

O IBS E A PERSPECTIVA DE GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS

João Hélio de Farias Moraes Coutinho

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor assistente da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap).

Raymundo Juliano Feitosa

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Unicap. Pós-doutor pela Universidade de Castilla-La Mancha (Espanha). Doutor em Direito pela Universidad Autónoma de Madrid (Espanha).

Rogério Salviano Alves

Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap).

Artigo recebido em 27.09.2024 e aprovado em 29.09.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Uma federação em conflito: a guerra fiscal do ICMS 2.1 A concessão de favores fiscais: uma opção de política tributária 3 A Reforma Tributária sobre o consumo e a impossibilidade de concessão de favores fiscais 4 A guerra fiscal dos municípios 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, dentre outras alterações no Sistema Tributário Nacional, modificou a tributação sobre o consumo mediante a adoção de um IVA-Dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Um dos desideratos desse novo modelo de tributação é induzir um equilíbrio alocativo dos investidores privados, por meio da adoção do princípio de destino e da vedação de concessões de benefícios e incentivos fiscais pelos entes subnacionais. Por outro lado, o IBS e a CBS independem da distinção entre mercadorias e serviços, o que tem potencial de reduzir a litigiosidade, além de facilitar as transações. Contudo, o constituinte reformador não estabeleceu parâmetros para o estabelecimento de alíquotas pelos municípios. Por esse motivo, neste artigo chama-se a atenção para a possibilidade do surgimento de uma nova disputa (guerra fiscal), desta feita, travada entre municípios, com vistas à atração de investimentos privados mediante a definição de alíquotas inferiores. Portanto, corre-se o risco do deslocamento da guerra fiscal do âmbito estadual para o municipal.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária. Guerra fiscal. Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

THE IBS AND THE PROSPECT OF A TAX WAR BETWEEN MUNICIPALITIES

CONTENTS: 1 Introduction 2 A federation in conflict: the ICMS tax war 2.1 Granting tax favors: a tax policy option 3 Tax reform on consumption and the impossibility of granting tax favors 4 The tax war of municipalities 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: Constitutional Amendment No. 132 of December 20, 2023, among other changes to the National Tax System, modified taxation on consumption by adopting a dual VAT, made up of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS). One of the aims of this new tax model is to induce an allocative balance for private investors, by adopting the destination principle and prohibiting the granting of tax benefits and incentives by sub-national entities. On the other hand, the IBS and CBS are independent of the distinction between goods and services, which has the potential to reduce litigation and facilitate transactions. However, the reforming constitution did not establish parameters for the setting of rates by municipalities. For this reason, this article draws attention to the possibility of the emergence of a new dispute (tax war), this time between municipalities with a view to attracting private investment by setting lower rates. There is therefore a risk of the tax war moving from the state to the municipal level.

KEYWORDS: Tax Reform. Fiscal War. Value Added Tax – VAT. Tax on Goods and Services.

1 INTRODUÇÃO

A concessão de incentivos fiscais de forma intensa e, não raro, assistemática, denominada “guerra fiscal”, tem por causa, em grande medida, a incidência do ICMS, preponderantemente, na origem. Esse aspecto espacial faz com que estados concedam incentivos que acarretem desonerações nas operações de saída de mercadorias. Nesse passo, e com o escopo de evitar essas práticas, a EC n. 132/2023 reformulou a tributação sobre o consumo, com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), respectivamente, de competência compartilhada entre estados e municípios, e de competência da União.

As alterações introduzidas na referida EC buscam acabar com a guerra fiscal por meio da adoção do princípio de destino para o IBS, ou seja, a incidência do IBS ocorre na entrada dos bens ou das mercadorias ou onde se consideram prestados os serviços. Ademais, ter-se-á a soma das alíquotas do estado e do município. Assim, os incisos V a VII e X do art. 156-A da CRFB são objetos de análise neste texto. Destaca-se, ainda, a vedação constitucional relativa à concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos à produção, à comercialização e ao transporte. Não obstante a vedação contida no art. 156-A, cada ente

é competente para definir suas alíquotas, de modo que o imposto será exigido mediante a soma das alíquotas estaduais e municipais.

Diante desse quadro, constata-se o risco de uma nova disputa, que poderá ser travada entre os municípios na luta pela atração de investimentos privados, mediante a redução de suas alíquotas.

Considerando que há 5,570¹ municípios no Brasil, a introdução do IBS, cobrado no destino e com alíquotas municipais próprias, acarretará uma multiplicidade de alíquotas locais, o que induzirá a disputas intermunicipais, haja vista que as empresas procurarão se estabelecer em localidades com melhores condições tributárias.

2 UMA FEDERAÇÃO EM CONFLITO: A GUERRA FISCAL DO ICMS

A federação brasileira sob a égide do ICMS tem experimentado uma disputa por alocação de recursos privados. Essa disputa – a guerra fiscal – decorre de concessões de benefícios e incentivos fiscais e financeiros, à revelia da lei, relacionadas com esse imposto. Registre-se que a guerra fiscal travada pelos estados se deve em grande medida à ausência de uma política nacional de desenvolvimento. Assim, os estados lançaram-se nessa disputa empregando o instrumento disponível, o ICMS, apesar de inadequado para a função indutora.

