

UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO

Escola de Direito, Turismo e Museologia

Departamento de Direito

FERNANDA PARIS DE MENEZES

**PEC 110/2019:**

**A TENTATIVA DE SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DE UM IMPOSTO TIPO IVA NAS RELAÇÕES COM OS ESTADOS-MEMBROS DA OCDE, EM ESPECIAL A ALEMANHA.**

Ouro Preto

2021

FERNANDA PARIS DE MENEZES

**PEC 110/2019:**

**A TENTATIVA DE SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DE UM IMPOSTO TIPO IVA NAS RELAÇÕES COM OS ESTADOS-MEMBROS DA OCDE, EM ESPECIAL A ALEMANHA.**

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Áreas de concentração: Direito Tributário, Direito Internacional.

Orientador: Prof. Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage.

Ouro Preto

2021



**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**Fernanda Paris de Menezes**

**PEC 110/2019:**

**A tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os Estados-Membros da OCDE, em especial a Alemanha**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do título de bacharel

Aprovada em 27 de abril de 2021

**Membros da banca**

Prof. Me. Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage - Orientador - Universidade Federal de Ouro Preto  
Prof. Dr. Federico Nunes de Matos - Universidade Federal de Ouro Preto  
Prof. Dr. José Luiz Singi Albuquerque - Universidade Federal de Ouro Preto

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, orientador do trabalho, aprovou a versão final e autorizou seu depósito na Biblioteca Digital de Trabalhos de Conclusão de Curso da UFOP em 27/04/2021



Documento assinado eletronicamente por **Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, PROFESSOR DE MAGISTERIO SUPERIOR**, em 29/04/2021, às 14:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.ufop.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.ufop.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **0165271** e o código CRC **87DC2FEF**.

## RESUMO

A reforma tributária no Brasil vem sendo discutida há anos. A burocrática legislação brasileira, alvo de críticas especialmente no que diz respeito à complexidade tributária, reflete também nas relações entre o país e seus parceiros internacionais. Um sistema tributário moderno deve acompanhar a globalização e as diretrizes de organizações internacionais. Nesse sentido, a possível aprovação da PEC 110/2019 e a implementação de um Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil certamente influencia na associação do país com os mais variados Estados ao redor do globo, em especial aqueles que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Partindo do pressuposto de uma efetiva adoção do IVA no sistema brasileiro e de uma análise de direito comparado, busca-se compreender alguns dos possíveis impactos na parceria comercial entre Brasil e Alemanha, um dos Estados pioneiros na utilização do IVA e investidor significativamente presente em território nacional.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Valor Agregado. Reforma Tributária. Globalização. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

## ABSTRACT

Tax reform in Brazil has been discussed for years. The bureaucratic Brazilian legislation, subject to criticism especially with regard to tax complexity, also reflected in the relations between the country and its international partners. A modern tax system must accompany globalization and the guidelines of international associations. In this sense, the possible approval of PEC 110/2019 and the implementation of a Value Added Tax (VAT) in Brazil probably influences the country's association with the most varied States around the globe, especially those that are part of the Organization for Cooperation and Economic Development (OECD). Based on the assumption of an effective adoption of VAT in the Brazilian system and an analysis of comparative law, we seek to understand some of the possible impacts on the commercial partnership between Brazil and Germany, one of the pioneering States in the use of VAT and an investor significantly present in the national territory.

**Keywords:** Value Added Tax. Tax reform. Globalization. Organization for Economic Cooperation and Development.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BRICS	Brasil, Rússia, Índia, China, e África do Sul
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
G20	Grupo dos 20
IBS	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECE	Organização Europeia de Cooperação Econômica
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIM	Polo Industrial de Manaus
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
SUS	Sistema Único de Saúde
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2 A ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) E O ALINHAMENTO DE POLÍTICAS GLOBAIS</b> .....	<b>8</b>
2.1 A RELAÇÃO ENTRE O BRASIL E A OCDE .....	10
<b>3 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> .....	<b>11</b>
<b>4 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)</b> .....	<b>14</b>
4.1 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E AS DIRETRIZES DA OCDE .....	15
4.2 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NA ALEMANHA: ANÁLISE DE DIREITO COMPARADO.....	17
4.3 DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL .....	20
<b>5 A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL</b> .....	<b>22</b>
5.1 O PROJETO DE LEI 3.887/2020.....	23
5.2 A PEC 45/2019 .....	24
5.3 A PEC 110/2019 .....	25
5.3.1 As vantagens da PEC 110/2019.....	27
<b>6 POSSÍVEIS IMPACTOS DA APROVAÇÃO DA PEC 110/2019 E DO IBS NA RELAÇÃO DO BRASIL COM OS PAÍSES-MEMBROS DA OCDE, ESPECIALMENTE A ALEMANHA</b> .....	<b>29</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>34</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da CF/88 há um intenso debate sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil. Não à toa, diversos projetos de reforma já foram apresentados ao longo dos anos, apesar de nenhum deles ter sido efetivado. Muito se discute os impactos da complexidade tributária brasileira e da falta de uma reforma nesse sentido em relação aos entes e contribuintes em território nacional. Entretanto, é de suma importância, também, a análise dos impactos do confuso sistema tributário brasileiro nas relações entre o Brasil e seus parceiros internacionais.

Nesse sentido, as consequências do atual “cabo de guerra” entre os variados projetos e a possível implementação de um ou outro, ainda são incertas no cenário tributário nacional e, também, internacional. É sabido que as relações de um país com seus parceiros estrangeiros não se dão apenas através do vínculo diplomático ou da associação por meio de tratados e convenções, mas também através de sólida, transparente e acessível legislação interna.

Os diversos projetos de reforma na área tributária no Brasil são o reflexo de um sistema emaranhado e extremamente meticuloso, pendente de aprimoramentos e simplificações. Tais aprimoramentos, entretanto, significam considerável mudança em âmbito internacional, uma vez ser necessário adequar as novas estratégias ao fisco global para, assim, alcançar o alinhamento com as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e com os padrões internacionais de forma mais ampla.

Assim, analisando os principais projetos de reforma tributária no Brasil até o momento, é possível extrair como ponto central a criação de um tributo tipo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de origem europeia e fortemente utilizado ao redor do globo, especialmente por Estados-membros da OCDE. A possível adoção do IVA no sistema tributário brasileiro certamente refletirá nas relações comerciais e econômicas entre o Brasil e demais Estados já familiarizados com o tributo.

Especificamente, busca-se analisar possíveis impactos para a relação entre Brasil e Alemanha, um dos Estados fundadores da OCDE, considerando uma futura provável semelhança entre legislações, bem como a parceria já existente entre ambos.

## 2 A ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) E O ALINHAMENTO DE POLÍTICAS GLOBAIS

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), formada no contexto pós 2ª Guerra Mundial surgiu para suceder a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE)<sup>1</sup> objetivando o alinhamento internacional de políticas econômicas, sociais e comerciais entre seus países-membros, além da expansão global de sua influência, tendo em vista que passou a incluir novos Estados integrantes.

Por meio da colaboração de mais de trinta países-membros das mais diversas partes do globo, além dos países-parceiros, dentre eles o Brasil, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico é responsável por identificar problemas, analisá-los e promover políticas capazes de resolvê-los ou, ao menos, minimizá-los. Para isto, a organização segue parâmetros e instrumentos legais que devem ser adotados, necessariamente, por todos os seus membros. Tais diretrizes têm a finalidade de, ao padronizar políticas econômicas, ambientais, sociais e tributárias, por exemplo, facilitar a troca de conhecimentos e experiências, fazendo com que a OCDE funcione como uma espécie de fórum de discussão para o aperfeiçoamento em diversas áreas emblemáticas.

Assim, mediante cooperação e fiscalização mútua entre Estados, a OCDE cuida para que decisões importantes sejam tomadas de maneira comum por, ao menos, parte da comunidade internacional, influenciando, certamente, no rumo da economia global, vez que dita padrões desenvolvidos e adotados por algumas das maiores economias do globo como Estados Unidos e Japão, por exemplo.

É interessante ressaltar a responsabilidade da OCDE em acompanhar o desenvolvimento individual de seus membros e parceiros, identificando progressos e também regressões, além das principais dificuldades apresentadas por cada um deles. Tal monitoramento de desempenho é feito a partir das *peer reviews*<sup>2</sup>, que nada mais são do que vigilâncias multilaterais feitas pelos próprios países, em pares, com o intuito de desenvolver as melhores técnicas e políticas públicas para áreas específicas. A partir de uma problemática a ser debatida em determinado Estado é feita uma análise técnica por parte de outro Estado que

---

<sup>1</sup> Organização criada no pós-guerra para a cooperação entre países europeus na reestruturação da Europa através, especialmente, da coordenação do chamado Plano Marshall. UNIÃO EUROPEIA. A história da União Europeia. Disponível em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1946-1959/1948\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1946-1959/1948_pt). Acesso em: 09 nov. 2020.

<sup>2</sup> OECD, *Peer Review: An OECD Tool for Co-operation and Change*, **OECD Publishing**, Paris, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264099210-en-fr>. Acesso em: 09 nov. 2020.

segue um conjunto de princípios, padrões e critérios, elementos estruturais comuns em todas as revisões por pares da organização. Todos os Estados, sejam eles membros ou parceiros, estão sujeitos a serem analisados e a analisarem os demais, buscando imparcialidade para que nenhum deles seja favorecido ou prejudicado.

