prevalecendo o entendimento de uma teoria pentapartida quanto aos tipos de tributos existentes (Sabbag, 2017).

A definição de imposto encontra-se no art. 16 do CTN:

---

<sup>1</sup> Federalismo é a forma como o Estado ou país está organizada. O art.º 1º da CF/88 estabelece que o Brasil é formado pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, ou seja, os entes federativos. Na CF/88 são encontradas as prerrogativas dos entes federados. No § 4º, I, do art.º 60 está prevista que a forma federativa não pode ser objeto de ementa constitucional.

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

A cobrança do imposto não depende da prestação de uma atividade estatal específica, tendo como fator gerador<sup>2</sup> alguma situação, não necessariamente atrelada a uma atividade do estado. O art. 153 e 154, da CF/88 enumera os impostos federais, que são: o Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Grande Fortunas, Imposto Residual e Imposto Extraordinário de Guerra:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

No art. 155 da CF/88, temos no âmbito de competência dos Estados os: Imposto sobre causa-mortis e doação (ITCMD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA):

155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
- III - propriedade de veículos automotores.

No art. 156 da CF/88, são tratados os impostos de competência Municipal: Imposto sobre Propriedade Territorial e Predial (IPTU), Imposto de Transmissão Inter-Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços (ISS):

---

<sup>2</sup> Fator gerador, conceito que será utilizado ao longo do texto, está previsto no art. 114 e art. 115 do CTN, sendo, uma determinada situação, definida por lei, que se torna uma obrigação a cumprir.



Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

II - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Como forma de facilitar a visualização dos tributos, segue quadro sinótico:

Quadro 01: Resumo dos Impostos Federais, Estaduais e Municipais

Tributo	Subdivisão	Tipos	Previsão Legal
Imposto	Impostos Federais	Imposto sobre importação - II	Art. 153 e 154 da CF
		Imposto sobre exportação - IE	
		Imposto de renda - IR	
		Imposto sobre produtos industrializados - IPI	
		Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou a títulos ou valores mobiliários - IOF	
		Imposto sobre propriedade territorial rural - ITR	
		Imposto sobre grandes fortunas - IGF	
		Impostos residuais	
		Imposto extraordinário de guerra - IEG	
	Impostos Estaduais	Impostos Estaduais	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos ITCMD
Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS			
Imposto sobre propriedade de veículo automotor - IPVA			
Impostos Municipais	Impostos Municipais	Imposto sobre propriedade territorial urbana - IPTU	Art. 156 da CF

Tributo	Subdivisão	Tipos	Previsão Legal
		Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITBI	
		Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	

Fonte: Adaptado Sabbag 2020

Seguindo as definições, temos as taxas, previstas no art. 145, II, da CF/88 concomitante com o art. 77 do CTN, que são instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou através da utilização de serviços públicos.

As contribuições de melhorias, previstas no art. 145, III, da CF/88 concomitante com os arts. 81 e 82 do CTN, decorrem de obras públicas, que impliquem em valorização imobiliária, podendo ser de competência da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Os empréstimos compulsórios, de competência da União, estão previstos no art. 148 da CF/88, e podem ser instituídos para despesas extraordinárias e investimento público urgente e de relevância nacional:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

As contribuições, previstas no art. 149 da CF/88, decorrem da atuação do estado no campo social e econômico:

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

Assim, podem ser encontradas contribuições sociais, contribuições relativas a intervenção no campo econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas. Aqui entram as contribuições relativas ao COFINS e PIS/PASEP, sendo contribuições sociais.

### 2.1.1. Princípios e competência tributária

Os princípios tributários podem ser entendidos como limitações quanto o poder de instituir um tributo. Também, podem ser considerados “valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto” (Paulsen, 2019).

Conforme Sabbag (2020), podemos listar como princípios constitucionais os seguintes, descritos nos arts. 150, 151 e 152 da CF/88: legalidade, anterioridade, irretroatividade, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva, isonomia, da uniformidade geográfica, da não-cumulatividade, da não limitação ao tráfego, entre outros. Podemos ainda citar outros como da segurança jurídica e da praticabilidade, conforme encontrado em Paulsen (2019).

Entre os princípios citados, destacamos o princípio da legalidade, da uniformidade e não-cumulatividade. O da legalidade, encontra-se no inciso I, art. 150, da CF/88 e no art. 97 do CTN, sendo que só pode ser criado ou aumentado um tributo por lei. Com algumas exceções, o tributo deve ser criado por lei ordinária. Entretanto, as alíquotas de alguns impostos, tais como IPI, II, IE, IOF, podem ser modificadas por decreto presidencial e portaria do Ministério da Fazenda (Sabbag, 2020). O princípio da uniformidade geográfica está previsto no inciso I, art. 151 e inciso III, art. 19, da CF/88, sendo que os tributos federais devem ser uniformes em todo o território. O princípio da não cumulatividade está previsto no § 3º, inciso II, do art. 153, no inciso I, do art. 154, da CF/88 e no § 2º, inciso I, do art. 155 e se refere ao ICMS, IPI e Impostos Residuais, sendo que “do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os valores pagos relativamente ao mesmo produto nas fases anteriores do processo produtivo” (Sabbag, 2020).

As competências tributárias podem ser divididas como privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária (Sabbag, 2017). Um fator relevante é a

bitributação, em que mais de um ente pode cobrar tributos sobre o mesmo fato gerador (Sabbag, 2017). Abaixo segue quadro resumo, que relaciona o tipo de competência aos tributos e entidades políticas.

Quadro 02: Classificação das competências tributárias

DENOMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA	DA	TRIBUTOS	ENTIDADES POLÍTICAS
PRIVATIVA		Impostos, como regra. Outros tributos, inclusive	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
COMUM		Taxas e Contribuições de Melhoria	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
CUMULATIVA		Tributos em geral (o art. 147 da CF menciona impostos)	União e Distrito Federal
ESPECIAL		Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais	União
RESIDUAL		Impostos e Contribuições para a Seguridade Social	União
EXTRAORDINÁRIA		Imposto Extraordinário de Guerra	União

Fonte: Extraído de Sabbag, 2017

## 2.2. Caracterização dos tributos sobre consumo no sistema tributário brasileiro atual

A análise da implementação de imposto agregado requer a descrição do funcionamento dos principais tributos que incidem sobre consumo. Em que pese haver uma distinção entre imposto sobre consumo em seu conceito teórico, os impostos e contribuições Federais que serão caracterizados, tendo em vista serem impostos e contribuições comumente alvo das propostas de unificação da tributação no Brasil ou ainda, sobre bens e serviços, são: o IPI, IOF, o COFINS e PIS/PASEP. Como estadual trataremos do ICMS. E no âmbito municipal, trataremos do ISS. Também, será realizada considerações sobre o CIDE-combustível. Temos ainda outras taxas e contribuições que incidem sobre consumo, mas que não serão aqui caracterizadas. A diante, passamos a descrever e trazer informações de relevância para cada um dos impostos citados.