A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), regulamentou o ICMS, aproximando-o do conceito de um imposto do tipo IVA. Essa aproximação se deu em razão de três características econômicas introduzidas por essa Lei: (i) ficou assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (art. 20); (ii) possibilitou um *IVA tipo consumo*, ao permitir a apropriação dos créditos dos ativos necessários à manutenção da atividade da empresa – o ativo imobilizado – do contribuinte do imposto (§ 3º do art. 20); (iii) adotou o princípio do destino nas exportações, ao isentar as operações e prestações que

1. Existem 5,570 municípios no Brasil (5,568 municípios de fato, mas o IBGE conta como “municípios – equivalentes” duas entidades a mais: Brasília – como cidade coextensiva ao Distrito Federal –, e o Distrito Estadual de Fernando de Noronha (PE).

destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços (inciso II do art. 3º).

Todavia, a característica de um *IVA tipo consumo* foi mitigada em razão dos vários adiamentos do início de eficácia do direito à apropriação dos créditos do ICMS anteriormente cobrado em operações resultantes da entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento adquirente. Inicialmente, a eficácia do direito ao crédito estava prevista para iniciar em 1º de janeiro de 1998, mas em razão da Lei Complementar Nacional n. 92, de 23 de dezembro de 1997, ficou adiado o seu início para 1º de janeiro de 2000; com a Lei Complementar Nacional n. 99, de 20 de dezembro de 1999, ficou prorrogado para 1º de janeiro de 2003; com a Lei Complementar Nacional n. 114, de 16 de dezembro de 2002, passou o início para 1º de janeiro de 2007; a Lei Complementar Nacional n. 122, de 12 de dezembro de 2006, promoveu mais um adiamento para 1º de janeiro de 2011; com a Lei Complementar Nacional n. 138, de 29 de dezembro de 2010, passou para 1º de janeiro de 2020; por fim, com a Lei Complementar Nacional n. 171, de 27 de dezembro de 2019, o início da eficácia para o aproveitamento dos créditos foi prorrogado para 1º de janeiro de 2033².

A Lei Kandir não logrou êxito em reforçar os mecanismos legais que buscam evitar a guerra fiscal entre os estados, permanecendo em vigor a regulamentação da matéria pela Lei Complementar Nacional n. 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de incentivos e benefícios do ICMS (LC n. 24/1975).

A LC n. 24/1975 estatui que as concessões de benefícios e incentivos fiscais e financeiros do ICMS apenas podem ser feitas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e o Distrito Federal. Também estão sujeitas ao disposto na Lei, no âmbito das concessões, a redução da base de cálculo do imposto, a devolução do tributo ao contribuinte, a concessão de crédito presumido e toda sorte de favores fiscais que objetivem a redução do ônus fiscal (art. 1º). Para a aprovação da concessão de benefícios será necessário sempre decisão unânime dos estados representados, e a sua revogação total ou

2. O art. 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela EC n. 132/2023, estabelece a extinção do ICMS a partir de 2033, que dará lugar ao IBS, o que tornou, com os constantes adiamentos da eficácia do direito ao crédito das operações resultantes da entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento adquirente, uma medida ineficaz.

parcial dependerá de aprovação de 4/5, pelo menos, dos representantes presentes (§ 2º do art. 2º). A inobservância dos dispositivos da Lei tem como consequência a nulidade do ato de concessão do benefício ou remissão de débitos, a ineficácia do crédito fiscal, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, além da presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício e a suspensão do pagamento de quotas de fundos de participação ou fundos especiais (art. 8º).

Apesar das condições rígidas para a concessão de favores fiscais e da previsão de penalidades em razão da inobservância de tais critérios concessivos, por quase cinquenta anos de existência da Lei, a guerra fiscal continua sem a imposição das sanções previstas. Os governos regionais continuam ignorando a Lei, na certeza de sua impunidade, o que resulta em pesados prejuízos ao País. Ricardo Varsano (1997, p. 6) observa que se há algum ganho com a guerra fiscal, o ente favorecido impõe perdas a um ou mais entes, em um jogo que dificilmente é de soma positiva.

2.1 A concessão de favores fiscais: uma opção de política tributária

Tratar do tema “política tributária” é discutir os tipos de regimes de contribuições a que uma sociedade está submetida em um dado sistema tributário, o que suscita outras discussões a respeito da justiça social. O modelo tributário adotado pelo estado diz respeito ao modo como serão afetadas as manifestações de riqueza da sociedade (materialidades), a partir de critérios de bases econômicas e sua consequente redistribuição à sociedade por meio de bens e prestação de serviços públicos.

Desse modo, a tributação pode ser analisada sob dois aspectos: o primeiro aspecto diz respeito à parcela de riqueza produzida pela sociedade que ficará sob a responsabilidade do governo (tributos) e cujos gastos demandam decisões consensuais, geridas e controladas pela estrutura estatal, e por outro lado, que proporção do produto dessa riqueza ficará no âmbito da propriedade privada – da propriedade individual – e cujos gastos são da livre escolha do indivíduo; um segundo aspecto diz respeito à forma pela qual os benefícios serão distribuídos pelo estado à sociedade.

A repartição entre o público e o privado e a distribuição dos recursos públicos deve levar em consideração a *eficiência alocativa*, ou seja, em quais condições

será mais eficiente deixar os recursos nas mãos do governo ou nas mãos do particular.

Do ponto de vista de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 102-103), em toda e qualquer sociedade a questão do que é justo e o que não é tem causado bastantes debates, especialmente no que diz respeito à definição de um sistema tributário justo (sobre quais bases econômicas devem incidir os tributos e quanto cada cidadão deve pagar), e nesse universo de discussões, a redistribuição e a ação pública direta é um dos temas centrais em que esses autores abordam a repartição do produto da riqueza social e a distribuição dos recursos públicos a partir de parâmetros relacionados com a eficiência (alocativa), ao explicarem que:

A eficiência exige que os recursos não sejam empregados publicamente se o uso privado der melhores frutos, e vice-versa; o ideal é que a fronteira entre os dois seja desenhada de modo a igualar o valor marginal dos gastos públicos e privados, estimado esse valor segundo uma medida apropriada. Porém, se a distribuição privada que serve de alternativa para os gastos públicos for injusta, a comparação ficará distorcida: o valor dos gastos públicos será comparado com o valor de gastos privados “errados”. O ponto que queremos, num caso ideal, é comparar os gastos públicos e privados sob um regime de distribuição entre os indivíduos que possa ser considerado justo.