Apesar de não ser um fenômeno novo, a globalização passou a se expandir de forma extremamente acelerada, deixando em evidência a posição de destaque da OCDE, uma vez que não é mais possível falar em desenvolvimento pleno de um Estado sem considerar a cooperação internacional e a harmonização de normas e diretrizes. Isso porque a internacionalização permite a participação em discussões sobre importantes temas de interesse global, como a adoção de políticas econômicas e sociais para enfrentar a pandemia da COVID-19 e a adoção do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), por exemplo, fazendo com que os Estados não sejam meros expectadores, mas sim participem ativamente no desenvolvimento de políticas globais.

Nesse sentido, entende Onofre Alves Batista Júnior (2015, p.109):

Pelo menos no atual estado de coisas, a tributação é um problema dos Estados nacionais e suas subdivisões. Entretanto, a globalização e a existência de uma rede de comunicação (internet) de cunho internacional vêm aproximando cada vez mais, os indivíduos das diversas partes do globo que passam, inclusive, a compartilhar problemas comuns [...]. Em um primeiro avanço, questões postas pela modernidade líquida vêm merecendo esforços de harmonização tributária, bem como tentativas de soluções para problemas comuns (como a evasão fiscal ou a questão dos paraísos fiscais) em sede de organizações internacionais como a OIT, a OMC, ou mesmo a ONU.

Logo, considerando o atual cenário global em que a necessidade de harmonização fiscal e o alinhamento com organizações internacionais fica cada vez mais evidente, é notória a importância para países desenvolvidos e, especialmente, em desenvolvimento que editem suas leis internas em consonância com o mercado globalizado, intensamente influenciado por órgãos de força internacional, como a OCDE.

## 2.1 A RELAÇÃO ENTRE O BRASIL E A OCDE

A relação de cooperação entre o Brasil e a OCDE teve início na década de 1990 e, desde então, o país se mantém como um dos *key partners*<sup>3</sup> mais ativos da organização. Até o presente momento o Brasil já aderiu a mais de trinta normas e recomendações da entidade, bem como inúmeros instrumentos adicionais em matéria tributária, de investimento internacional, transparência, entre outros. Ainda, participa ativamente das revisões por pares desde o ano de 2003 sobre diversos assuntos como orçamento público, lei e políticas de concorrência e centro de governo. Faz também parte de diversos projetos e órgãos, tais quais o Fórum Global para Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais e o Comitê de Assuntos Fiscais, por exemplo.

Em 2015 foi assinado o Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico com o intuito de ampliar a parceria entre as partes trazendo, assim, benefícios mútuos, inclusive por meio do apoio e do estudo conjunto em casos de reformas de políticas econômicas. Tal acordo culminou na Declaração Conjunta sobre o Programa de Trabalho Brasil-OCDE 2016-17, focado em prestar assistência ao país nas reformas de suas políticas públicas através de mais de cem iniciativas para fortalecer o vínculo já existente.

No ano de 2017 o Brasil se candidatou, formalmente, ao processo de adesão para membro da OCDE sendo o primeiro dentre os parceiros-chave a fazê-lo. Entretanto, apesar da parceria ativa de longa data entre o país e a organização, ainda aguarda aprovação. Caso a candidatura seja aprovada o Brasil será o único país a fazer parte, simultaneamente, da OCDE, do G20 e do BRICS.

---

<sup>3</sup> Países considerados parceiros-chave uma vez que não são membros efetivos da OCDE, mas há uma relação de cooperação entre ambos. Disponível em: <http://www.oecd.org/global-relations/keypartners/>. Acesso em: 11 nov. 2020.

### 3 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O complexo sistema tributário brasileiro, um dos mais burocráticos do mundo – o Brasil ocupa a 124ª posição no ranking *Doing Business*<sup>4</sup> relativo à facilidade para fazer negócios, do *The World Bank*<sup>5</sup> –, tem se tornado cada vez mais alvo de pesquisas e debates visando sua simplificação. O emaranhado burocrático em que consiste o sistema tributário brasileiro dificulta o desenvolvimento da produtividade e da competitividade no país, bem como limita o crescimento econômico do mesmo e estimula a corrupção como meio de burlar requisitos burocráticos.

No Brasil, a complexidade e a alta carga do sistema tributário são sustentadas pela existência de inúmeros tributos, sejam eles impostos, taxas, contribuições, obrigações acessórias, entre outros, que acabam por estimular os contribuintes a procurarem maneiras de evitar a legalidade (SANTIAGO, SILVA, 2006).

Nesse sentido entende Heleno Taveira Torres (2020, p.60):

Crise, desordem e insegurança são decorrências da complexidade. E nunca a complexidade foi tão expressiva no nosso ordenamento jurídico. Antes, porém, que isso nos leve a uma constatação derrotista, deve ser motivo para fomentar um exame responsável e decidido para postular mudanças necessárias. A perda de receitas, e, tanto mais a invisível perda de investimentos novos, pelo péssimo sistema tributário em vigor, dificulta enormemente a melhoria da capacidade de financiamento do Estado, a exigir alguma reforma tributária. Não precisa muito para que se possa alcançar uma mudança significativa nas relações entre Fisco e contribuinte em nosso País. Começemos pela redução da burocracia tributária, geradora dos entraves mais perversos para a segurança jurídica, com suas redundâncias de documentos, excessos de obrigações acessórias, interferências na esfera privada dos particulares e tantos outros.

Demasiadamente complicado, tal sistema conta, ainda, com mais de 90 (noventa) tributos<sup>6</sup> diferentes em vigor, que, cumulados ao excesso de legislações tributárias, trazem grande insegurança jurídica para possíveis empresários e investidores – nacionais e

---

<sup>4</sup> O ranking *Doing Business* classifica a facilidade para fazer negócios através do desempenho das economias em determinado período. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2020.

<sup>5</sup> Organização voltada para o financiamento, especialmente no que tange à estrutura de países em desenvolvimento.

<sup>6</sup> Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 15 nov. 2020.

internacionais-. De acordo com o relatório *Paying Taxes*<sup>7</sup> desenvolvido conjuntamente pelo *The World Bank Group* e a empresa de consultoria PwC, e que examina os impactos do sistema tributário no ambiente de negócios de um país, o Brasil classifica-se na 184ª posição, sendo analisados, ao todo, 189 países. Com base no mesmo relatório, apesar de o Brasil ter reduzido em 23% entre os anos de 2016 e 2018 o tempo para calcular e pagar tributos ainda é de 476 horas a mais do que na Bolívia, país que tem o próximo tempo mais longo<sup>8</sup>.

A burocracia excessiva e as diversas normas tributárias de difícil entendimento acarretam um sistema tributário que onera custos de produção e, conseqüentemente, reduz a competitividade e desestimula o crescimento do país, além de sobrecarregar a sociedade como um todo. Nas palavras de Heleno Taveira Torres (2020, p.59): “O contribuinte espera uma reforma da segurança jurídica. Mudanças que tragam simplificação, certeza jurídica, previsibilidade e garantias nas relações com o Fisco”.

Segundo estudo<sup>9</sup> realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), no Brasil já foram editadas mais de 360.000 normas em matéria tributária desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o que equivale a mais de 1,88 normas por hora em dias úteis, dentre elas leis, medidas provisórias, emendas constitucionais, decretos, portarias, entre outras.

Em julho de 2013 a pesquisa da Confederação Nacional da Indústria em parceria com o Ibope, Retratos da Sociedade Brasileira: Burocracia<sup>10</sup>, constatou que 80% dos brasileiros consideram o Brasil um país burocrático ou muito burocrático e toda essa burocracia é considerada um malefício ao desenvolvimento nacional por mais de 70% dos entrevistados, tendo em vista que aumenta os preços de produtos e serviços, desestimula negócios e acarreta informalidade.

A partir desse contexto compreende-se necessária a simplificação e modernização do sistema tributário brasileiro, tema amplamente discutido por meio das diversas propostas de reforma em curso no Brasil e dos crescentes estudos na área. O

---

<sup>7</sup> Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>. Acesso em: 15 nov. 2020.

<sup>8</sup> Bahrein é o país com o menor tempo para calcular e pagar tributos, com um total de 22,5 horas, mais de 1.478 horas a menos que o Brasil. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>. Acesso em: 25 nov. 2020.

<sup>9</sup> RAICOSKI, Bruna. Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a constituição de 1988. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-54-milhoes-desde-a-constituicao-de-1988/>. Acesso em: 15 nov.2020.

<sup>10</sup> Retratos da Sociedade Brasileira: Burocracia. **Portal da Indústria**, 2013. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/appconteudo\\_24/2013/08/05/407/20130805104932675232a.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/appconteudo_24/2013/08/05/407/20130805104932675232a.pdf). Acesso em: 16 nov. 2020.

desembaraço dos entraves burocráticos presentes nas normas em matéria tributária no Brasil é um passo importante para que o país passe a ser, cada vez mais, um ambiente confiável e com leis e diretrizes claras que proporcionem segurança jurídica aos contribuintes e potenciais investidores.

Ainda, tal simplificação deve ser pensada de forma a afetar o mais positivamente possível o país não somente em âmbito nacional, mas também em âmbito internacional, considerando a globalização constante e a necessidade de cooperação e parceria entre os Estados ao redor do globo.

## 4 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

A base de incidência do IVA concentra-se no valor que é acrescentado a determinado produto ao longo da cadeia produtiva com intuito de evitar o chamado efeito cascata, também conhecido como cumulatividade tributária, que onera o preço final do item. Visando justamente a não cumulatividade, o IVA classifica-se como um imposto plurifásico, ou seja, é abatido em todas as etapas da cadeia de produção de acordo com o valor devido na etapa anterior. Ainda, tem o potencial de agrupar tributos diversos sobre o consumo em um único<sup>11</sup>, com a finalidade de simplificar o sistema tributário e de trazer mais transparência ao contribuinte.