### 2.2.1. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI recai sobre os produtos industrializados. A Constituição brasileira considera o IPI como um imposto seletivo, diferenciando o ônus fiscal de acordo com a sua essencialidade, conforme § 3º, inciso IV, art. 153, da CF/88, e ainda deve ser não-cumulativo, não incidir sobre produtos destinados ao exterior, ou seja, exportados. O IPI incide sobre a origem no caso de transações interestaduais e sobre o destino<sup>3</sup> em transações internacionais. Por não se tratar de um imposto que recai diretamente sobre o consumidor final e sim ao longo da cadeia produtiva, acaba tendo diversas alíquotas e normas para ser obtida a arrecadação desejada (Barbosa et al, 2004). As alíquotas do IPI podem ser consultadas pela tabela TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - criada inicialmente pelo Decreto nº 8.950/2016, sendo vigente atualmente o Decreto nº 11.158/2022, consolidando todas as alíquotas que incidem sobre cada tipo de produto fabricado.

O IPI é um imposto cobrado por fora<sup>4</sup> (Rezende et al, 2010), sendo a computação pelo sistema de débito e crédito (Rezende et al, 2010).

Em 2021, a arrecadação de IPI foi de R\$ 70.414 milhões, segundo dados da STN, representando 0,81% do PIB.

### 2.2.2. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

O COFINS é uma contribuição sobre receita bruta das empresas ou sobre o faturamento mensal (Sabbag, 2017), sendo considerado como uma contribuição que incide sobre bens e serviços. É de competência Federal, prevista no art. 195, inciso I, alínea b da Constituição Federal e também na Lei nº 10.833/2003. Sua alíquota atual é de 7,6% para o regime não-cumulativo e 3,00% no regime cumulativo<sup>5</sup>. Em 2021, a arrecadação do COFINS foi de R\$ 269.705 milhões, segundo dados da STN, representando 3,11% do PIB.

---

<sup>3</sup> Princípio de cobrança de tributos sobre origem e destino será melhor abordado ao longo do texto, no capítulo sobre o IVA.

<sup>4</sup> Imposto cobrado por fora indica que a alíquota incide apenas sobre o preço do produto (Rezende et al, 2010). Imposto cobrado por dentro a alíquota integra o preço do produto (Rezende et al, 2010).

<sup>5</sup> Regime cumulativo ocorre quando a empresa adota sua receita bruta (Rezende et al, 2010). Regime não-cumulativo é considerado quando a empresa adota sua receita ajustada (Rezende et al, 2010).

### 2.2.3. Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP

Assim como o COFINS, o PIS/PASEP são contribuições, e financiam o programa seguro-desemprego e abono salarial. Encontram-se previstos no art. 239 da CF/88, sendo o PIS inicialmente criado pela Lei complementar nº 7/1970 e o PASEP pela Lei complementar nº 8/1970. Os mesmos foram unificados e regulamentados pela Lei complementar nº 26/1975, sendo que em 2020 foi criada Medida Provisória nº 946/2020, que extinguiu o Fundo PIS-PASEP, transferindo seu patrimônio para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. O abono salarial, porém, foi mantido.

A alíquota do PIS/PASEP é de 1,65% no regime não-cumulativo e de 0,65% para o cumulativo. Em 2021, a arrecadação de PIS/PASEP foi de R\$ 74.485 milhões, segundo dados da STN, representando 0,85% do PIB.

### 2.2.4. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O ICMS é um imposto que incide sobre à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo de competência dos Estados. No art. 155, inciso II da CF/88 e na Lei complementar nº 87/96, podemos verificar suas prerrogativas. Em 2021, a arrecadação de ICMS foi de R\$ 658.997 milhões, segundo dados da STN, representando 7,59% do PIB.

O ICMS é um imposto cobrado por dentro (Rezende et al, 2010). A forma de computação do ICMS é pelo sistema de débito e crédito (Rezende et al, 2010).

### 2.2.5. Imposto Sobre Serviços - ISS

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISS, encontra-se previsto no art. 156, III, da CF/88, que o estabelece como sendo de competência dos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza que não estejam previstos no art. 155, II, que trata do ICMS. A lei complementar nº 116/2003 regulamenta o imposto. Também, verifica-se o Decreto-Lei nº 406/68, como fonte de regulamentação do

imposto. O valor arrecado, a nível municipal, em 2021, foi de R\$ 86.853 milhões, ou seja, uma carga tributária de 1,00%, segundo dados da STN.

#### 2.2.6. Imposto sobre Operações Financeiras - IOF

O Imposto sobre Operações financeiras está previsto no inciso V, art. 153, da CF/88, bem como nos artigos 63 ao 67 do CTN, sendo um imposto de competência da União. O Decreto 6.306/2007 e Decreto 6.339/2008, regulamentam o IOF. É um imposto recebido das instituições financeiras e como descrito na CF/88 é um imposto que recai sobre as operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários. Em 2021, a arrecadação de IOF foi de R\$ 49.024 milhões, segundo dados da STN, representando 0,56% do PIB.