Dessa forma, a política tributária de distribuição é a resposta para o problema da repartição entre o público e o privado, ainda que alguns gastos públicos possuam a característica natural de produzir efeitos distributivos. Como já afirmado, não há um consenso sobre o que é justo e o que não é, da mesma forma existem diversas concepções de justiça distributiva; mas o que é razoável de se conceber é que qualquer que seja o objetivo distributivo, este decorrerá da repartição entre público/privado e qualquer repartição entre público/privado apenas se justifica no âmbito do objetivo distributivo. Em outras palavras, os mencionados professores expressam a necessidade de se avaliarmos gastos públicos com o valor do uso privado dos mesmos recursos, o que representa uma avaliação do *custo de oportunidade* público/privado (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 103):

Uma distribuição real, por sua vez, resultará de alguma combinação de interações econômicas privadas no contexto de condições adequadas de liberdade e oportunidade, de algum grau, talvez, de tributação e transferência, de algumas formas de ação pública direta e de uma tributação diferenciada. Mas a forma que se deseja dar a esses mecanismos não pode ser determinada independentemente de alguns pressupostos sobre a distribuição, pois o único meio para se avaliar um gasto público é compará-lo com o valor do uso privado que os mesmos recursos teriam caso não tivessem sido transferidos – e, para fazer isso, temos de saber quem receberia os tais recursos.

Com efeito, pode-se afirmar que não há eficiência alocativa nem uma ponderação do custo de oportunidade, na crise do federalismo brasileiro, na medida em que está estabelecida uma dinâmica predatória de concessão de benefícios e incentivos fiscais e financeiros (guerra fiscal), que busca interferir, por meio de políticas públicas de distribuição privada injusta, na alocação de recursos de novas plantas ou de realocação de plantas já existentes, como observa João Hélio de F. M. Coutinho (2013, p. 175).

Também abordando o conflito federativo brasileiro, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vasco Branco Guimarães (2007, p. 43) dilucida que:

As políticas estaduais de concessão de benefícios têm originado aquilo que é designado no Brasil como “guerra fiscal”, que pode ser definida como a atribuição de uma política de incentivos de base estadual a certas indústrias que ficam em condições de vantagem em relação a outras do mesmo ramo. Essa política tem sido seguida pelos Estados como forma de atrair indústrias importantes e é tida como podendo favorecer certos grupos de interesse mais bem estruturados.

Ademais, a questão de um regime justo de distribuição adotado como política tributária deve alinhar-se aos princípios da indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. Nesse sentido, Hélio Silvio Ourém Campos e Éder Silva de Oliveira (2015, p. 69) registram que:

[...] para a concessão dos benefícios fiscais, é preciso preencher algumas exigências, pois um dos princípios basilares do direito público é a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. No Estado Democrático de Direito, como hipótese de exceção, o povo pode autorizar a prática de atos que configuram disponibilidade

do patrimônio público por meio da elaboração de lei. Com efeito, o crédito tributário doente federativo, como parte do patrimônio público, submete-se a esses benefícios fiscais que ora o extinguem (remissão), ora o excluem (isenção, anistia), ora o diminuem (redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido).

Mas não se pode olvidar que o federalismo brasileiro é bastante assimétrico e com concentração de renda e riqueza nas Regiões Sul e Sudeste – economicamente produtoras líquidas, com um número maior de plantas industriais e melhores salários –, em detrimento das Regiões Norte e Nordeste – consumidoras líquidas. Além disso, há a ausência de políticas públicas, pela União, que proporcionassem um certo equilíbrio a essas distorções federativas – situação esta que favoreceu a instituição de medidas alocativas de recursos públicos pelos estados ao arrepio da LC 24/1975³.

O ICMS é o instrumento mais utilizado pelos estados como meio para diminuir essa assimetria federativa, como política distributiva, na concessão de favores fiscais, na medida em que é o principal tributo sobre o consumo de bens no País – sua arrecadação foi de pouco mais de R\$ 700 bilhões em 2023, segundo dados divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Minis-

-
3. Na justificativa da PEC n. 45, de 2019 (Reforma Tributária), ficaram estabelecidos como principais objetivos a simplificação do Sistema Tributário Nacional e o fim da guerra fiscal do ICMS, a partir da reestruturação da tributação sobre o consumo: “Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas. Em primeiro lugar, ensejam efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de formas de organização da produção e comercialização de bens e serviços pouco eficientes. A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país. Em segundo lugar, geram enorme contencioso e custos de conformidade altíssimos para padrões mundiais, como já demonstrado em vários estudos. O resultado é não apenas redução da produtividade, mas também aumento da insegurança jurídica, prejudicando os investimentos. Em terceiro lugar, impedem a transparência da carga tributária de tributos que são cobrados das empresas, mas pagos pelo consumidor. Ao contrário do IVA, no qual o montante de imposto pago pelo consumidor corresponde ao recolhido pelas empresas ao longo da cadeia, no Brasil a multiplicidade de alíquotas, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço”. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoes/Web/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 30 jul. 2024.

tério da Fazenda, representando uma carga tributária de 6,45% de uma carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, governos estaduais e municipais) de 32,44% do PIB⁴.