André Franco Montoro Filho (1992) explica o conceito de valor agregado:

O Valor Agregado ou Adicionado é o valor dos bens produzidos por uma economia, depois de deduzidos os custos dos insumos adquiridos de terceiros (matérias-primas, serviços, bens intermediários e outros insumos), utilizados na produção. Em uma empresa, o valor agregado ou adicionado é a contribuição adicional de um recurso, atividade ou processo para a fabricação de um produto ou prestação de um serviço.

Adotado como umas das primeiras formas de harmonização de legislações tributárias internacionais para facilitar o processo de tributação, o IVA foi desenvolvido a partir do conceito econômico de valor agregado e teve sua origem na França, no século XX, onde passou a vigorar a partir de 1954, ano de reforma fiscal no país. Maurice Lauré, inspetor de finanças da época e grande precursor do imposto, especialmente na União Europeia, aprimorou o já existente Imposto sobre Produção e sua base de incidência passou a ser o valor agregado da mercadoria.

Espalhou-se rapidamente pelos demais países da União Europeia -vez que se tornou requisito para participar do referido bloco econômico-, que gozavam dos benefícios trazidos pela livre circulação de mercadorias entre eles. Seguindo disposições legais do Tratado de Roma<sup>12</sup>, que instituiu a Comunidade Econômica Europeia (CEE)<sup>13</sup> em 1957 e tratava, por exemplo, da organização de um mercado de livre concorrência, o IVA foi tido

---

<sup>11</sup> No caso do Brasil, agruparia o ICMS, o IPI e o ISSQN em um único imposto.

<sup>12</sup> Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 17 dez. 2020.

<sup>13</sup> Comunidade de países europeus que formam um grande mercado único, além de praticarem intervenções em campos como segurança, saúde, clima e ambiente. Comunidade Econômica Europeia foi, até 1993, o nome da hoje conhecida União Europeia.

como uma opção vantajosa. Já em sua primeira diretiva<sup>14</sup>, em 1967, a CEE determinou a utilização do IVA como forma de harmonização das legislações de seus Estados-membros.

Posteriormente, alastrou-se também pela América, sendo utilizado atualmente em mais de 160 países<sup>15</sup> ao redor do globo. Especificamente na América Latina o IVA surgiu em meio aos países-membros do Mercado Comum do Sul (Mercosul) para auxiliar na necessária harmonização de legislações entre eles, sendo um facilitador de relações comerciais. No que tange ao Brasil, é o único país do Mercosul que ainda não adota o IVA em seu sistema tributário nacional, na contramão de boa parte das economias globais e das diretrizes da OCDE.

#### 4.1 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E AS DIRETRIZES DA OCDE

Em 2006, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE apresentou projeto<sup>16</sup> para desenvolver diretrizes internacionais sobre o IVA, partindo do pressuposto de que um padrão internacionalmente utilizado facilitaria o comércio e a cooperação global. Tais diretrizes foram pensadas a partir da colaboração de Estados-membros bem como dos já mencionados *key partners*. Para facilitar o diálogo e a troca de informações entre os Estados, especialmente entre aqueles em desenvolvimento, a Organização criou o Fórum Global sobre IVA<sup>17</sup>, em 2012, para estabelecer uma base de diretrizes globais no que diz respeito à aplicação do imposto.

Em 2015 as diretrizes foram devidamente definidas e endossadas como um padrão global a ser seguido e, posteriormente, incluídas na recomendação sobre a aplicação do Imposto sobre Valor Agregado para o comércio internacional, dirigida aos Estados-membros e não membros em processo de adesão<sup>18</sup>. No caso do Brasil, considerando que

---

<sup>14</sup> Diretiva 227/67 CEE. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31967L0227&from=PT>. Acesso em: 08 jan. 2020.

<sup>15</sup> Especialistas debatem IVA europeu no Congresso Luso-Brasileiro. **Unafisco**, 2019. Disponível em: <https://unafisco nacional.org.br/especialistas-debatem-iva-europeu-no-congresso-luso-brasileiro/>. Acesso em: 27 nov. 2020.

<sup>16</sup> *OECD, International VAT/GST Guidelines*, **OECD Publishing, Paris**, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1607715946&id=id&acc-name=guest&checksum=82A765E6B05D36DCAE19F98DB56FC1DC>. Acesso em: 11 dez. 2020.

<sup>17</sup> *OECD, Conclusions of the First OECD Global Forum on VAT*, 2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/consumption/conclusionsglobalforumvat.htm>. Acesso em: 11 dez. 2020.

<sup>18</sup> *OECD, International VAT/GST Guidelines*, **OECD Publishing, Paris**, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1607715946&id=id&acc-name=guest&checksum=82A765E6B05D36DCAE19F98DB56FC1DC>. Acesso em: 11 dez. 2020.

o mesmo ainda aguarda aprovação da candidatura para membro oficial da OCDE, uma legislação tributária nacional compatível com as diretivas da Organização, especialmente no que tange à adoção do IVA e considerando sua discussão nas principais propostas de reforma no país, certamente seria de grande valia relativamente aos esforços para uma harmonização tributária, vez que no Relatório Econômico de 2015 da OCDE sobre o Brasil<sup>19</sup>, por exemplo, recomendou-se ao país a junção dos tributos sobre o consumo em um só, justamente o Imposto sobre Valor Agregado.

As recomendações da OCDE alusivas ao IVA certamente influenciaram para que diversos Estados ao redor do globo, mesmo que não membros da organização, implementassem seus métodos e estratégias no que concerne ao assunto. De acordo com o *Consumption Tax Trends 2020*<sup>20</sup> mais de 60 países já praticam as referidas diretrizes e outros inúmeros, especialmente aqueles em desenvolvimento, estudam a possibilidade.

Entende Francisco Serra Loureiro (ANIDO; CARRERO, *apud*. LOUREIRO, 2016, p.51-52):

Na opinião de Caamaño Anido e Calderón Carrero observamos, presentemente, um Direito Tributário “intrinsecamente internacionalizado” que, no entendimento dos autores, deriva de uma notável influência exterior com reflexos na configuração de certos impostos, bem como nos princípios orientadores de produção legislativa em âmbito tributário. Nesta influência, acrescem ainda as novas fontes das quais emanam normas e recomendações de Direito Tributário. Falamos de organizações supranacionais como, nomeadamente, a União Europeia (UE), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) [...] Assim, entendemos que é deveras pertinente a existência de uma regulação supranacional, através da intervenção dos organismos onde os Estados estão integrados como são o caso, nomeadamente, da OCDE e da UE. Tal intervenção promove uma regulação efetiva dos fatos tributários que entram em contacto com diversos ordenamentos jurídicos, evitando eventuais conflitos entre os diversos intervenientes.

## 4.2 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NA ALEMANHA: ANÁLISE DE DIREITO COMPARADO

---

<sup>19</sup> OCDE, Relatórios econômicos da OCDE Brasil, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

<sup>20</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. Acesso em: 17 dez. 2020.

É sabido que a realidade econômica e social entre o Brasil e potências europeias é distinta. Entretanto, para se entender melhor o Imposto sobre Valor Agregado e sua aplicação é interessante a análise de um modelo de sucesso aplicado em Estado federado de grande relevância econômica global: o da Alemanha. Tal comparação demonstra-se interessante vez que, além de ambos os Estados serem constitucionalmente federativos, a Alemanha é membro da OCDE, organização a qual o Brasil pleiteia filiação oficial e que exige de seus membros a adoção do IVA como forma de compatibilização de suas legislações.

Ainda, a Alemanha é o maior parceiro europeu do Brasil, mantendo um intenso comércio bilateral que em 2011 bateu o recorde de US\$ 24,2 bilhões<sup>21</sup>. Outrossim, as relações entre ambos os países datam de mais de dois séculos, desde a intensa migração de alemães para o Brasil, passando pela acentuada participação alemã no processo de industrialização brasileiro. Cabe lembrar, ainda, que a Alemanha é o país mais populoso da União Europeia<sup>22</sup>, assim como o Brasil em comparação aos demais países do Mercosul<sup>23</sup>.

Tabela 1 – Taxas de Imposto sobre Valor Agregado		
	União Europeia	Alemanha
Padrão	15%	19%
Reduzida	5%	7%

Fonte: Elaborada a partir da tabela de Taxas de IVA aplicado nos Estados-Membros da União Europeia.

<sup>21</sup> Ministério das Relações Exteriores. Como Exportar Alemanha. **Coleção Estudos e Documentos de Comércio Exterior**, 2021. Disponível em: [https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135\\_PT\\_GuiaExportar2021.pdf](https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135_PT_GuiaExportar2021.pdf). Acesso em: 08 fev. 2021.

<sup>22</sup> Disponível em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living\\_pt#population](https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_pt#population). Acesso em: 08 fev. 2021.

<sup>23</sup> Disponível em: <https://países.ibge.gov.br/#/mapa/comparar/brasil?lang=pt>. Acesso em: 08 fev. 2021.

Tabela 2 – Alíquotas de impostos tipo IVA adotados no Brasil

	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)
Competência	Federal	Estadual	Municipal
Alíquota	Entre 0 e 300%	Entre 7 e 35%*	Entre 2 e 5%*

Fonte: Elaborada a partir da Lei Complementar 116/2003; da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) e da Tabela de Alíquotas de ICMS 2020.