#### 2.2.7. CIDE-Combustível

O CIDE-combustível constitui-se de uma contribuição, no âmbito das contribuições de intervenção no domínio econômico, sendo instituído pela Lei nº. 10.336/2001. A contribuição recai sobre a importação e a comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados, álcool etílico combustível. Conforme previsto no art. 1º da Lei n. 10.336/2001, a contribuição é destinada a:

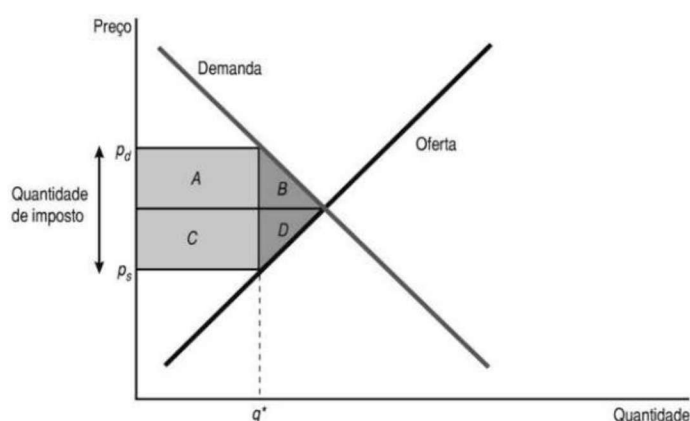
- I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes; e
- IV - financiamento do auxílio destinado a mitigar o efeito do preço do gás liquefeito de petróleo sobre o orçamento das famílias de baixa renda.

Em 2021, a arrecadação do CIDE-Combustível foi de R\$ 1.924 milhões, segundo dados da STN, representando 0,02% do PIB.

### 3. ASPECTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO

Entre os objetivos a serem atingidos com a tributação, estaria a redução do peso morto. Peso morto, ou perda de eficiência, pode ser definido como a perda líquida provocada, quando ao introduzir um imposto, seu custo social é maior que o ganho gerado para a sociedade (Carrera-Fernandez, 2009). O imposto é justificável quando o benefício social supera seu custo social (Carrera-Fernandez, 2009). O imposto aumenta o preço para os consumidores e reduz o preço/valor recebido pelos produtores, causando perda de excedente. Assim, o imposto reduz o bem-estar econômico.

Figura 01: Representação esquemática do peso morto (área B+D)



Fonte: Extraído de Varian (2012)

Mas além disso, os impostos afetam os preços relativos da economia (Giambiagi, 2011). Para compreender quem arca com os impostos é preciso conhecer a estrutura de cada mercado e conhecer as curvas de elasticidades preço de demanda e de oferta<sup>6</sup> do mesmo (Giambiagi, 2011).

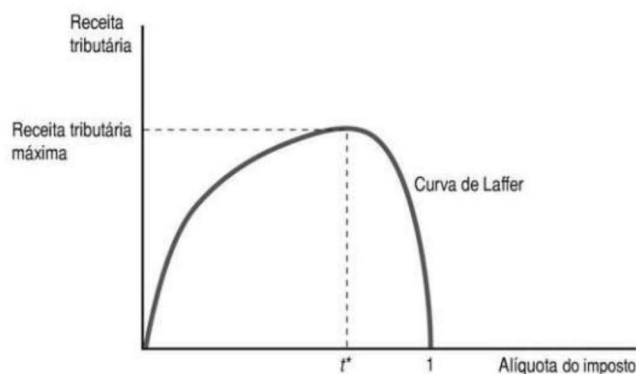
Um exemplo da necessidade de conhecer as curvas de elasticidades de cada mercado e entender o montante de peso morto, estaria associado a Curva de Laffer. Proposta pelo economista Arthur Laffer (1974), a Curva prevê que em um determinado

<sup>6</sup> Elasticidade preço de demanda corresponde a variação percentual da quantidade de um bem sobre a variação percentual do preço desse bem (Varian, 2012). Elasticidade preço de oferta corresponde a variação percentual da quantidade ofertada de um bem sobre a variação percentual do preço do mesmo.



ponto um aumento das alíquotas dos impostos geraria uma redução nas receitas tributárias arrecadadas pelo governo. A Curva é assim representada:

Figura 02: Representação esquemática da Curva de Laffer



Fonte: Extraído de Varian (2012)

Para curvas mais elásticas, maior seria a distorção causada pelos impostos (Mankiw, 2009), e conseqüentemente, o proposto na Curva de Laffer seria verdadeiro, ou seja, um aumento dos impostos causaria redução da receita. A Curva de Laffer evidencia também que aumentos nos impostos causa aumento do peso morto, que varia também de acordo com as elasticidades<sup>7</sup> das curvas de oferta e demanda de cada mercado.

Outro ponto teórico da tributação ótima a considerar seria o fato de que os impostos devem ser eficientes no sentido de Pareto e serem do tipo lump sum. Eficiência de Pareto, que ocorreria em mercados competitivos, implica que os recursos na economia não podem ser realocados para aumentar o bem-estar de um indivíduo sem diminuir a de outro (Barbosa et al, 2004). Impostos do tipo lump sum seriam valores fixos pagos ou recebidos independente das escolhas (Barbosa e al, 2004). Do ponto de vista prático, tanto os impostos eficientes no sentido de Pareto como do tipo lump sum não seriam viáveis (Barbosa et al, 2004).

---

<sup>7</sup> Elasticidade pode ser entendida como uma medida de sensibilidade. A elasticidade da demanda, por exemplo, demonstra o quanto a quantidade de um bem varia quando ocorre uma variação de preço. A demanda considerada elástica indica maior sensibilidade de variações da demanda do bem quando ocorre variação de preços (Varian, 2012). Se o for o contrário, a demanda é considerada inelástica.

### 3.1. Requisitos qualitativos do sistema tributário ótimo

Na análise da tributação, podemos citar algumas condições que podem ser levadas em consideração para obter uma tributação ideal, são elas:

- Equidade: como equidade tributária, podemos entender que o “peso” dos tributos sejam equitativos entre membros da sociedade (Giambiagi, 2011);
- Progressividade: como progressividade, pode ser entendido que os tributos devem ser maiores para indivíduos de maior renda (Giambiagi, 2011), ou seja, de acordo com a capacidade de pagamento;
- Neutralidade: como neutralidade, entende-se que a tributação não deve perturbar a alocação dos recursos, ou, deve minimizar os efeitos negativos da tributação em relação a eficiência econômica (Giambiagi, 2011);
- Simplicidade: entendida como a tributação de fácil entendimento pelo contribuinte e de arrecadação por parte do governo (Giambiagi, 2011);
- Produtividade: o imposto deve gerar a arrecadação desejável (Varsano, 2014);
- Eficiência: a eficiência, no sentido de administração tributária, estaria relacionada ao fácil entendimento dos impostos pelos agentes e com menor custo de fiscalização e arrecadação (Giambiagi, 2011);

Quando se trata de impostos sobre consumo os impostos do tipo cumulativo, ou seja, que são adicionados à cada etapa da produção e da distribuição, impactam de forma distinta a alocação dos recursos. Nesse sentido, o imposto sobre valor agregado, se uniforme, seria neutro em relação a eficiência econômica e na alocação dos recursos (Giambiagi, 2011). No que tange a equidade, o imposto sobre consumo é preferível a um imposto sobre renda, por exemplo, por não considerar a capacidade de pagamento dos indivíduos, em que pese alguns autores, defenderem a implementação de impostos com alíquotas diferenciadas de acordo com o tipo de produto, ou seja, produtos de primeira necessidade ou supérfluos. No capítulo específico sobre o IVA será discutido melhor as vantagens e desvantagens do IVA.