O ICMS possui características que favoreceram a guerra fiscal por alocação de empreendimentos privados entre os Estados-membros, quais sejam: (i) competência dos estados para legislar sobre o tributo, conseqüentemente, o País possui 27 legislações, *i.e.*, conformidades fiscais variadas, múltiplas alíquotas⁵ e bases de cálculo (incluindo-se um sem-número de hipóteses de manipulações dessas bases de cálculo), regimes especiais de tributação, algumas nuances de interpretação e aplicação da legislação de um ente para outro; (ii) limitação no aproveitamento dos créditos fiscais (*inputs*); (iii) cumulatividade endógena, na medida em que sua base de cálculo inclui outros tributos, além do próprio ICMS, o que favorece o surgimento de alíquotas efetivas distintas das alíquotas nominais⁶; (iv) a tributação é um misto de origem e destino, modelo adotado para proporcionar uma compensação financeira (superavit/déficit) entre entes envolvidos na transação comercial de consumo.

Nenhum tributo é totalmente neutro⁷, todos têm uma certa carga indutiva. Uns mais, outros menos indutivos. Mas o ICMS, por suas características, não

-
4. Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim da Carga Tributária Bruta (CTB) para o ano de 2023: estimativa da carga tributária bruta do governo geral. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 21 jul. 2024.
 5. Existe um plexo enorme de alíquotas previstas nas diversas legislações do imposto nos estados e no Distrito Federal, essas alíquotas são fixadas por rol de mercadorias e/ou operações e prestações de serviços de sua competência, o que promove um sem-número de problemas de aplicação da alíquota adequada à respectiva operação tributável e essa situação tem, por vezes, se arrastado nos tribunais.
 6. Os incisos I e II do § 1º do art. 13 da Lei Kandir regulamentam a base de cálculo do imposto, estatuindo que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; além dos valores correspondentes a: (i) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; e (ii) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
 7. A professora Misabel Derzi, em nota ao princípio da não cumulatividade na Constituição brasileira de 1988, observa que este princípio garante que o contribuinte “nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores [...] o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). [...] Em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades:

é transparente e tende a ser mais indutivo (com pouca ou nenhuma neutralidade), na medida em que interfere nas decisões dos agentes econômicos na alocação de seus recursos. Em vista disso, o imposto é bastante distorcivo para as transações ou volume de negócios (*turnover*). Em termos econômicos, o ICMS não representa uma tributação ótima – neutra –, de sorte a não interferir, em um sistema de concorrência pura e perfeita, nas escolhas dos agentes econômicos e dos consumidores. Em uma tributação ótima, as escolhas devem decorrer apenas dos fatores de produção, e não da tributação⁸.

Então, a lógica das concessões de favores fiscais deve ser a de que os diversos instrumentos utilizados pelas esferas de governo (dos estados ou dos municípios) devem estar baseados na premissa de que os benefícios trazidos com os incentivos na alocação do empreendimento privado (indústrias, empresas prestadoras de serviços, distribuidoras, comércios de atacado, *call centers* etc.) superem os custos decorrentes da renúncia tributária, ou seja, os benefícios fiscais devem se justificar em razão de uma eficiência alocativa, como já referido.

Desse modo, o instrumento de política tributária para atrair investimentos em empreendimentos privados para o desenvolvimento regional ou local, que justifique a renúncia fiscal, deverá passar por questões de eficiência alocativa e do custo de oportunidade, ser objeto de política de governo de distribuição (após a arrecadação da receita tributária), e não como política de repartição, de modo a não amputar o próprio desenho constitucional do tributo (hipóteses de incidência, sujeição passiva, bases de cálculo, alíquotas), nem, tampouco, criando-se regimes especiais de tributação. Nesse ponto, vale observar as ponderações de José Xavier de Bastos (2007, p. 109):

Não é o sistema tributário, a meu ver, o instrumento privilegiado das políticas públicas de combate à pobreza e à exclusão social e, em geral, das políticas redistribu-

é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercados; onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado [...]” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 419). (grifos nossos).

8. FELIPE DEROUIN explica que: “[...] la teoría del óptimo según los cuales, en un sistema de competencia pura y perfecta, la asignación de los recursos es óptima, cuando el precio de un bien es igual a su utilidad marginal para el consumidor, por una parte, y a su coste marginal, para el productor, por otra parte, es decir, cuando no existe ningún impuesto sobre la cifra de negocios o este impuesto es neutro, ya que grava todos los bienes en condiciones similares” (DEROUIN, Felipe. *El impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Madrid: Edersa, 1981. p. 15).

butivas. Ao sistema tributário, bem ao invés, deve apenas (e é já muito) pedir-se que proporcione com segurança os meios financeiros necessários para que o Estado possa desenvolver políticas que contribuam para a erradicação da pobreza e exclusão, designadamente no domínio da educação e da saúde, sem esquecer transferências financeiras a favor das famílias mais pobres, como é o caso dos programas de “rendimento mínimo garantido” ou de “imposto negativo de renda”, ou, como o actualmente designado em Portugal “rendimento social de inserção”.

Especificamente, os favores fiscais do ICMS, que são deletérios ao federalismo fiscal brasileiro são concedidos, *v.g.*, por meio de créditos presumidos, isenções onerosas, reduções de base de cálculo, diferimento com isenção na saída; contudo, permanecem os créditos fictos destacados em documento fiscal, na medida em que são transferidos à operação seguinte, em detrimento do ente federativo destinatário. Como se vê, são benefícios fiscais concedidos na fase de repartição da riqueza social, por meio da amputação do tributo, reproduzindo, como consabido, uma guerra fiscal deletéria ao federalismo fiscal.