\* Variam de acordo com os 26 Estados e Distrito Federal, além dos mais de 5.500 Municípios do Brasil, cada um com autonomia para definir suas alíquotas.

Uma das maiores potências econômicas mundiais e a maior da Europa, a Alemanha possuía em 2019 Produto Interno Bruto (PIB) equivalente a US\$ 3.845.63 bilhões de dólares, representando 3,17% da economia mundial.<sup>24</sup> Bem como os demais Estados-membros da OCDE, a Alemanha adota o IVA, especificamente desde 1968.

No contexto pós 2ª Guerra Mundial e após períodos autoritários que suprimiram a federação alemã, o país, devastado pela guerra, voltou a utilizar-se do modelo federativo, baseado no padrão estadunidense e restaurado pela Lei Fundamental de Bonn<sup>25</sup>, em 1949. Porém, conforme o federalismo alemão foi sendo reformado, se distanciou cada vez mais do padrão norte-americano e, especialmente a partir da queda do Muro de Berlim em 1989, passou a comprometer-se ainda mais a igualar as condições de vida em todo o país, encargo previsto no artigo 72, alínea 2 da Constituição de Bonn, impulsionado pela unificação.

Dessa forma, a legislação fiscal alemã foi moldada com uma grande concentração de competências em âmbito federal, porém preservando o pacto federativo. Prova disso é que, apesar de o IVA, por exemplo, ser disciplinado em âmbito federal a Alemanha conta ainda com um Conselho Parlamentar (*Bundestag*) formado por representantes do povo

<sup>24</sup> Disponível em: <https://tradingeconomics.com/germany/gdp>. Acesso em: 13 jan. 2021.

<sup>25</sup> Promulgada em maio de 1949 inicialmente como lei provisória tornou-se definitivamente a Constituição da República Federal da Alemanha.

eleitos e um Conselho Federal (*Bundesrat*) formado por governadores estaduais, sendo seu principal papel exercer influência e vigilância quanto à aprovação de leis federais que possam ser consideradas prejudiciais aos estados e, conseqüentemente, ao federalismo.

O Imposto sobre Valor Agregado alemão (*Mehrwertsteuer*) tem taxa padrão desde 2007 de 19%<sup>26</sup> -porcentagem bem próxima da média da OCDE de 19,3%- , porém é reduzido para 7% quando se trata de determinados bens e serviços como livros, jornais e alimentos. Também são regulamentadas taxas mínimas e máximas, de 11% e 19%, respectivamente. Com um sistema de compensação financeira os recursos arrecadados são repassados aos Estados e Municípios economicamente enfraquecidos, objetivando a efetivação do princípio da equivalência de condições de vida em todo território nacional, constitucionalmente previsto.

A partir de uma arrecadação uniforme em todos os estados federados e com leis fiscais concentradas, essencialmente, na esfera federal, evitam-se deturpações a depender da localidade. Ainda, as funções administrativas são delegadas aos estados, resultando em um federalismo extremamente coordenado. O modelo alemão distribuiu as receitas provenientes do IVA entre a federação e os estados a partir de um sistema de quinhões. Já os municípios, que destinam arrecadação aos estados, recebem parte do montante.

No caso da distribuição estadual da receita do IVA, ao menos 75%<sup>27</sup> é feita a partir de um critério populacional, ficando os demais 25% a cargo dos estados abaixo da média nacional no que tange à capacidade financeira. A média nacional é calculada baseada no cálculo per capita de receitas para que nenhum estado ultrapasse os 92% da capacidade financeira dos demais.

Afirmar que a Alemanha possui um sistema tributário ideal, bem como uma perfeita estruturação com relação ao IVA seria uma falácia, uma vez que não existe um sistema que abarque de forma impecável todas as complexas situações as quais um Estado está exposto. Entretanto, a experiência alemã é, sem sombra de dúvidas, prova concreta de que é sim possível desenvolver um Imposto sobre Valor Agregado em Estados federados preservando a autonomia dos entes.

#### **4.3 DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NO BRASIL**

---

<sup>26</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2020*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-germany.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2021.

<sup>27</sup> Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1529>. Acesso em: 30 jan. 2021.

Dentre os maiores entraves para a criação de um IVA brasileiro em substituição aos impostos sobre consumo, o federalismo e o temor pela perda de arrecadação dos entes certamente se sobressaem. O modelo federativo brasileiro, regulamentado pela Constituição Federal de 1988, tem por objetivo descentralizar arrecadação e competência fiscais, atenuando desigualdades e proporcionando autonomia para os entes federados.

No Brasil, podemos considerar a existência de diversos “IVA’s” simultâneos na forma de impostos como, por exemplo: o IPI, de competência federal; o ICMS, de competência dos estados; e o ISSQN de alçada municipal. Tal abundância de impostos sobre o consumo e em diferentes entes federados certamente contribui para a complexidade do sistema tributário nacional, dificultando a harmonização tributária perante demais Estados através da implementação do Imposto sobre Valor Agregado. Isso porque a efetivação do referido imposto no sistema tributário brasileiro enfrenta a dificuldade de conciliar o federalismo à consonância fiscal e ao desenvolvimento econômico e, ainda, de acalmar os entes que temem a tão falada perda de arrecadação.

Nas palavras de Misabel Derzi (2008):

A existência, em nosso País, de IVAS que correm paralelamente, cumulando-se uns sobre os outros, é um dos grandes problemas a entravar o desenvolvimento produtivo. Obter um IVA amplo, mais simplificado e harmonioso, portanto, é meta que deverá enfrentar a difícil conciliação entre federalismo, justiça tributária e desenvolvimento produtivo.

Para alguns, a implementação do IVA no sistema tributário brasileiro significaria o fim do federalismo e, conseqüentemente, uma afronta ao artigo 60, parágrafo 4º, inciso I da CF/88 que determina a impossibilidade da adoção de medidas que visem extinguir o pacto federativo no Brasil. Porém, não há que se falar em extinção, mas sim em reestruturação do mesmo, bem como da legislação tributária, à realidade econômica e social advinda da globalização constante. É equivocada o entendimento de que a criação de um Imposto sobre Valor Agregado desrespeita preceitos constitucionais, vez que o federalismo pode, e deve, ser flexível para que se adeque às necessidades dos Estados.

A própria palavra federação, do latim *foederatio* ou *foedus*, significa aliança, tratado, comunidade, coletivo, ou seja, sugere justamente o oposto do que ocorre hoje no sistema tributário brasileiro, que insiste no individualismo especialmente com relação à arrecadação, mas esquece da necessidade de cooperação entre os entes para que o

pacto federativo seja, de fato, cumprido. Com a devida repartição da receita proveniente, o IVA pode significar um passo a mais em direção ao federalismo do mundo globalizado.

Sobre a implementação do IVA no sistema tributário brasileiro, amplamente discutida e polemizada, tendo como exemplos modelos já aplicados em países federados, escreveu Misabel Derzi (2008):

Em resumo, temos, com a amostra dada do IVA em países federais, um exemplo da possibilidade extraordinária de combinações (além de muitas outras imagináveis). Por isso, não devem ser óbices ao aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro a eventual impossibilidade política de unificação do IVA em mãos da União ou a insistência dos Municípios em manterem o ISSQN, principal fonte de recursos das grandes capitais.

Nesse sentido, analisando modelos bem-sucedidos de IVA ao redor do globo, como o exemplo alemão, é possível pensar além das dificuldades de implementação do referido imposto no Brasil, em especial a possível perda de arrecadação dos entes amparada ao federalismo constitucional. A reforma tributária brasileira, assunto debatido há décadas e cada vez mais urgente, precisa não apenas aperfeiçoar as legislações e mercados internos, mas também acompanhar a evolução e o desenvolvimento das leis tributárias advindas da globalização e da harmonização dos fiscos internacionais, tendência e, mais do que isso, exigência para que seja parte ativa do mercado global.

Não à toa, a discussão sobre a criação de um tipo de IVA no Brasil está presente nas três principais propostas de reforma em curso: a PEC 45/2019, que tramita na Câmara dos Deputados, bem como a PEC 110/2019 apresentada no Senado Federal e o Projeto de Lei 3887/2020 do governo federal.

## 5 A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Há décadas se fala em reforma tributária no Brasil. Com o passar do tempo e a evolução do mundo moderno, surgem cada vez mais relações tributárias, sujeitos e desafios fiscais, não havendo espaço para um sistema nacional tributário estacionário. As legislações fiscais devem, sem sombra de dúvidas, acompanhar as transformações econômicas e sociais, para que o Estado se adapte às necessidades internas, bem como seja incluído no cenário internacional como participante ativo em relações comerciais.

Para Ricardo Varsano (1996, p.20 e 22):

A lentidão é uma característica importante da evolução do sistema tributário nacional. Ela reflete as fortes resistências da sociedade e do próprio Estado a mudanças, não sendo por acaso que o tempo decorrido entre os primeiros reclamos por uma reforma e sua realização seja grande [...] O tipo de reforma que se deve buscar é uma que também tem por objetivo a simplificação do sistema tributário, mas que não confunde simplicidade com simplismo. Em uma sociedade moderna, em que as relações econômicas são extremamente complexas, o sistema tributário adequado tem necessariamente algum grau de complexidade. O que importa é eliminar, de um lado, as complicações desnecessárias e, de outro, os simplismos que, embora agradáveis, escondem custos econômicos e sociais enormes.