### 3.2. Tributação Ótima

A teoria da tributação ótima é um recurso que auxilia a determinação do arranjo dos tributos que atinjam os objetivos relativos a receita arrecadada do governo e que tenha menor custo para a sociedade, considerando a capacidade contributiva dos indivíduos (Barbosa et al, 2004). Com a teoria da tributação ótima, podem ser melhor definidas as alíquotas e a melhor forma de serem aplicadas, ou seja, se de forma progressiva ou regressiva, uniforme ou seletiva, etc.

Podemos encontrar diversos modelos propostos para se obter uma tributação ótima sobre consumo. Os modelos podem abordar as questões como: de equidade, bem-estar social, eficiência, utilidade dos agentes. Como forma de exemplificar os aspectos teóricos envolvidos na tributação ótima, faremos considerações, primeiramente, sobre o que se pode chamar de modelos clássicos da tributação ótima sobre consumo e fazer abordagem dos modelos de equilíbrio geral computável, bastantes difundidos quando se quer estudar os efeitos de mudanças no regime de tributação na economia como um todo.

#### 3.2.1. Modelos de tributação ótima sobre consumo

Nas teorias da tributação ótima para mercadorias ou consumo, os modelos de Ramsey e Diamond & Mirrless merecem destaque, por serem pioneiros quando se quer definir as alíquotas e a forma de imposto mais adequada, apesar dos modelos chegarem a conclusões divergentes em relação a forma ideal da tributação. Mas os modelos tem um caráter inicial para compreender a melhor definição da aplicação da teoria da tributação ótima.

Inicialmente, no modelo de Ramsey, supõe-se que há apenas um indivíduo na economia ou “indivíduos idênticos”, e assim define a escolha das alíquotas que irão maximizar a função de utilidade do indivíduo<sup>8</sup>, considerando a restrição orçamentária do governo. A fórmula implica em alíquotas diferenciadas para os impostos. Ramsey, também desenvolveu a “Regra do inverso da elasticidade”, onde as demandas dos

---

<sup>8</sup> Função de utilidade, conforme definido por Varian (2015), consiste em atribuir valores as cestas de consumo, de modo que as cestas “preferidas” pelo consumidor tem valores maiores.

bens não dependem dos preços de outros bens. Assim, bens com demanda elástica seriam menos tributados do que os de demanda inelástica, o que significa uma tributação do tipo regressiva.

No modelo de Diamond & Mirrlees, considera-se a existência de indivíduos diferentes na economia e utilizam a função de bem-estar social para comparar as funções de utilidades individuais e considerar a questão da equidade e perda de eficiência com a tributação. O modelo prevê que ocorreria uma diminuição proporcional da demanda por um bem com a imposição do imposto.

Outro exemplo de modelo, mas aplicado ao caso brasileiro, trata-se do trabalho realizado por Siqueira (1998), onde a autora define modelo para impostos indiretos ótimos no Brasil. O modelo consiste em analisar conjuntamente a função de bem-estar do governo, através das utilidades dos agentes econômicos, dada uma determinada restrição orçamentária do governo. Como simplificação os preços dos produtores são constantes e não há lucros, assim o impacto dos impostos são analisados em relação aos preços dos consumidores (Siqueira, 1988). No modelo são consideradas as famílias urbanas e rurais e os agentes econômicos estão divididos em nove grupos, conforme as despesas, sendo a renda igual a despesa total do agente, não sendo considerada a poupança (Siqueira, 1998). Para o cálculo das alíquotas ótimas o modelo de Siqueira (1988) considera nove categorias para os bens de consumo, que são: alimentação, vestuário, habitação, bens duráveis, higiene pessoal, transporte, lazer, bebidas, fumos e outros. Os parâmetros da propensão marginal de despesa são obtidos através das propensões médias de despesas, da elasticidade de despesas e da igualdade entre a elasticidade de despesa e a propensão marginal e média do bem (Siqueira, 1988). Através da matriz de transações intersetoriais são estimadas as quantidades de subsistência, em relação aos preços do consumidor (Siqueira, 1988). A autora simula cinco situações distintas para obter as alíquotas ótimas: quando não há restrições ao imposto dos bens estabelecido pelo governo, quando o imposto para os bens é igual na área urbana e rural, quando a alimentação não é tributada, quando a habitação tem valores diferentes de imposto para área rural e urbana e quando o governo paga subsídios uniformes para as famílias. Por fim, os resultados da autora indicam alíquotas maiores para bens duráveis, transportes, lazer, e menores para alimentação, bebida e fumo<sup>9</sup> (Siqueira, 1988).

---

<sup>9</sup> O modelo não considera efeitos nocivos à saúde de determinados bens de consumo

Adiante, serão abordados os modelos de equilíbrio geral computável.

### 3.2.2. Modelos de equilíbrio geral computável

Uma das formas de se avaliar os impactos de mudanças que políticas econômicas trarão à economia real é através do desenvolvimento de modelos de equilíbrio geral computável. Os modelos de equilíbrio geral computável visam determinar os preços relativos e quantidade produzida, sendo modelos de equilíbrio geral (Fochezatto, 2003). A Matriz de Contabilidade Social, construídas por meio de Matrizes Insumo/Produto<sup>10</sup> e através das Contas Nacionais ou Regionais, conforme o caso, são utilizadas na formação do modelo de equilíbrio geral computável. Assim, através da construção dos modelos podem ser aferidas as tarifas ótimas e seus efeitos sobre a economia real.