Em suma, cumpridos os requisitos da eficiência alocativa, do custo de oportunidade na alocação dos recursos públicos, com o favor fiscal justificável no âmbito de uma política distributiva, e não a partir de uma política de repartição de recursos da sociedade, será viável, sim, a concessão de benefícios e incentivos fiscais à iniciativa privada, objetivando a redução das desigualdades regionais de renda e de riqueza, especialmente nas regiões subdesenvolvidas.

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E A IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE FAVORES FISCAIS

No Brasil, o modelo de tributação sobre o consumo, adotado pela Constituição de 1988 e até antes da Reforma Tributária, estava distribuído entre o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos Municípios, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal (DF), além do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE) e das contribuições para a seguridade social PIS/Cofins, todos, de competência da União Federal. Além desses tributos, podem-se acrescentar outros que a depender da operação com determinados produtos ou serviços são específicos, tais como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre

operações com combustíveis (CIDE/Combustíveis) e o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST).

O texto da Reforma Tributária – Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019 (PEC45/2019) – que foi promulgado como Emenda à Constituição n. 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC n. 132/2023), pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, estabeleceu novo sistema de tributação para o consumo no País. Com a introdução do art. 156-A e do inciso V do art. 195 ao texto constitucional, o consumo passará a ser tributado por dois tributos *tipo IVA (IVA-Dual)*, sendo um o *Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)* – de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal (DF) e municípios – e o outro tributo será a *Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)*, cuja competência é exclusiva da União. Além do IVA-Dual, a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente serão tributados pelo *Imposto Seletivo (IS)*, que tem caráter extrafiscal e substituirá o IPI nesse requisito.

O IBS substituirá o ISS e o ICMS, mas não será o resultado da soma desses dois tributos, uma vez que a base de incidência do IVA-Dual será bastante ampla (*broad base tax*), ao passo que a nova contribuição (CBS) substituirá o PIS/Cofins e o PIS/Cofins-importação, e, com a extinção destes dois últimos tributos, chega-se ao fim da tributação sobre o faturamento ou receita para custear a seguridade social.

O IBS e a CBS terão legislação única aplicável em todo o território nacional e promessa de muita simplificação, transparência, neutralidade, isonomia e aumento de receita para os entes federados. Com esse desiderato, o art. 149-B da Constituição Federal prevê que ambos os tributos terão as mesmas hipóteses de incidência, bases de cálculo, sujeição passiva, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, além de mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

O modelo de tributação do tipo IVA é utilizado em mais de 180 países⁹. É um tributo de muita capilaridade na economia, ao incidir sobre o consumo das fa-

9. Vasco Branco Guimarães aduz, em nota de pé de página, que “[...] um imposto tipo IVA foi introduzido em França em 1948, embora experiências de crédito de imposto existissem anteriormente. A questão começou a ser discutida em 1920 com Von Siemens, na Alemanha, que escreveu sobre a matéria. Desenvolvimentos relevantes são devidos a Maurice Lauré, que é considerado como ‘pai do IVA’. Assumindo que o IVA surge no Brasil em 1965 com a ECn. 18,

mílias e, desse modo, tenderá a ser um dos mais importantes em arrecadação de receitas, em razão da já mencionada base ampla, em que serão tributadas as operações locatícias, bancárias, transações com imóveis, v.g. É uma de suas mais importantes características registradas pela doutrina especializada na matéria é a de promover um equilíbrio alocativo, ou seja, o IVA é concebido como um tributo sobre o consumo que oportuniza liberdade de circulação, liberdade de concorrência e liberdade de mobilidade do trabalho e de capitais (GUIMARÃES, 2007, p. 54).

De acordo com o relatório *Tendências do Imposto sobre o Consumo 2022* da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Economia (OCDE)¹⁰, as receitas do IVA nos seus países-membros foram, em média, de 6,7% do PIB entre 2018 e 2020.

A Reforma Tributária foi um pleito dos segmentos econômicos do País que se arrastou por décadas, em razão da necessidade de inserção do Brasil na economia mundial, com a harmonização da tributação, por meio de um imposto tipo IVA, já testado e aprovado como um imposto apropriado à integração e à harmonização da tributação das transações sobre o consumo, a exemplo dos países da União Europeia e dos Estados-membros da OCDE¹¹ – todavia, não apenas a promoção da harmonização tributária dos impostos indiretos sobre o consumo internacional, como também uma harmonização e integração interna, no âmbito dos entes federados subnacionais, com o fim da guerra fiscal e a simplificação do sistema tributário nacional.

As características de um imposto tipo IVA, no plano da técnica tributária, segundo o professor José Xavier de Bastos (2007, p. 101), pode definir-se:

de dezembro de 1965 (tendo esta legislação sido posteriormente incorporada na reforma de 1967), então o Brasil foi o terceiro país do mundo a ter um imposto tipo IVA [o autor se refere ao ICM], depois da França (onde se inspirou) e da Costa do Marfim (1960)” (GUIMARÃES, Vasco Branco. *A tributação do consumo no Brasil: um avistamento europeia*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo O. de Pontes *et al.* [org.]. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 40).

10. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05ao.2fe0e4dbe2c458%0bd53fbfb a33b&it em I G O = o e c d & i t e m Content Type=book. Acesso em: 21 jul. 2024.

11. OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 21 jul. 2024.

como um imposto geral de consumo, operando pelo método do crédito de imposto, com base de incidência alargada. Do ponto de vista de sua aplicação internacional, o IVA europeu é, com a exceção da quase totalidade das transações com particulares, um imposto cobrado no destino, sendo diferente, todavia, o tratamento tributário das transações entre os Estados-membros da EU e o tratamento das transações entre cada um desses Estados e países terceiros.