Desde a Emenda Constitucional nº 18/1965, que deu base ao desenvolvimento do sistema tributário brasileiro fala-se em reforma tributária no Brasil. Um ano depois, com a publicação da Lei 5.172/1966 que visava instituir normas gerais em matéria tributária, o sistema tributário foi efetivamente regulado e surgiu o Código Tributário Nacional. A partir especialmente da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, passou por uma nova reforma que criou contribuições sociais e elevou alíquotas de tributos já existentes sob o pretexto de garantir recursos fiscais para resguardar direitos e garantias constitucionalmente previstos.

A partir de um modelo focado notadamente na tributação de bens e serviços, a Constituição da República de 1988 estabeleceu diversos tributos e diferentes entes competentes, segmentando o sistema tributário de forma extremamente confusa. Desde então, a necessidade de uma simplificação financeira e tributária ficou cada vez mais evidente, endossada por todos os presidentes eleitos pós CF/88 e efetivamente apresentada por dois deles. No governo de Fernando Henrique Cardoso houve a tentativa de aprovação da PEC 175/1995, porém a proposta não foi se quer votada pela Câmara dos Deputados. Posteriormente, durante o governo de Luiz Inácio Lula da Silva, a PEC

41/2003 foi enviada ao Congresso e, apesar de aprovada pela Câmara dos Deputados, foi rejeitada pelo Senado Federal (JUNQUEIRA, 2011).

Ainda, foram propostas as PECs 255/2004, 284/2004 e 294/2004, todas frustradas, além da PEC 31/2007, apresentada ao Congresso apensada à PEC 233/2008, também declinadas. É de entendimento geral a urgência da reforma do sistema tributário nacional. De acordo com pesquisa<sup>28</sup> realizada pelo Instituto Brasileiro de Opinião e Estatística (Ibope) mais de sete em cada dez brasileiros considera a reforma tributária no país como muito importante ou importante, e parte relevante acredita que a reforma acarretará crescimento econômico acelerado e no aumento das oportunidades de emprego.

Entretanto, apesar do aparente consenso acerca da necessidade de renovação do sistema tributário no Brasil, todas as tentativas de reforma até então apresentadas foram rejeitadas ou estagnadas. No presente momento, pode-se falar em três principais propostas de reforma ao sistema tributário brasileiro, cada uma com suas especificidades, porém com um denominador comum: a adoção de um imposto tipo IVA reagrupando tributos já existentes em um único. No caso das PEC's 45/2019 e 110/2019 o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e no que concerne ao Projeto de Lei 3887/2020, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

## 5.1 O PROJETO DE LEI 3.887/2020

O Projeto de Lei 3.887/2020 de autoria do governo federal consiste na primeira etapa do projeto de reforma tributária apresentado pelo Ministério da Economia. A reforma será desenvolvida ao longo de quatro etapas, de acordo com o ministro da economia, Paulo Guedes<sup>29</sup>.

A partir da primeira e única etapa entregue pelo governo até o momento, é possível perceber pontos centrais a serem discutidos. O primeiro ponto importante diz respeito à unificação da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) através de uma contribuição tipo IVA como forma de alinhamento da legislação interna às políticas internacionais, especialmente aquelas adotadas pela OCDE e seus Estados-membros. Para que ocorra a junção de

---

<sup>28</sup> Disponível em: <https://impostometro.com.br/Estudos/Interna?idEstudo=4>. Acesso em: 03 mar. 2021.

<sup>29</sup> Paulo Roberto Nunes Guedes é economista e atual Ministro da Economia do Brasil.

ambas as contribuições, a intenção é que seja criada a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Ao criar a CBS, o objetivo do governo é simplificar a legislação, trazendo transparência e segurança jurídica. Mensalmente recolhida, a contribuição incidiria sobre operações nos mercados interno e externo e teria alíquota de 12% para empresas em geral e importadores e de 5,8% para bancos e instituições financeiras. É interessante destacar as isenções trazidas pelo projeto: receitas provenientes da venda de produtos da cesta básica, operações com produtos *in natura*, prestação de serviços de saúde pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, entre outros, são isentos. Ainda, a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio também gozam de isenções.

A partir de um sistema de creditação o contribuinte poderá abater os créditos correspondentes ao montante da contribuição no prazo de até cinco anos. A ideia é que a CBS entre em vigor seis meses após sua publicação, sendo que os créditos do PIS/Pasep e da Cofins ainda existentes poderão ser aproveitados pelas empresas para compensarem tributos ou solicitarem o ressarcimento.

Quanto às três etapas faltantes da proposta de reforma do governo não há previsão para que sejam apresentadas, tampouco sabe-se exatamente qual será o conteúdo. A incerteza de uma proposta ainda inacabada e sem prazos definidos consiste em obstáculo para uma análise mais profunda dos impactos de sua aprovação, impossibilitando o vislumbre de um futuro sistema tributário otimizado e simplificado.

## 5.2 A PEC 45/2019

De autoria do deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, a Proposta de Emenda à Constituição 45, apresentada em 03/04/2019, atualmente aguarda parecer do relator da Comissão Especial e conta com 219<sup>30</sup> emendas ao projeto.

O ponto principal a ser observado se tratando da PEC 45 é, assim como no Projeto de Lei 3887/2020, a unificação de tributos baseada no Imposto sobre Valor Agregado. Entretanto, aqui não há falar em CBS, mas sim em Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), tributo de competência federal e instituído mediante lei complementar federal.

---

<sup>30</sup> Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_emendas?idProposicao=2196833&subst=0](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2196833&subst=0). Acesso em: 03 mar. 2021.

O IBS seria responsável por unificar cinco tributos já existentes: a contribuição para o PIS; a Cofins; o ICMS; o ISSQN e o IPI. No que concerne à determinação da alíquota, cada ente da federação adotaria uma alíquota própria implementada por lei ordinária. Somadas, as alíquotas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios resultariam em alíquota única, de referência, que incidiria sobre todos os bens e serviços, substituindo assim as arrecadações dos tributos fusionados quando aplicada à base de cálculo do IBS. Se tratando de transações interestaduais ou intermunicipais, aplicar-se-á a alíquota do ente de destino. Ainda, é importante ressaltar que a PEC 45/2019 não permite concessões de benefícios fiscais.

A divisão do tributo funcionaria conforme a parcela de cada ente federado na arrecadação final, ou seja, quanto maior a participação da alíquota própria do município, distrito ou estado no IBS, maior será o montante recolhido.

É importante destacar que a PEC 45/2019 também visa a criação do chamado Imposto Seletivo (IS) que teria como objetivo desestimular o consumo de certos produtos não essenciais como, por exemplo, cigarros e bebidas alcoólicas. Pretende-se criar uma lista taxativa de produtos sobre os quais incidiria o IS por meio de lei ordinária ou medida provisória.

Caso aprovada a PEC 45/2019 terá a transição para os contribuintes dividida em duas fases: a primeira constitui um período de testes que levará dois anos. O IBS será cobrado com alíquota de 1% e o aumento da arrecadação será compensado com a redução da Cofins. Já a segunda fase se caracteriza pela redução anual de 1/8 das alíquotas do ICMS, ISSQN, IPI, contribuição para o PIS e da Cofins, até que tais tributos sejam totalmente extintos ao longo de oito anos, enquanto a alíquota do IBS é gradativamente aumentada para repor a arrecadação perdida.

### **5.3 A PEC 110/2019**

Proposta ao Senado Federal em 09/07/2019 a PEC 110/2019 conta com 144 emendas<sup>31</sup> ao projeto e tem texto idêntico ao da PEC 293/2004<sup>32</sup>. Também traz como mudança central a criação de um imposto tipo IVA a partir da junção de tributos já existentes no sistema tributário brasileiro. Nesse caso, os tributos agrupados seriam: o IPI,

---

<sup>31</sup> Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 17 mar. 2021.

<sup>32</sup> Proposta pelo Deputado Luiz Carlos Hauly quando relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados.

IOF, contribuição para PIS e Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação (FNDE), ICMS, e o ISSQN. A substituição de tributos, aqui, seria mais abrangente vez que engloba nove tributos em comparação com apenas cinco que seriam fusionados pela PEC 45/2019.

A partir da junção dos referidos tributos a ideia é criar, assim como na PEC 45/2019, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). De competência estadual, o IBS seria instituído por intervenção do Congresso Nacional com iniciativa reservada basicamente aos representantes dos estados e dos municípios. Para diminuir a disparidade de receitas, a proposta prevê a criação de fundos com recursos destinados à infraestrutura para estados e municípios.

No que concerne às alíquotas, seriam fixadas por meio de Lei Complementar, seguindo uma alíquota padrão. Para determinados bens e serviços poderá a alíquota diferir, mas será aplicada de maneira uniforme em todo território nacional.

A arrecadação do IBS será partilhada entre união, estados, distrito federal e municípios através do repasse da cota-parte de cada ente, conforme percentuais dispostos no novo texto constitucional. Já a vinculação da arrecadação se dará mediante utilização de um percentual sobre o produto da arrecadação para definir como será a entrega dos recursos.

Ainda, é importante ressaltar que a PEC 110/2019 prevê a concessão de benefícios fiscais, instituídos por Lei Complementar, nos procedimentos com medicamentos, saneamento básico, alimentos, educação profissional, transporte público coletivo de passageiros, entre outros. Prevê também a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência federal e caráter extrafiscal, vez que visa desestimular o consumo de produtos como bebidas alcoólicas, cigarros e veículos automotores, bem como caráter arrecadatório, vez que incidirá sobre serviços como os de telecomunicação e energia elétrica. Caberá à Lei Complementar definir produtos e serviços incluídos no IS.