Como forma de exemplificar o funcionamento dos modelos de equilíbrio geral computável, primeiramente, temos abaixo uma representação da Matriz de Contabilidade Social:

Figura 03: Representação da Matriz de Contabilidade Social

	PRODUTOS	ATIVIDADES	FATORES	FAMÍLIAS	GOVERNO	CAPITAL	RESTO DO MUNDO	TOTAIS
PRODUTOS		CONS INT		CONSUMO PRIVADO	CONSUMO GOVERNO	INVEST.		DEMANDA
ATIVIDADES	VENDAS DOMÉSTICAS						EXPORT.	PRODUÇÃO
FATORES (SETORES PRODUTIVOS)		VALOR ADICIONADO						VALOR ADICIONADO
FAMÍLIAS			RENDA INTERNA		TRANSF. ÀS FAMÍLIAS			RENDA FAMÍLIAS
GOVERNO	TARIFAS DE IMPORTAÇÃO	IMP. INDIRETOS		IMPOSTOS DIRETOS				RECEITA GOVERNO
CAPITAL			DEPREC.	POUPANÇA PRIVADA	POUPANÇA GOVERNO		POUPANÇA EXTERNA	POUPANÇA
RESTO DO MUNDO	IMPORTAÇÃO			RENDA LIQ. ENV. EXT.				RENDA EXTERIOR
TOTAIS	OFERTA	PRODUÇÃO	VALOR ADICIONADO	DESPESA PRIVADA	DESPESA PÚBLICA	INVEST.	DESPESA EXTERIOR	

Fonte: Extraído de Najberg et al, pag. 04 (1995)

A Matriz de Contabilidade Social demonstra as interações entre os agentes econômicos e para uma avaliação de impactos de mudanças tributárias, por exemplo, podem haver subdivisões, considerando cada tipo de imposto. Assim, de acordo com

<sup>10</sup> Matriz Insumo-produto permite fazer a análise das relações intersetoriais de produção (Braga & Paulani, 2007). Foi desenvolvida por Wassily W. Leontief.

o modelo e as alterações que se pretendem avaliar são definidas as fórmulas que serão a base do modelo. Ainda, os modelos de equilíbrio geral computável podem ser estáticos ou dinâmicos, conforme descrito por Cardoso (2020). Os estáticos são utilizados para estudar a economia em um determinado ponto do tempo. Os modelos dinâmicos sendo uma ampliação dos estáticos, acabam tendo que resolver vários modelos estáticos, por exemplo, ano a ano, permitindo que sejam feitas adaptações e verificação dos efeitos na economia em períodos futuros.

## 4. IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

### 4.1. Histórico de propostas para implementação do IVA no Brasil

Segundo Varsano (2014), o IVA teria sido sugerido por Carl Friedrich von Siemens, no ano de 1919, sendo atribuído o nome de “Imposto sobre venda refinado”, e colocado em prática em 1948, na França. No Brasil, Varsano (2014) cita a adoção de imposto do tipo IVA em 1964, para o IPI e a criação do ICM em 1967, transformado em ICMS em 1988. O IPI e ICMS seriam, em certo grau, um tipo de IVA.

Desde da vigência da Constituição de 1988, várias propostas de implementação do IVA no Brasil já passaram pelo legislativo. Podemos citar as PEC 175/1995, que previa a substituição do IPI por uma alíquota Federal de mesma base do ICMS, a PEC 233/2008, que previa a substituição do COFINS, PIS e CIDE-Combustível, por um imposto único, e a alteração do ICMS que teria unificação da legislação, com mesmas alíquotas, cobrado pelo princípio do destino.

Atualmente, encontram-se em andamento as PEC nº 110/2019, a PEC nº 45/2019 e o Projeto Lei nº 3.887/2020. A PEC nº 110/2019 é uma proposta de iniciativa do senado federal. A proposta prevê a criação de um imposto estadual que substituiria nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis, Salário-educação, ICMS e ISS. A proposta prevê a criação de uma alíquota padrão, que pode diferir de acordo com os bens e serviços, mas sendo única em todo o território, sendo a competência atribuída aos Estados e Distrito Federal, mediante a criação de lei complementar (Neto et al, 2019). O imposto seria partilhado entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, de acordo com percentuais sobre a receita bruta (Neto et al, 2019). Ainda, a proposta permite ainda a concessão de benefícios fiscais para determinados bens e serviços. Estaria previsto um período de transição, em que, no primeiro ano, o valor do o IBS -Imposto sobre Bens e Serviços-, seria de 1%, o em um período de cinco anos os tributos atuais seriam substituídos a uma razão de um quinto ao ano, sendo vetado a alteração das alíquotas dos tributos que estariam em substituição nesse período (Neto et al, 2019). Nesses cinco primeiros anos, a partilha se dará de acordo com a porcentagem de participação de cada ente na própria arrecadação do tributo (Neto et al, 2019). Após os cinco anos, num período previsto

de quinze anos, a regra da partilha se dará pelo princípio do destino, com razão de um décimo ao ano (Neto et al, 2019).

A PEC nº 45/2019 é uma proposta de iniciativa da Câmara dos Deputados, e visa instituir um novo tributo federal, o IBS, onde seriam substituídos os seguintes tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS. Além do novo tributo, seria criado um Imposto seletivo, de caráter extrafiscal, para produtos que possam gerar externalidades negativas, ou seja, para induzir a redução no consumo (Neto et al, 2019). A proposta prevê a manutenção da autonomia dos Estados e Municípios quanto a definição das alíquotas dos impostos, ainda que devendo ser uniforme a todos os bens, serviços e direitos, e havendo alíquotas de referência no âmbito federal, estadual e municipal, sendo a competência do imposto atribuída à União, por meio de Lei complementar federal. Além da substituição dos tributos supra citados, também está prevista mudanças quanto a distribuição, partilha e vinculação das receitas obtidas pelo novo imposto. A implantação do IBS seria feita de forma gradual, onde nos primeiros dois anos o IBS seria de 1% e seria mantido os atuais tributos, e nos oito anos seguintes, os impostos atuais seriam substituídos à uma razão de um oitavo do IBS (Neto et al, 2019). O período de transição total seria de cinquenta anos, prevendo que nos primeiros vinte anos os Estados e Municípios teriam a reposição das perdas de receita de ICMS e ISS, por meio da distribuição da receita do IBS. Do vigésimo primeiro ano em diante, o valor correspondente à redução do ICMS e ISS seria reduzido a trinta avos ao ano e a receita distribuída segundo o critério do destino (Neto et al, 2019).