Oportuno destacar que, para o desenvolvimento do presente trabalho, o desenho constitucional do IVA-Dual que será abordado é o que diz respeito à concessão de benefícios fiscais e às alíquotas do IBS, em razão do compartilhamento de sua competência com estados e municípios e a sua tributação no destino.

O art. 156-A, introduzido na Constituição Federal pela EC n. 132/2023, estabeleceu como desenho normativo para o IBS os seguintes elementos:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

[...]

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

[...]

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;

[...]

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

[...]

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

Do desenho constitucional do IBS, pode-se inferir que o legislador reformador tentou não federalizar totalmente o tributo, atribuindo-lhe competência compartilhada ao permitir a fixação das suas alíquotas próprias por lei específica dos estados, Distrito Federal e municípios (inciso V do § 1º). As alíquotas fixadas pelos entes federativos deverão ser as mesmas para todas as operações com bens materiais ou imateriais, direitos, ou com serviços. Dessa forma, não haverá espaço para o estabelecimento de alíquotas seletivas, em razão do princípio da neutralidade – princípio informador do tributo (§ 1º).

Outro ponto de destaque é a adoção do princípio de tributação no destino (no local do consumo), ao se estabelecer que o IBS será cobrado pelo somató-

rio das alíquotas¹² do estado edo município de destino da operação (inciso VII do § 1º). Questão de suma importância, uma vez que acomodará o modelo do IVA brasileiro às diretrizes internacionais, abandonando o paradigma até então conhecido do sistema de tributação mista para o consumo (origem/destino)¹³.

Se não houver sido instituída por lei específica dos estados, Distrito Federal e municípios sua própria alíquota, será aplicada, em substituição, a alíquota de referência fixada por resolução do Senado para cada esfera federativa (inciso XII do § 1º).

Pode parecer despiciendo o comando veiculado no § 10 do art. 156-A, em razão do inciso XII do § 1º, comentado anteriormente; mas, na verdade, o comando constitucional vem permitir que o ente federado vincule sua alíquota à alíquota de referência e quando esta for alterada por resolução do Senado Federal, não haverá a necessidade de edição de lei específica acompanhando tal alteração. Trata-se de alteração automática autorizada pelo ente federado.

Então, pode-se concluir que a norma do inciso XII do § 1º não é autoaplicável, nem poderia ser, em razão da autonomia dos entes federativos em instituir suas próprias alíquotas por leis específicas.

4 A GUERRA FISCAL DOS MUNICÍPIOS

Como restou demonstrado, os critérios previstos na Constituição Federal para a definição das alíquotas do IBS, conforme estabelecido no § 1º do art. 156-A, é o da sua cobrança com base na soma das alíquotas fixadas pelos estados e pelos municípios de destino das operações com bens e serviços. Com efeito, uma transação que destine um produto (bem material ou imaterial, inclusive direitos ou serviços) para um determinado município da federação será tributa-

12. Lembramos que, em sendo o caso de o bem ou serviço ter como destino da operação o Distrito Federal, a alíquota fixada será única, em razão da cumulação da competência municipal pelo ente (interpretação sistemática do art. 32 em conjunto com os arts. 147, *in fine*, e 155, *caput*, todos da Constituição Federal).

13. O princípio adotado pela União Europeia (EU), nas operações entre os Estados-membros (transações intracomunitárias), como regra geral, é o princípio do destino. O mecanismo adotado é o da alíquota zero (desoneração) quando o produto sai do Estado-membro de origem, mas ao entrar no Estado-membro de destino incide a alíquota deste Estado. O IVA apenas incidirá nas saídas (princípio da origem) nas operações intracomunitárias, quando o vendedor for sujeito passivo do imposto, mas o adquirente for um particular, situação essa conhecida tecnicamente como “operação B2C” (*Business to Consumer*).

da pelo IBS, cujas alíquotas aplicadas serão a soma das alíquotas fixadas pelo município, em conjunto com a alíquota estabelecida pelo estado de destino a que este município pertença.

É consabido que os tributos repercutem quer no preço final das operações com bens ou serviços, quer nas transações patrimoniais, quer no auferimento de rendas ou receitas. No que diz respeito às transações com um Imposto sobre o Valor Agregado, realidade a ser adotada pelo País, após a Reforma Tributária, por meio do IBS, e, em razão da harmonização e integração do nosso sistema tributário à realidade internacional, mais precisamente à experiência europeia e às diretrizes da OCDE, o IBS será um imposto plurifásico, que operará mediante o método subtrativo indireto.

Como explica Clotilde Celorico Palma (2023, p. 20):

O IVA é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados. Este método é, como refere Xavier Bastos, “a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”. O método subtrativo indireto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

Em vista disso, nas transações com bens e serviços, nas diversas fases da cadeia de produção e consumo, por meio do método subtrativo (*invoice credit*)¹⁴,

14. André Mendes Moreira, ao tratar da não cumulatividade, esclarece que “em que pese o nome, o imposto sobre o valor acrescentado não tributa – em regra – o valor que se agrega ao bem ou serviço em cada etapa de circulação. Em sua técnica de apuração mais comumente utilizada, a incidência do IVA se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou serviço. Em um segundo momento, é que se deduz do *quantum* a ser pago (calculado inicialmente, repise-se, mediante aplicação da alíquota sobre o preço cheio) o montante de imposto que incidiu na operação anterior. É neste ponto que atua a não cumulatividade. Abatendo-se do IVA devido aquele recolhido na etapa anterior, consagra-se a apuração intitulada *invoice credit* (crédito sobre a fatura) ou *tax on tax* (imposto contra imposto)”. Mais adiante o referido professor acrescenta, sumariando que: “o IVA pode ser apurado mediante: (a) métodos subtrativos: (a.1) base contra base (*basis on basis*) ou subtração direta; (a.2) imposto contra imposto (*tax on tax* ou *invoice credit*), também nominado subtração indireta; (b) método de adição: aplicação da alíquota sobre o somatório dos salários e lucros auferidos em dado período” (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 72-73).

incidirá apenas o imposto sobre o valor agregado em cada fase e o preço final será o resultado da soma dos valores agregados.