Caso aprovada, a PEC 110/2019 fará a transição aos contribuintes da seguinte forma: durante o primeiro ano será feita a cobrança de uma contribuição teste com base de incidência de 1%, idêntica à do IBS. O restante da transição durará cinco anos nos quais os atuais tributos serão reduzidos em 1/5 a cada ano, ficando impossibilitados os entes de realizarem alterações nas alíquotas dos tributos a serem substituídos.

Por fim, a PEC 110/2019 traz outros elementos não previstos no texto da PEC 45/2019, quais sejam: prevê a extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), amplia a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que passará a abranger embarcações e aeronaves, cuja receita será integralmente

dos municípios, e muda a competência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), que passará a ser federal com receita também destinada aos municípios.

### **5.3.1 As vantagens da PEC 110/2019**

Algumas vantagens trazidas pela PEC 110/2019 em detrimento das demais foram consideradas como fatores primordiais a sua utilização como referência. A PEC 110/2019 promete uma reforma tributária mais ampla e simplificada. Isso pode ser observado, por exemplo, na quantidade de tributos a serem substituídos, a maior dentre as propostas apresentadas. Quanto maior a simplificação do sistema tributário nacional, mais segurança jurídica para o contribuinte e mais facilidade em trabalhar de forma idônea e em conformidade com a legislação.

Uma vantagem considerável é a concessão de benefícios fiscais para setores e atividades específicas como medicamentos e saneamento básico. Os incentivos fiscais previstos na PEC 110/2019 visam desonerar o início da cadeia produtiva para que ao final o consumidor arque com preços mais acessíveis. Ainda, mantém o tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus. Em contrapartida a PEC 45/2019 não prevê nenhuma concessão de benefícios fiscais e o Projeto de Lei 3.887/2020 não traz informações suficientes até o presente momento para uma comparação aprofundada.

Para possíveis investidores sem dúvidas os benefícios fiscais serão um atrativo vez que visam a redução de custos em geral, ensejando em maior produtividade e competitividade, porém, é preciso lembrar que a demasiada concessão de benefícios já existente no sistema tributário nacional também é considerada um problema por tornar ainda mais complexo o sistema. Nesse ponto, a conciliação entre um sistema tributário que influencie a criação de novos negócios e a diminuição da complexidade é um desafio.

Ainda, considerando o tempo de transição no que concerne a partilha de recursos, a PEC 110/2019 traz um prazo de quinze anos: os entes federados, com a criação dos novos impostos, receberão partes das receitas de acordo com a participação de cada um na arrecadação dos tributos em substituição. Após os primeiros cinco anos essa regra será substituída de forma progressiva de 1/10 ao ano pelo princípio do destino. Já o prazo de transição da partilha de recursos na PEC 45/2019 é de cinquenta anos.

Em entrevista ao podcast “Tributário ao pé do ouvido”<sup>33</sup>, Luiz Carlos Hauly, idealizador da PEC 293/2004, primeira versão da PEC 110/2019, conta que, quando membro da Secretaria da Fazenda, a partir de um convênio de trocas de experiências tributárias conheceu o sistema tributário europeu, mais especificamente o alemão. Daí, surgiram as bases tributárias para a PEC 110/2019 com foco principal no modelo clássico europeu de IVA e nas diretrizes sobre o imposto estabelecidas pela OCDE.

De certo, o fato de os alicerces da PEC 110/2019 serem fundados, justamente, na referência do IVA alemão, consiste em grande vantagem caso seja adotada pelo Brasil, no que tangue à aproximação comercial e econômica para com a Alemanha, vez que traz mecanismos baseados no imposto utilizado pelo Estado europeu e pela OCDE. Espera-se que a convergência de legislações influencie positivamente na relação entre os Estados caminhando para uma reaproximação.

---

<sup>33</sup> Disponível em: <https://tributarioaopedoouvido.podcloud.site/post/reformatributariaeapeccomluizcarloshaullyconvidadosespeciais?id=b3d33a8b-67c1-49b3-ae1c-091958289294>. Acesso em: 05 mar. 2021.

## 6 POSSÍVEIS IMPACTOS DA APROVAÇÃO DA PEC 110/2019 E DO IBS NA RELAÇÃO DO BRASIL COM OS PAÍSES-MEMBROS DA OCDE, ESPECIALMENTE A ALEMANHA

Para analisar os possíveis impactos da aprovação da PEC 110/2019 e a adoção de um imposto tipo IVA no sistema tributário brasileiro nas relações do Brasil com os países-membros da OCDE, em especial a Alemanha, é necessário entender qual a relação econômica e comercial entre ambos.

O Brasil já foi o maior parceiro comercial da Alemanha na América Latina e atualmente perde apenas para o México<sup>34</sup>. O país europeu foi o quarto maior parceiro comercial do Brasil em 2019<sup>35</sup>. Essa relação tem como principais exportações brasileiras para a Alemanha as de: café, farelo e resíduos de soja, minério de ferro, minério de cobre, motores para veículos, produtos manufaturados, celulose, entre outros. Já as importações brasileiras de produtos advindos da Alemanha concentram-se em: máquinas, automóveis e peças, materiais químicos básicos e produtos farmacêuticos<sup>36</sup>.

De acordo com a Balança Comercial Brasil/Alemanha 2019 o investimento direto alemão no Brasil entre 2015 e 2018 foi de US\$55,1 bilhões<sup>37</sup>. No período de janeiro e fevereiro de 2021 o país ficou em 6º lugar entre os principais destinatários de exportações brasileiras, bem como em 4º lugar se tratando de importações<sup>38</sup>. Aproximadamente 1.600 empresas alemãs se estabelecem no Brasil, contribuindo, em média, com 10% do PIB industrial brasileiro<sup>39</sup>.

Entretanto, a relação comercial entre os países vem diminuindo. De acordo com a Deutsche Welle<sup>40</sup> a exportação de produtos brasileiros para a Alemanha caiu US\$5,3 bilhões entre 2008 e 2018. As importações de produtos alemães também diminuíram em US\$3,8 bilhões entre os anos de 2008 e 2018.

---

<sup>34</sup> Disponível em: [https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135\\_PT\\_GuiaExportar2021.pdf](https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135_PT_GuiaExportar2021.pdf). Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>35</sup> Disponível em: [http://berlim.itamaraty.gov.br/pt-br/comercio\\_exterior.xml](http://berlim.itamaraty.gov.br/pt-br/comercio_exterior.xml). Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>36</sup> Disponível em: <https://brasil.diplo.de/br-pt/bilateral-wirtschaft/896360>. Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>37</sup> Acordo Mercosul-UE beneficiará Brasil e Alemanha, mas é preciso pressa para internalizá-lo. **Portal da Indústria**, 2020. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/especiais/acordo-mercosul-ue-beneficiara-brasil-e-alemanha-mas-e-preciso-pressa-para-internaliza-lo/>. Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>38</sup> Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/comex-vis>. Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>39</sup> Disponível em: [https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135\\_PT\\_GuiaExportar2021.pdf](https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135_PT_GuiaExportar2021.pdf). Acesso em: 29 mar. 2021.

<sup>40</sup> Emissora internacional alemã e um dos mais relevantes meios de comunicação internacional. Disponível em: <https://p.dw.com/p/3OFZM>. Acesso em: 29 mar. 2021.

O primeiro possível impacto a ser discutido é, sem dúvida, a facilitação para fazer negócios. Com a adoção da PEC 110/2019 e, conseqüentemente, de um imposto tipo IVA, o Brasil caminharia para uma harmonização tributária junto aos países-membros da OCDE. A conformidade entre legislações certamente seria um ponto favorável em questões comerciais envolvendo o Brasil e a Alemanha, vez que, como já explicitado, o país europeu adota o IVA desde 1968 e o tributo faz parte das diretrizes da OCDE, organização da qual faz parte. Apesar de não serem legislações idênticas, o fato de haver uma base comum e amplamente utilizada por diversos Estados ao redor do globo certamente traria mais segurança jurídico-tributária aos investimentos estrangeiros no país.

Ainda, é necessário ressaltar as conseqüências da simplificação tributária prometida pela PEC 110/2019. Com uma legislação interna menos burocrática e confusa o Brasil passaria a atrair cada vez mais investimentos alemães, entre outros, bem como seria provável a reaproximação entre os países no que tange ao comércio exterior, importação e exportação, pontos que perderam força com o passar dos anos.

A complexidade demasiada do sistema tributário brasileiro, se comparada internacionalmente, representa menos investimentos e, conseqüentemente, menos produtividade para o país. A partir da adoção do IVA espera-se que o país chame atenção de potenciais Estados e investidores estrangeiros atraídos pela melhora no ambiente de investimentos, redução de custos, de tempo e planejamento quanto ao pagamento de tributos.

É importante lembrar, ainda, que o Brasil aguarda por aprovação para tornar-se membro efetivo da OCDE. Adequar a legislação interna, que indiscutivelmente precisa ser modificada, às leis e diretrizes internacionais- que devem ser acompanhadas caso o país queira ter melhores condições para participar efetivamente do cenário econômico global- é um passo a mais na direção da tão esperada vaga. Certamente a inserção do Brasil na organização estreitará laços com os demais membros, inclusive a Alemanha.