O Projeto Lei nº 3.887/2020, de iniciativa do Congresso Nacional, visa criar o CBS – Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços. O projeto prevê a substituição das alíquotas do PIS/PASEP e Cofins atual, sendo a nova alíquota de 12% e não-acumulativa. Não se trata de uma Lei apenas sobre PIS/PASEP e Confins, mas busca reformular essas contribuições.

#### 4.2. Conceito de Imposto sobre Valor Agregado

Diferentemente dos impostos do tipo cumulativo, que incidem em todas as etapas do processo produtivo, ou sobre o faturamento, no imposto sobre valor agregado o valor cobrado incide apenas ao que a etapa produtiva agregou ao produto.



O IVA pode ser introduzido tanto sobre produto, sobre renda ou sobre consumo (Sampaio, 2004).

Nas contas nacionais, o PIB pode ser representado por:

$$PIB = C + I + G_c + G_w + (X - M)$$

Onde:

$C$  = consumo;

$I$  = investimento;

$G_c$  = despesa do governo com consumo;

$G_w$  = despesas do governo com salários

$(X - M)$  = balança comercial de exportações e importações

O IVA produto incide sobre bens de consumo e de capital. Sobre a ótica do produto o IVA não incide sobre as despesas do governo com salários (Sampaio, 2004). Assim, o IVA produto incide sobre o PIB descontados os valores das despesas do governo com salário, assim descrito em Sampaio (2004):

$$PIB - G_w = C + G_c + I + (X - M)$$

O IVA renda incide sobre bens de consumo, podendo incidir sobre bens de capital, com dedução da depreciação anual. Então, sobre a ótica da renda o IVA, além das despesas com salário, não tributa também a depreciação,  $D$ , por não representar incremento no investimento (Sampaio, 2004). O IVA na ótica da renda é assim demonstrado em Sampaio (2004):

$$PIB - G_w - D = C + (I - D) + G_c + (X - M)$$

O IVA consumo incide sobre bens de consumo, isentando os de capital. Sobre a ótica do consumo, além de não tributar as despesas com salários o IVA também não tributa o investimento, por ser um fator responsável pelo aumento da produção e estoque de capital. Conforme demonstrado por Sampaio (2004), sobre a ótica do consumo a base de cálculo do IVA assume o seguinte aspecto:

$$PIB - G_w - I = C + G_c + (X - M)$$

O IVA pode ser implementado pelos princípios da origem e destino. No princípio da origem, são tributados todos os bens e serviços produzidos no país (Sampaio, 2004). No princípio do destino, são tributados os produtos e serviços consumidos no país (Sampaio, 2004). Assim, por exemplo, Sampaio (2004), traz a seguinte simplificação para o IVA consumo, que pelo princípio do destino, exclui-se a balança comercial:

$$IVA_{cD} = C + G_c$$

Ou seja, IVA consumo, pelo princípio do destino, incide sobre as vendas de varejo (Sampaio, 2004).

#### 4.3. Formas de cálculo do IVA para fins de arrecadação

Para o cálculo do IVA podem ser considerados três métodos: da adição, da subtração e do crédito (Giambiagi, 2011). Através do método da adição, o valor adicionado é calculado pela soma dos pagamentos dos fatores de produção, inclusive lucros aplicando-se a alíquota do imposto sobre o valor adicionado em cada etapa (Giambiagi, 2011).

No método da subtração, a alíquota incide sobre o valor das vendas menos as compras (Giambiagi, 2011). No método do nota-crédito, ocorre o recolhimento do valor do IVA sobre as vendas, que então é creditado do valor das compras (Sampaio, 2004). O que diverge os dois métodos, é que no de subtração a tributação incide sobre o valor agregado pela empresa e no método do crédito se tributa o valor agregado do produto ou serviço (Varsano, 2014). Nesse sentido, Varsano (2014), considera o método da subtração ideal para tributar a produção, sendo o método do crédito, mais adequado para consumo.

Para exemplificar as formas de computação do IVA, abaixo temos um quadro demonstrativo:

Tabela 01: Exemplificação da forma de computação do IVA pelos métodos da nota-crédito e da subtração

Método	Industrial	Atacadista	Varejista	IVA-total	Vendas ao Consumidor (Incluindo IVA)
A. Considerando todos os estágios tributados					
Método da nota-crédito					
(1) Vendas (sem IVA)	100	200	300	-	-
(2) Compras	0	100	200	-	-
(3) IVA sobre vendas (10% de (1))	10	20	30	60	-
(4) Crédito sobre compras (10% de (2))	0	10	20	30	-
(5) IVA líquido ((3) -(4))	10	10	10	30	330
Método da Subtração					
(1) Vendas (sem IVA)	100	210	320	-	-
(2) Compras	0	110	220	-	-
(3) Vendas [c/IVA 110% de $[(1) - (2)] + (2)$ ]	110	220	330	-	-
(4) Base IVA: (3) -(2)	110	110	110	-	-
(5) IVA líquido 9.1% de (4)	10	10	10	30	330

Fonte: Adaptado de Sampaio (2004)

#### 4.4. Vantagens atribuídas ao IVA

Anteriormente, foram citadas como características desejáveis dos impostos: a simplicidade, a neutralidade, a progressividade, eficiência, a equidade e produtividade. A primeira vantagem que podemos atribuir a adoção do IVA seria a simplificação do sistema tributário. A simplificação ocorreria devido a sua forma de cobrança, sendo de mais fácil identificação e compreensão por parte do contribuinte. Assim, ao simplificar a tributação, a expectativa seria reduzir também a evasão fiscal, facilitando a fiscalização, arrecadação e questões burocráticas, sendo, portanto, um imposto melhor nesse aspecto.

Giambiagi (2011), menciona como características relevantes do IVA, a harmonização fiscal e eficiência econômica:

Foi justamente a necessidade de harmonização fiscal, combinada com a eficiência econômica do imposto sobre valor adicionado, que justificou, em muitos países, a substituição do imposto de venda em cascata pelo IVA.