Para ilustrar, a autora apresenta o seguinte esquema:

Circuito econômico	Compras(1)	Vendas(2)	Taxa (3)	IVA Liquidado nas vendas (4) = (3)x(2)	IVA Suportado nas compras (5) = (3)x(1)	IVA A entregar ao Estado (6)=(4) – (5)
Fornecedor de matérias- primas	-	100	5%	5	-	5
Produtor	100	240	5%	12	5	7
Grossista	240	400	5%	20	12	8
Retalhista	400	620	5%	31	20	11
Total do imposto a pagar ao Estado						31

Como ficou demonstrado, o IBS/IVA percutirá em todas as fases da cadeia econômica, interferindo no preço final do bem ou serviço. E a depender da política tributária adotada na gestão desse tributo, como registrado linhas atrás, o imposto perderá a pretensa neutralidade grafada na Constituição Federal como princípio informador do tributo (§ 1º do art. 156-A).

Em outras palavras, com base na teoria geral da tributação, como aduzido no tópico 2.1 sobre a concessão de favores fiscais como uma opção de política tributária (concessão de favores fiscais na fase de repartição ou de distribuição da riqueza produzida na sociedade), ficou assentado que a nota de neutralidade de um imposto tipo IVA decorre da característica de ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado, devendo onerar apenas o consumo e nunca a produção, além de adaptar-se às necessidades de mercado. E, em um sistema de concorrência pura e perfeita (ideal), a alocação de recursos é ótima, quando o preço de um bem é igual a sua utilidade marginal para o consumidor, por um lado, e ao custo marginal, para o produtor,

por outro lado, ou seja, a tributação, idealmente, não interferirá nas escolhas dos agentes econômicos.

Na realidade, todo tributo interferirá na alocação de recursos dos agentes econômicos, especialmente se houver uma política tributária que conceda benefícios fiscais na fase de repartição da riqueza produzida na sociedade, com a modificação do desenho constitucional do tributo, como já assinalado anteriormente.

Apesar de a Reforma Tributária ter insculpido no texto constitucional que o IBS tem como princípios informadores o da neutralidade, o da uniformidade de alíquotas e o da vedação à concessão de benefícios e incentivos fiscais e financeiros, essa Reforma, nesses quesitos, se mostrou bastante acanhada, na medida em que preservou a autonomia dos entes federados, regionais e locais, de estabelecerem suas próprias alíquotas, de maneira que o *quantum* a ser pago do imposto é definido pela soma das alíquotas fixadas pelos estados e municípios (e o Distrito Federal cumulativamente), e, levando-se em conta que existe um pouco mais de 5.500 municípios no Brasil e que todos têm a mesma competência tributária para instituir suas alíquotas, haverá a possibilidade, no limite, de um planejamento tributário no âmbito municipal de grandes dimensões.

Com efeito, a Reforma Tributária alterou a estrutura geral da tributação sobre o consumo no País, mas não modificou a realidade da desigualdade de distribuição de renda e riqueza nas regiões mais subdesenvolvidas brasileiras, de modo que as mesmas condições que motivaram a guerra fiscal entre os estados, agora surgirá entre os municípios, por alocação de empreendimentos privados. Mais uma vez, o País assistirá às distorções na concorrência de mercado, pois o novo modelo induzirá os municípios, na busca por obtenção de vantagens, na medida em que as empresas busquem se estabelecer em localidades com melhores condições tributárias (*tributo-custo*) para a aquisição de insumos (*inputs*) a fim de reduzir os seus custos de produção e, conseqüentemente, reduzir o preço de venda dos bens ou prestação de serviços (*outputs*), patrocinando a ineficiência econômica (a livre concorrência das empresas).

Em outras palavras, um mesmo produto, produzido por um mesmo fabricante, pode ter valores distintos no mercado, não resultante dos fatores de produção (trabalho, meios de produção e capital), mas sim em razão do imposto-custo que agrava ou desagrava o preço do produto, privilegiando ou pre-

judicando outros agentes econômicos não beneficiados. Ou seja: os “insumos” para uma nova modalidade de guerra fiscal foram instalados.

5 CONCLUSÃO

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil se justificou na necessidade da criação de um imposto do tipo IVA com uma *broad basis* (de base ampla), a fim de reduzir o número de alíquotas utilizadas na tributação pelo imposto, uma vez que uma base ampla garante, pela experiência internacional, um volume considerável de receita – além de que um reduzido número de alíquotas favorece a gestão do tributo, pela redução da complexidade na classificação das operações tributáveis, tanto para a administração tributária, quanto para os sujeitos passivos chamados a contribuir, caso se lance um olhar sobre a Reforma Tributária apenas pela ótica do *quantum* coletável.

Ademais, a Reforma buscou, além da simplificação do sistema, a sua harmonização e integração aos grandes blocos internacionais, reduzindo a complexidade e uniformizando princípios e conceitos, nas transações com esses mercados internacionais – além de uniformizar e integrar o próprio mercado interno do País.