A Alemanha participa de forma intensa, especialmente, no setor industrial brasileiro. Com a adoção da PEC 110/2019 e a efetiva simplificação do sistema tributário que tanto promete, espera-se que a competitividade da indústria brasileira cresça, atraindo, de forma ainda mais acentuada, o investimento alemão no setor. A redução da cumulatividade a partir da adoção do IVA também poderá ser fator primordial para o desenvolvimento dos negócios teuto-brasileiros no setor industrial, vez que possibilitará a compensação de tributos pagos ao longo do processo produtivo.

Para a Confederação Nacional das Indústrias, em posicionamento no Material Executivo – Reforma Tributária e a Sociedade Civil, a PEC 110/2019 traz, como principais pontos positivos para o setor: redução de cumulatividade; redução de custo tributário sobre investimentos pelo direito ao crédito imediato do IBS oriundo da aquisição de bens para o ativo fixo; extinção de tributos não recuperáveis, quais sejam, o ISS, o IOF, a CIDE-Combustíveis e o Salário-Educação (FNDE); manutenção de incentivos fiscais já existentes; frustração da guerra fiscal, já que o IBS seria direcionado ao estado de destino, entre outros.

Especificamente no que concerne à Indústria de Transformação, maior<sup>41</sup> ramo de exportações e importações entre Brasil e Alemanha, e setor que em 2020 teve a maior concentração de carga tributária do país, chegando a 46,2%<sup>42</sup>, a reforma tributária da PEC 110/2019 deve trazer mais competitividade. Isso porque, a partir de uma alíquota única para bens e serviços, a tendência é que a carga tributária para a Indústria de Transformação caia, proporcionando uma distribuição mais equilibrada. Ainda, a não cumulatividade de tributos ao longo da cadeia produtiva, característica do IVA, desoneraria exportações, estimulando e reforçando a parceria teuto-brasileira já intensa no setor.

É interessante, ainda, analisar como a implementação da reforma tributária pode ser fator importante para a expansão dos negócios teuto-brasileiros na Zona Franca de Manaus. Isso porque a PEC 110/2019 mantém vantagens e incentivos que tornam a região mais segura para potenciais investimentos estrangeiros. Importantes empresas alemãs como, por exemplo, a KSB<sup>43</sup> estão presentes no Polo Industrial de Manaus (PIM). Em 2013, de acordo com o governo do Amazonas<sup>44</sup>, o PIM abrigava quatorze empresas alemãs que eram responsáveis por cerca de 4,3% dos investimentos estrangeiros no polo industrial. Ainda, inúmeras empresas nacionais do PIM das mais diversas categorias utilizam tecnologia e equipamentos advindos da Alemanha<sup>45</sup>.

Entretanto, a relação não possui mais a mesma força. Em 2018, por exemplo, a gigante alemã Siemens deixou, após treze anos, a Zona Franca de Manaus. Com a implementação do IVA e a simplificação prometida pela PEC 110/2019 espera-se que novos investimentos alemães sejam direcionados à Zona Franca, na tentativa de reaver a intensa parceria.

---

<sup>41</sup> Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/comex-vis>. Acesso em: 09 abr. 2021.

<sup>42</sup> Disponível em: <https://agenciafiep.com.br/2020/11/04/fim-de-cumulatividade-de-impostos-deve-ser-principio-basico-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 abr. 2021.

<sup>43</sup> Uma das maiores fabricantes de bombas hidráulicas do mundo.

<sup>44</sup> Disponível em: <http://www.amazonas.am.gov.br/2013/09/empresas-alemaes-buscam-negocios-bilaterais-no-amazonas/>. Acesso em: 05 mar. 2021.

<sup>45</sup> Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/publicacoes/site\\_pim/index\\_br.htm](http://www.suframa.gov.br/publicacoes/site_pim/index_br.htm). Acesso em: 05 mar. 2021.

No que diz respeito ao setor automotivo, diversas empresas alemãs se estabelecem no Brasil, como, por exemplo, a Mercedes-Benz, a Audi, a Continental e a BMW, gigantes do ramo. Na última década, enquanto os demais setores econômicos sofreram desoneração fiscal em torno de 18%, o setor automotivo teve redução de apenas 8%<sup>46</sup>.

Segundo Rogério Borili (2018), vice-presidente de tecnologia, sustentação e inovação da Becomex<sup>47</sup> em entrevista a *Automotive Business*, o valor dos impostos pagos pelo setor automotivo no Brasil pode chegar até 50% do preço dos automóveis, e a complexidade da legislação tributária contribui significativamente para a oneração dos custos de produção. Borili defende, ainda, justamente a implementação do imposto tipo IVA que busque a simplificação tributária como forma de melhorar o atual cenário do setor.

Considerando esse cenário, um dos possíveis impactos da aprovação da PEC 110/2019 bem como da adoção do IVA no Brasil seria a redução no preço dos veículos, bem como a redução nos custos finais de exportação, consequência da simplificação trazida pela não cumulatividade ao longo da cadeia produtiva. Espera-se que a desoneração do setor automotivo atraia, cada vez mais, investimentos de grandes empresas, entre elas as alemãs, já muito presentes no mercado brasileiro.

É importante salientar, ainda, que a possível extinção da CSLL pela PEC 110/2019 pode ser fator importante para atração de novos negócios em geral no país, uma vez que a referida contribuição incide sobre o lucro das empresas e pode ter base de cálculo de até 32%<sup>48</sup>. Certamente a redução da carga tributária para as empresas é um atrativo para a manutenção e a criação de novos investimentos estrangeiros no Brasil. Nesse sentido, a extinção da CSLL pode incentivar a atividade produtiva, vez que será possível majorar lucros e direcioná-los para investir e aperfeiçoar ainda mais empreendimentos.

A implementação do IVA no sistema brasileiro certamente trará uma vantagem competitiva ao mercado, diminuindo os custos finais e os riscos em investimentos. A falta de impostos como o ICMS e o ISSQN padronizados dificulta a produção dos mais diversos produtos, carecendo de um aprofundado e trabalhoso estudo por parte das empresas sobre o preço final e sobre toda a tributação envolvida ao longo da cadeia produtiva, normalmente a partir da contratação de extensas e custosas equipes multidisciplinares.

---

<sup>46</sup> Disponível em: <https://becomex.com.br/desafios-do-segmento-automotivo-tributos-exagerados-e-estrategias-isoladas/>. Acesso em: 09 abr. 2021.

<sup>47</sup> Empresa brasileira de consultoria para serviços e soluções tributárias.

<sup>48</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL>. Acesso em: 09 abr. 2021.

Nesse sentido, a padronização do IBS facilitaria o planejamento operacional e financeiro das empresas. A efetivação da PEC 110/2019 de reforma tributária certamente influenciará de forma positiva nas relações entre o Brasil e a Alemanha. Como é provável um barateamento de produtos, consequência da simplificação, a tecnologia alemã produzida no Brasil, por exemplo, geralmente mais cara em comparação aos concorrentes internacionais, teria uma melhor posição na concorrência de preços.

Com relação à parceria com a Alemanha especificamente, a aprovação da referida PEC, baseada no modelo alemão de IVA, de acordo com as diretrizes da OCDE e na mesma direção das maiores potências econômicas mundiais, promete estreitar laços de longa data entre os Estados.

Em suma, considerando como ponto principal da PEC 110/2019 a necessária simplificação do sistema tributário nacional, espera-se que sua implementação gere um cenário de investimentos e desenvolvimento econômico otimista para o Brasil no que tange aos seus parceiros estrangeiros.

Aliando a simplificação tributária e as tendências internacionais advindas da globalização; ao grande mercado brasileiro e à capacidade de produção do país - inclusive no que se refere à vastidão de recursos naturais e mão-de-obra -, o Brasil aumentará o potencial para se tornar atraente destino para novos e mais intensos investimentos.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do cenário apresentado, percebe-se a necessidade da implementação de uma reforma tributária no Brasil que descomplique, na medida do possível, o emaranhado burocrático atual em que consiste o sistema tributário nacional.

A simplificação necessária e amplamente discutida em âmbito tributário reflete, certamente, não apenas nas relações internas do país, mas também no que diz respeito às suas parcerias econômicas e comerciais com demais Estados ao redor do globo. Nesse sentido, considerando as principais propostas de reforma atualmente em curso no Brasil, especialmente a PEC 110/2019, compreende-se, de forma geral, como benéfica a provável implementação de um imposto tipo IVA, mais especificamente o IBS no ordenamento tributário brasileiro.

Cabe salientar que a implementação do IBS em território nacional não é, de fato, uma tarefa fácil. Em especial o modelo federativo brasileiro e o temor da perda de arrecadação dos entes federados são os principais pontos de entrave no que tange à efetivação de uma reforma tributária que utilize um imposto não cumulativo sobre valor agregado. Entretanto, tais fatores não devem impedir a evolução do sistema tributário brasileiro, mas necessitam acompanhar o desenvolvimento da tributação, das relações tributárias e das legislações globais.

Em consonância com diversos fiscos globais e, principalmente, com as diretrizes da OCDE, a PEC 110/2019 tem o potencial de aproximar o Brasil de inúmeros possíveis parceiros, bem como de manter e, ainda, melhorar, relações já existentes entre o país e potências estrangeiras como, por exemplo, a Alemanha, com quem mantém parceria de longa data. Com foco direcionado à tão falada simplificação tributária, a PEC 110/2019 pode abrir portas ao crescimento de investimentos nacionais e estrangeiros no país, ao barateamento de produtos, e a um fluxo ainda maior de importações e exportações.