O IVA é um imposto não-cumulativo, no sentido de não ter o efeito “cascata”, quando os mesmos bens e serviços são tributados repetidas vezes. Seu ônus acaba

sendo repassado aos consumidores, assim não afeta a tomada de decisão no âmbito da produção (Varsano, 2014). Com isso, acaba sendo um imposto neutro, tornando-se mais eficiente. Também, não afeta a poupança, investimento e neutro em relação ao comércio exterior (Varsano, 2014).

Quanto a progressividade, o IVA comumente se utiliza de alíquotas uniformes, porém, podem ser adotadas alíquotas diferenciadas, evidenciando-se que o IVA também poderia agregar o princípio da seletividade.

Considerando a equidade, em amplo aspecto, o IVA não atenderia esse quesito. Porém, do ponto de vista da equidade horizontal<sup>11</sup>, “indivíduos com despesas de consumo semelhantes são igualmente tributados” (Varsano, 2014).

O IVA não necessariamente geraria perda arrecadatória por parte do governo federal, pois depende das alíquotas adotadas. Assim, do ponto de vista da arrecadação, o IVA é um bom instrumento para o governo, em que pese poder haver mudanças e perdas arrecadatórias para entes subnacionais.

Considerando que o IVA é um imposto praticado em muitos países, a adoção do IVA geraria maior integração, se assemelhando aos padrões internacionais, tendendo a melhorar a competitividade, o que poderia ter um impacto positivo para o comércio e exportações.

No caso específico brasileiro, o IVA tenderia a reduzir a “guerra fiscal” existente entre estados e municípios, que utilizam do artifício de isenções e reduções fiscais.

#### 4.5. Desvantagens atribuídas ao IVA

Para tratar das desvantagens associadas ao IVA, devemos ponderar as particularidades do sistema tributário brasileiro. Nesse caso, podemos considerar primeiramente a questão do federalismo, pois os Estados e Municípios possuem autonomia fiscal, ou seja, possuem autonomia financeira e de orçamento. Isso se torna uma barreira a efetivação do IVA, envolvendo também questões políticas. Para equalizar a situação, alguns autores defendem a adoção de um IVA dual. Um exemplo é o trabalho de Carvalho et al (2018). Os autores propõem uma reforma em níveis

---

<sup>11</sup> Equidade horizontal se refere ao sentido de que contribuintes com possibilidades semelhantes deveriam pagar valores semelhantes de impostos. A Equidade Vertical se refere ao fato de que contribuintes com maiores possibilidades de pagamento devem pagar maiores montantes de impostos (Varsano, 2014).

federativos, ou seja, deveria se permitir a manutenção da autonomia dos entes federados. No modelo sugerido pelos autores, a nível federal, seria unificado o PIS e COFINS e o IPI se tornaria num imposto seletivo, para permitir a correção de externalidades negativas de determinados produtos. O ICMS e ISS seriam substituídos por um IVA a nível estadual e municipal, alterando as formas de aplicação das alíquotas e destinação das receitas para o estado de destino, a administração e arrecadação para o de origem.

Mas, como evidenciado, a alteração nas formas atuais de aplicação das alíquotas, transferência de receitas e arrecadação, com a criação do IVA, gera embates políticos entre os entes federativos, devido ao receio de perdas arrecadatórias, sendo outra desvantagem que podemos atribuir ao IVA. Assim, uma proposta de criação do IVA deveria vir agregada aos impactos efetivos das alterações na arrecadação dos estados e municípios, o que não seria tão simples, tendo em vista que mudanças na forma de tributação, altera as relações entre os agentes económicos e traz impactos setoriais, alterando os preços relativos da economia.

Foi mencionado no item anterior que o IVA pode ter um carácter progressivo, porém, por ser uma forma de tributar indireta, acaba sendo regressivo em essência, pois “os impostos a serem pagos por contribuinte não guardam relação direta com sua capacidade de pagamento” Giambiagi (2011).

Por fim, podemos citar também o fato do IVA ser um imposto que não corrige externalidades e a questão da distribuição de renda (Varsano, 2014), quando se adota alíquotas uniformes. A depender das alíquotas o IVA pode aumentar o valor cobrado ao consumidor final. Com isso, devem ser consideradas outras formas de tributação, como a tributação de renda, por exemplo, para se chegar a um equilíbrio conjuntamente com a tributação sobre consumo.

## 5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

De caráter bibliográfico e exploratório, a pesquisa teve como finalidade verificar as características do IVA e se o mesmo poderia ser uma alternativa viável, do ponto de vista teórico e prático, como reforma tributária sobre consumo. Para implementar o IVA no Brasil, podemos citar alguns itens que seriam necessários conciliar:

- Mudanças na legislação;
- Análise do impacto arrecadatário dos entes federativos;
- Análise dos impactos na estrutura dos mercados;
- A definição da (s) alíquota (s), considerando os diversos cenários, inclusive com mudanças em outras formas de arrecadação, considerando os diversos tributos componentes da estrutura do sistema tributário brasileiro.

Do ponto de vista legal, percebe-se que alterações de ordem tributária recaem em mudanças na legislação relacionada aos impostos sobre consumo, como também alterações na Constituição, que nesse caso dependem da aprovação de uma PEC. No Brasil, prevalece a autonomia dos entes federativos dentro de suas esferas de competência. Uma mudança na tributação deve, portanto, prever a manutenção da autonomia dos entes federados. O ICMS é um tema de maior sensibilidade. Apesar de não ter sido abordado ao longo do texto, recentemente tivemos a aprovação da PLP nº 18/2022, que considera que os combustíveis, energia elétrica, as comunicações e transportes coletivos, como itens essenciais e limita as alíquotas do ICMS para esses itens. A proposta gerou divergências e discordâncias com os Estados, que temem perda arrecadatária. Evidencia-se que alterações da legislação tributária é tema delicado do ponto de vista social e político, principalmente quando interfere nas competências das unidades federativas e na arrecadação.

Mudanças no sistema tributário vigente podem causar impactos nos preços relativos, causando instabilidade no sistema. Mudanças no ICMS, como citado, acarretaria em mudanças na distribuição da arrecadação existente advinda das relações interestaduais. Por isso, apesar da reforma ser muito defendida, deve ser feita com cautela.