Com esse propósito, o principal imposto sobre o consumo passará a ser o Imposto sobre Bens e Serviço (IBS) cujos princípios informadores são a neutralidade, a uniformidade de suas alíquotas e a vedação da concessão de benefícios e incentivos fiscais e financeiros; todavia, o constituinte reformador, a fim de preservar uma certa autonomia para os entes subnacionais, atribuiu-lhes competência para especificarem suas próprias alíquotas, de maneira que o *quantum* a ser pago do imposto é definido pela soma das alíquotas fixadas pelos estados e municípios (e o Distrito Federal cumulativamente), e, levando-se em conta que existe um pouco mais de 5,500 municípios no Brasil e que todos terão a mesma competência tributária para instituir suas próprias alíquotas, haverá a possibilidade, no limite, de um planejamento tributário no âmbito municipal de grandes dimensões. Uma nova disputa por alocação de empreendimentos privados – guerra fiscal – se desenha a partir da instituição do IBS, com a tributação totalmente no destino e a autonomia para a fixação de suas próprias alíquotas pelos municípios.

Tal perspectiva se mostra legítima, uma vez que os fatores que motivaram a guerra fiscal do ICMS, como a má distribuição de renda e riqueza e o subdesenvolvimento pelo País não foram modificados com a Reforma. Com efeito, tal prerrogativa aos municípios induzirá a busca por obtenção de vantagens, na medida em que as empresas procurarão se estabelecer em localidades com melhores condições tributárias (*tributo-custo*) para a aquisição de insumos (*inputs*) a fim de reduzir os seus custos de produção e, conseqüentemente, reduzir o preço de venda dos bens ou prestação de serviços (*outputs*), patrocinando a ineficiência econômica (a livre concorrência das empresas). Isso significa dizer, deve-se insistir, que um mesmo produto, produzido por um mesmo fabricante, pode ter valores distintos no mercado, não resultante dos fatores de produção (trabalho, meios de produção e capital), mas sim em razão do imposto-custo que agrava ou desagrava o preço do produto, privilegiando ou prejudicando outros agentes econômicos não beneficiados.

Para coibir tal prática, o constituinte reformador precisará enfrentar uma nova reforma do sistema, deslocando a competência para fixar as alíquotas ao representante da federação, ou seja, ao Senado Federal. Isso porque o tamanho de um tributo tipo IVA requer a nacionalização da competência legislativa, a fim de evitar distorções no imposto, que mais uma vez, como ocorreu com o ICMS, infirmará a pretensa neutralidade e a uniformidade de suas alíquotas. E para manter a autonomia financeira dos entes federativos, com a retirada de suas competências para fixar suas alíquotas, será necessário mexer na equação da repartição de receitas, assim como redefinir, entre eles, uma nova discriminação de rendas tributárias.

De outro lado, não se trata de impedir favores fiscais concedidos pelos entes federativos, especialmente se esses benefícios decorrerem de uma ponderação da eficiência alocativa e da avaliação do custo de oportunidade na alocação dos recursos público, isto é, que seja justificável o fato de os recursos não serem empregados publicamente se o uso privado der melhores resultados para a sociedade.

A Reforma Tributária necessita de uma reforma.

6 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BASTOS, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes et al. (org). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 109.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 5. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília: São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000. v. 2.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados-membros em guerra fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. (Série Doutrinas tributárias v. XIV).
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jun. 2024.
- CAMPOS, Hélio S. Ourém; OLIVEIRA, Éder Silva de. Uma visão holística da sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; CAMPOS, Hélio S. Ourém. *O direito tributário comunitário: um ramo jurídico em ascensão*. Recife: APPODI, 2015. p. 64-75.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata et al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. Texto para Discussão 2418, IPEA, set. 2018. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9312/2/td_2418_sumex.pdf. Acesso em: 23 maio 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CINTRA, Marcos. Os mitos que rondam os IVAs. *Revista Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, v. 78, n. 2, fev. 2024. Disponível em: https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2024-02/conjunturaeconomica202402_.pdf. Acesso em: 23 maio 2024.

CNOSEN, Sijbren (ed.). *Tax coordination in the European Community*. New York: Spring, 1987. (Series on taxation international, n. 7)

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org).

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal*. Recife: FASA, 2013.

DEROUIN, Felipe. *El impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E*. Madrid: Edersa, 1981.

DERZI, Misabel de A. Machado; SILVA, José Afonso B. B. da Silva; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org). *ICMS: diagnósticos e proposições*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington, D.C: International Monetary Fund, 2001.

Federalismo fiscal: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

FEITOSA, Raymundo Juliano. *Política tributária no Brasil: 1966/1984*. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2006.

FURTADO, Celso. *Introdução ao desenvolvimento*. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

FURTADO, Celso. *O mito do desenvolvimento econômico*. São Paulo: Paz e Terra, 1996.

FURTADO, Celso. *Raízes do subdesenvolvimento*. São Paulo: Civilização Brasileira, 2003.

FURTADO, Celso. *Teoria e política do desenvolvimento econômico*. 10 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GAETA, Flávia Holanda (org.). *Comentários à EC 132/2023*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica*. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GOMES, Fabio Luiz. *Manual sobre o IVA nas comunidades europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul*. Curitiba: Juruá, 2006.

GOUVEIA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes *et al.* (org). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 109.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária: comentada e comparada – Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. São Paulo: Atlas, 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2023.

SANTIAGO, Silas. *Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). *IVA para o Brasil: contributos para a reformada tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Trad. Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para discussão n. 500, IPEA, jun. 1997. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP_n15_Guerra.pdf. Acesso em: 23 maio 2023.