Por fim, resta salientar que a reforma tributária no Brasil não objetiva o alcance de um sistema tributário nacional perfeito, posto que impossível atender a todas as demandas. Entretanto, um sistema aperfeiçoado para que ofereça o máximo de simplicidade e segurança jurídica não só pode ser implementado, como deve, para que o Brasil possa, cada vez mais, desenvolver seu potencial econômico, seja em suas relações internas, seja no âmbito de parcerias internacionais.

## REFERÊNCIAS

ACORDO Mercosul-UE beneficiará Brasil e Alemanha, mas é preciso pressa para internalizá-lo. **Portal da Indústria**, 2020. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/especiais/acordo-mercosul-ue-beneficiara-brasil-e-alemanha-mas-e-preciso-pressa-para-internaliza-lo/>. Acesso em: 29 mar. 2021.

A HISTÓRIA da União Europeia – 1948. **União Europeia**, [S.], [21--]. Disponível em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1946-1959/1948\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1946-1959/1948_pt). Acesso em: 09 nov. 2020.

ALCOLUMBRE, Davi *et al.* **Proposta de Emenda à Constituição nº110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>. Acesso em: 20 fev. 2021.

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. **Revista do Serviço Público**, v.54, n.4, p. 377-401, 2005. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1529>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BUENO, Fernando. Tabela ICMS 2020 Atualizada com as Alíquotas dos Estados. **FB Solutions**, 2020. Disponível em: <http://www.fbsolutions.com.br/artigos/tabela-icms-2020-atualizada-com-as-aliquotas-dos-estados/>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. **Decreto nº8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm). Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto nº10.109, de 7 de novembro de 2019**. Promulga o Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, firmado em Paris, em 3 de junho de 2015. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Decreto/D10109.htm#anexo](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Decreto/D10109.htm#anexo). Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 08 fev. 2021.

CATÁLOGO de Empresas e Produtos. Polo Industrial de Manaus, [21--]. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/publicacoes/site\\_pim/index\\_br.htm](http://www.suframa.gov.br/publicacoes/site_pim/index_br.htm). Acesso em: 05 mar. 2021.

COMÉRCIO Exterior. Embaixada do Brasil em Berlim. [21—]. Disponível em: [http://berlim.itamaraty.gov.br/pt-br/comercio\\_exterior.xml](http://berlim.itamaraty.gov.br/pt-br/comercio_exterior.xml). Acesso em: 29 mar. 2021.

COMISSÃO EUROPEIA. *VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2020*. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf). Acesso em: 08 fev. 2021.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. Diretiva 227/67 CEE. 11 abr. 1967. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31967L0227&from=PT>. Acesso em: 08 jan. 2020.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Retratos da Sociedade Brasileira: Burocracia. **Portal da Indústria**, 2013. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/appconteudo\\_24/2013/08/05/407/20130805104932675232a.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/appconteudo_24/2013/08/05/407/20130805104932675232a.pdf). Acesso em: 16 nov. 2020.

CONTRIBUIÇÃO Social sobre o Lucro Líquido CSLL. Receita Federal, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL>. Acesso em: 09 abr. 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A administração integrada das Fazendas Públicas Brasileiras como forma de solução de problemas na harmonização dos IVA's do Brasil. 20 anos da Constituição Cidadã de 1988-efetivação ou impasse. **Sacha Calmon Misabel Derzi – Consultores e Advogados**. Rio de Janeiro: Forense, p. 227-256, 2008. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/A-administracao-integrada-das-fazendas-publicas-brasileiras-como-forma-de-solucao-de-problemas-na-harmonizacao-dos-IVAS-do-Brasil.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

EMPRESAS alemãs buscam negócios bilaterais no Amazonas. Governo do Estado do Amazonas, 2013. Disponível em: <http://www.amazonas.am.gov.br/2013/09/empresas-alemaes-buscam-negocios-bilaterais-no-amazonas/>. Acesso em: 05 mar. 2021.

ESPECIALISTAS debatem IVA europeu no Congresso Luso-Brasileiro. Unafisco, 2019. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/especialistas-debatem-iva-europeu-no-congresso-luso-brasileiro/>. Acesso em: 27 nov. 2020.

FIM de cumulatividade de impostos deve ser princípio básico da Reforma Tributária. **Agência FIEP**, 2020. Disponível em: <https://agenciafiep.com.br/2020/11/04/fim-de-cumulatividade-de-impostos-deve-ser-principio-basico-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 abr. 2021.

GERMANY GDP. **Trading Economics**, 2020. Disponível em: <https://tradingeconomics.com/germany/gdp>. Acesso em: 13 jan. 2021.

GONZALES, Marcos. Desafios do segmento automotivo: tributos exagerados e estratégias isoladas. **Becomex**, 2021. Disponível em: <https://becomex.com.br/desafios->

do-segmento-automotivo-tributos-exagerados-e-estrategias-isoladas/. Acesso em: 09 abr. 2021.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes. **Projeto de Lei nº3.887/2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Congresso Nacional, 21 jul. 2020. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filena me=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filena me=PL+3887/2020). Acesso em: 20 fev. 2021.

IBGE. Países, [S.l], [21--]. Disponível em: <https://pais.es.ibge.gov.br/#/mapa/comparar/brasil?lang=pt>. Acesso em: 08 fev. 2021.

IBOPE. Reforma Tributária. **Impostômetro**, [21--]. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Estudos/Interna?idEstudo=4>. Acesso em: 03 mar. 2021.

JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **O leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil. **Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos**. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area10/area10-artigo8.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2021.

LOUREIRO, Francisco Serra. O Impacto da Globalização no Direito Tributário. **Revista Jurídica Portucalense**, n. 19, p. 44-75, 2016. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.21788/issn.2183-5705\(19\)2016.ic-02](http://dx.doi.org/10.21788/issn.2183-5705(19)2016.ic-02). Acesso em: 17 dez. 2020.

MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. ComesVix, [21--]. Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/comex-vis>. Acesso em: 29 mar. 2021.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Como Exportar Alemanha. **Coleção Estudos e Documentos de Comércio Exterior**, 2021. Disponível em: [https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135\\_PT\\_GuiaExportar2021.pdf](https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/Berlim/pt-br/file/00135_PT_GuiaExportar2021.pdf). Acesso em: 08 fev. 2021

MONTORO FILHO, André F. **Contabilidade social: uma introdução à macroeconomia**. São Paulo: Atlas, 1992.

OCDE, Relatórios econômicos da OCDE Brasil, **OCDE**, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

OCDE. Trabalhando com o Brasil, **OCDE**, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/latin-america/Active-with-Brazil-Port.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2020.

*OECD, Conclusions of the First OECD Global Forum on VAT*, 2012. **OECD**. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/consumption/conclusionsglobalforumvat.htm>. Acesso em: 11 dez. 2020.

OECD, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, **OECD Publishing**, Paris, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. Acesso em: 17 dez. 2020.

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, **OECD Publishing**, Paris, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1607715946&id=id&accname=guest&checksum=82A765E6B05D36DCAE19F98DB56FC1DC>. Acesso em: 11 dez. 2020.

OECD, *Peer Review: An OECD Tool for Co-operation and Change*, **OECD Publishing**, Paris, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264099210-en-fr>. Acesso em: 09 nov. 2020.

PEREIRA, Rogério Borili. Entrevista cedida a Giovanna Riato. **Automotive Business**, 2018. Disponível em: <https://www.automotivebusiness.com.br/noticia/27593/industria-perde-oportunidade-de-pagar-menos-impostos>. Acesso em: 09 mar. 2021.

PODCAST TRIBUTÁRIO AO PÉ DO OUVIDO: Brasil: Luiz Carlos Haully: Reforma Tributária e a PEC 110/2019. *Podcast*. Disponível em: <https://tributarioaopedoouvido.podcloud.site/post/reformatributariaeapeccomluizcarloshaullyconvidadosespeciais?id=b3d33a8b-67c1-49b3-ae1c-091958289294>. Acesso em: 05 mar. 2021.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. [S.], 2020. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 15 nov. 2020.

PWC; THE WORLD BANK. *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*. PwC, 2020. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2020.

RAICOSKI, Bruna. Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a constituição de 1988. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-54-milhoes-desde-a-constituicao-de-1988/>. Acesso em: 15 nov. 2020.

RELAÇÕES econômicas bilaterais. Representações da República Federal da Alemanha no Brasil, [21--]. Disponível em: <https://brasil.diplo.de/br-pt/bilateral-wirtschaft/896360>. Acesso em: 29 mar. 2021.

ROSSI, Luiz Felipe Baleia Tenuto. **Proposta de Emenda Constitucional nº45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node018o2ynxwiv1131hihfgpnjtbvq9053791.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node018o2ynxwiv1131hihfgpnjtbvq9053791.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 20 fev. 2021.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; DA SILVA, José Luis Gomes. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan-abr/2006. Disponível em: <https://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/51>. Acesso em: 15 dez. 2020.

TREATY of Rome (EEC): Treaty establishing the European Economic Community. European Parliament. 25 mar. 1957. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 17 dez. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Por uma reforma tributária da segurança jurídica**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Repositório Ipea**. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acesso em 09 fev. 2021.

VIVER na UE. **União Europeia**, 2021. Disponível em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living\\_pt#population](https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_pt#population). Acesso em: 08 fev. 2021.

WEISS, Cristian Edel. Atitudes de Bolsonaro podem prejudicar relações econômicas com a Alemanha? **Deutsche Welle**: [S.l.], 2019. Disponível em: <https://p.dw.com/p/3OFZM>. Acesso em: 29 mar. 2021.

WORLD BANK. 2020. *Doing Business 2020*. Washington, DC: **World Bank**. DOI:10.1596/978-1-4648-1440-2. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2020.