Os modelos de tributação ótima, no que concerne aos modelos de equilíbrio geral computável, são ferramentas utilizadas na economia para se avaliar os impactos

de mudanças decorridas de políticas econômicas, entre elas as que visam alterar o sistema tributário. Mas, os modelos teóricos possuem limitações. Verifica-se que os modelos devem considerar os impactos setoriais das alterações dos impostos, os impactos em termos de arrecadação por parte do governo e entes federativos, a relação com demais formas de tributação que não sejam sobre consumo e demais mecanismos que garantam atingir os objetivos da mudança na forma de tributação.

Do ponto de vista teórico, os impostos devem atender aos quesitos da equidade, eficiência, produtividade, progressividade, neutralidade e simplicidade. Também, os impostos do tipo cumulativo seriam menos desejáveis. O IVA é considerado um imposto mais simples, contribuindo para corrigir o problema da complexidade, muito atribuída ao sistema tributário. Porém, como podemos verificar pelas diversas tentativas de implementação desde de a Constituição de 1988, acaba sendo de difícil aprovação.

Portanto, o IVA atenderia pontos relacionados a tributação ideal, mas sua implantação no Brasil requer adequação ao sistema tributário atual, alterações na legislação, preservação da autonomia dos entes federativos e seria necessário agregar ao estudo os impactos na economia que o IVA acarretaria, tanto nos preços, decisões dos agentes econômicos, impactos setoriais, análise dos ganhos e perdas arrecadatórias.

Como sugestão de trabalho, poderiam ser desenvolvidos modelos de equilíbrio geral econômicos que considerassem diferentes cenários de alteração dos tributos, ou seja, a unificação dos impostos, o valor das alíquotas propostas, a avaliação do período de transição até ocorrer as mudanças definitivas propostas. Através dos resultados, ainda poderiam ser avaliadas outros tributos, que não apenas sobre bens e serviços e demais políticas econômicas que devem ser compatibilizadas para um melhor resultado de uma reforma tributária.

## 6. REFERÊNCIAS

Arvate, Paulo Roberto; Biderman, Ciro. Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Barbosa, Ana Luiza Neves de Holanda; Nogueira, José Ricardo; Siqueira, Rozane Bezerra de. Teoria da Tributação Ótima. In: Arvate, Paulo Roberto (org.); Biderman, Ciro (org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004; Cap. 10, p. 173-187.

Braga, Márcio Bobik; Paulani, Leda Maria. A nova contabilidade social: uma introdução à macroeconomia. 3ª edição rev. e atualizada. São Paulo, 2007. Editora Saraiva.

Cardoso, Débora Freire Capital e trabalho no Brasil no século XXI: o impacto de políticas de transferência e de tributação sobre desigualdade, consumo e estrutura produtiva/ Débora Freire Cardoso; orientador: Edson Paulo Domingues; co-orientador: Gustavo de Britto Rocha. – Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2020.

Carneiro, Claudio Curso de Direito Tributário e Financeiro / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

Carvalho, Alexandre Xavier Ywata, et al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre consumo no Brasil. Texto para discussão 2418. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2018.

Carrera-Fernandez, José. Curso básico de microeconomia. Salvador: EDUFBA, 2001,2006, 2009.

Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.



Devarajan, S., Lewis, J.D., Robinson, S. From stylized to applied models: building multisector CGE models for policy analysis. 1991, mimeo.

Diamond, P.A. A many-person Ramsey tax rule. *Journal of Public Economics*, 4, pp 227-44, 1975.

Diamond, P.A & Mirrlees, J. A. Optimal taxation and public production: I / n. *American Economic Review*, 61, pp 8-27, 261-78, 1971.

Fochezatto, Adelar. Construção de um modelo de equilíbrio geral computável regional: aplicação ao Rio Grande do Sul. Texto para discussão nº 944. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, abril de 2003.

Giambiagi, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*/ Fabio Giambiagi, Ana Cláudia Além. – 4. ed. rev. e atualizada. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

Mankiw, N. Gregory. *Introdução à Economia*. São Paulo: Cengage Learning, 2009. (tradução Allan Vidigal Mastings).

Martuscelli, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. Publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010.

Najberg, Sheila; Rigolon, Francisco J.Z.; Vieira, Solange P. Modelo de equilíbrio geral computável como instrumento de política econômica: uma análise de câmbio x tarifas. Texto para discussão nº 30. BNDES. Rio de Janeiro, outubro, 1995.

Neto, Celso de Barros Correia; Nunes, Fabiano da Silva; Araujo, José Evande Carvalho; Soares, Murilo Rodrigues da Cunha. Estudo e Consulta - outros. Área III – Direito Tributário e Tributação. Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa, em 25 de julho de 2019. (Disponível no site: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>)

Oliveira, João Maria de. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. Carta de Conjuntura, número 48, 3º Trimestre de 2020. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2020.

Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo : Saraiva. Educação, 2019.

Paz, Sue-Ellen Nonato. Análise da tributação do consumo no Brasil. Dissertação de Mestrado. Mestrado em Finanças e Economia Empresarial. Escola de Pós-graduação em Economia. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

Ramsey, F. A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal*, 37, pp 47-61, 1927.

Rezende, Amaury José; Pereira Carlos Alberto; Alencar, Roberta Carvalho de. Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Sabbag, Eduardo. Direito tributário essencial / Eduardo Sabbag. – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo. MÉTODO, 2020.

Sampaio, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: Arvate, Paulo Roberto (org.); Biderman, Ciro (org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004; Cap. 11, p. 188-205.

Siqueira, R. Redistributive effects of alternative indirect tax reforms for Brazil. *Economia Aplicada*, 1 (3), pp 349-371, FEA-USP, 1997.

Siqueira, R. Optimal indirect taxes for Brazil: combining equity and efficiency. *Revista Brasileira de Economia*, 52 ( 1 ), pp 39-52, 1998.

Varian, Hal R. Microeconomia: uma abordagem moderna. Tradução Elfio Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

Varian, Hal R. Microeconomia: uma abordagem moderna / Hal R. Varian; tradução Regina Célia Simille de Macedo. – 9. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

Varsano, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para Discussão nº 405. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro, 1996.

Varsano, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Texto para Discussão # IDB-DP-335. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Fevereiro, 2014.

Sites:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/>

<https://www.gov.br/receitafederal/>

<https://www12.senado.leg.br>

<https://www.gov.br/tesouronacional>