

Impacto das percepções públicas em impostos sobre o consumo em geral

Rita de la Feria e Michael Walpole*

A visão tradicional em relação a impostos sobre o consumo em geral é que a exclusão de certos produtos da base tributária reduz sua regressividade natural. Embora essa visão tenha sido constantemente questionada nos últimos trinta anos, ainda está fortemente arraigada nas percepções da população. Usando o antigo sistema europeu de Imposto sobre o Valor Agregado ou IVA e o mais novo sistema australiano de IVA como estudos de caso, demonstramos como os debates sobre políticas e mudanças nas alíquotas de IVA foram fortemente influenciados por essas percepções da população – contrariamente às evidências – e como grupos industriais, destinados a sofrer perdas em decorrência de políticas específicas, conseguem explorar assimetrias de informação subjacentes a essas percepções para defender seus interesses a favor ou contra reformas. O artigo apresenta uma nova estrutura analítica dos fatores prováveis responsáveis pela prevalência dessas percepções da população e demonstra como, na ausência de pressões externas, elas resultam em um maior uso de alíquotas reduzidas ao longo do tempo e no consequente estreitamento da base tributária.

I. Introdução

Os impostos sobre o consumo em geral, como o Imposto sobre o Valor Agregado ou IVA, são comumente vistos como regressivos¹. A resposta tradicional às preocupações com essa regressividade tem sido a exclusão de certos produtos da tributação total, com a presunção de que essa exclusão alcançaria objetivos sociais e de distribuição de renda. O argumento é duplo: em primeiro lugar, a ausência de tributação deve aumentar o consumo dos chamados bens de mérito, como eventos culturais, eventos esportivos e livros; em segundo lugar, a tributação não total de produtos essenciais, como alimentação, saúde e educação, diminui a regressividade natural dos impostos sobre o consumo. A ausência de tributação integral é obtida principalmente por meio de isenções ou alíquotas reduzidas e ambos os métodos são amplamente utilizados na Europa e em muitos outros países que possuem um IVA, como a Austrália.

No entanto, nas últimas décadas, há um conjunto esmagador cada vez maior de evidências jurídicas e econômicas contra o uso de várias estruturas de alíquotas de IVA. A aplicação de mais de uma alíquota de IVA cria dificuldades jurídicas significativas, gera distorções econômicas e, na melhor das hipóteses,

* Professora de Direito Tributário da Universidade de Leeds e Professor de Direito Tributário da Escola de Tributação Australiana da Universidade de Nova Gales do Sul, respectivamente. Versões anteriores deste artigo, ou seus excertos, também foram apresentadas(os) em conferências ou seminários realizados na Universidade de Nova Gales do Sul, na Universidade Internacional Westminster em Tashkent, na 3 PB Chambers em Londres, na Universidade McGill, na Universidade de Lund, na Universidade de Indiana e na Universidade de Lisboa. Agradecemos aos organizadores e participantes desses eventos por todos os comentários recebidos. Agradecemos ainda Vincent Arel-Bundock, Johannes Becker, Leandra Lederman e Artur Swistak pelos comentários e discussões úteis. A preparação deste artigo começou durante a visita de Rita de la Feria à Universidade de Nova Gales do Sul, e ela atribui o recebimento da Bolsa de Pesquisa da Escola de Tributação Australiana a essa visita.

¹ Embora o artigo se concentre no IVA, muitas de suas conclusões são aplicáveis, com as mudanças necessárias, a outros impostos sobre o consumo em geral, como o Imposto sobre Vendas no Varejo (RST) vigente nos Estados Unidos.

não deixa claro se produz os efeitos sociais e de distribuição de renda que pretende alcançar. Contudo, apesar das evidências, várias alíquotas ainda são amplamente utilizadas. Portanto, além de demonstrar que o uso de alíquotas reduzidas de IVA é um método ineficiente para alcançar objetivos sociais e de distribuição de renda, a pergunta que *deve* ser feita é: por que o fascínio de impor alíquotas reduzidas de IVA é tão difícil de resistir? E não somente por que tantos países optaram por impor alíquotas reduzidas de IVA originalmente, apesar das fortes evidências contrárias, mas também por que seu uso não diminuiu – e, em alguns casos, até aumentou – ao longo do tempo? O objetivo deste artigo é responder a essas perguntas, usando as experiências europeias e australianas como estudos de caso. Ao fazer isso, o presente artigo começa a preencher uma lacuna existente na literatura: embora exista uma literatura considerável e crescente sobre a economia política da tributação, há estudos limitados, se houver, sobre impostos sobre o consumo, a despeito de sua relevância de uma perspectiva de finanças públicas.

A escolha dos países europeus e da Austrália baseia-se em experiências muito discrepantes de IVA. Considerada como local de origem do IVA atual², a Europa adotou o chamado IVA tradicional, em que estruturas diferenciadas de alíquotas remontam à introdução do próprio imposto, em um momento em que não havia evidências de eventuais consequências negativas da aplicação de múltiplas alíquotas. Não obstante esse desconhecimento inicial, as dificuldades estão evidentes há algumas décadas e, nos últimos trinta anos, houve várias tentativas de alterar as estruturas de alíquotas europeias de modo a refletir essa realidade. Ainda assim, todas as tentativas que implicaram uma redução da diferenciação de alíquotas e, portanto, uma ampliação da base tributária, encontraram expressiva resistência. As mais recentes alterações pactuadas ou mesmo propostas à estrutura de alíquotas aumentaram o nível de diferenciação ao invés de reduzi-lo. Como resultado, atualmente, mais bens e serviços estão sujeitos a alíquotas reduzidas na Europa do que há quinze anos. A Austrália, por outro lado, possui um Imposto sobre Bens e Serviços ou GST muito mais recente, tendo sido introduzido apenas em 2000; e é considerado um dos países do mundo que aplica um IVA moderno³. Quando a Austrália introduziu seu sistema, havia uma consciência nítida das dificuldades legais e distorções econômicas causadas por várias estruturas tarifárias. Ciente dessa realidade, a diferenciação das alíquotas não fez parte do projeto inicial de GST da Austrália. Entretanto, em uma decisão de última hora, em meio a temores políticos sobre o impacto, entre as famílias de baixa renda, de introduzir o GST sobre alimentos, foi introduzida a alíquota zero⁴, e seu âmbito de aplicação e potencialmente estreitamento da base tributária têm sido assunto de debate público desde então.

A Parte Dois deste artigo apresenta argumentos contrários à diferenciação de alíquotas, apresentando uma análise de custo-benefício de seu uso, com enfoque na dinâmica jurídica e econômica de estruturas com diversas alíquotas. A atenção então passará à concepção das estruturas de alíquotas de IVA. A

² Para uma breve história da introdução do IVA, consulte R. de la Feria and R. Krever, "Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT" in R. de la Feria (ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* (The Hague: Kluwer Law International, 2013), 3-35. Veja também K. James, *The Rise of the Value-Added Tax* (CUP, 2015).

³ A expressão 'IVA moderno' para classificar o novo modelo aprimorado de IVA, introduzido pela primeira vez na Nova Zelândia na década de 1980, em oposição ao 'IVA tradicional' usado na Europa, parece ter sido cunhada por L. Ebrill et al. *The Modern VAT* (International Monetary Fund 2001). [O IVA Moderno (Fundo Monetário Internacional 2001)].

⁴ Chapter 1, Further Supplementary Explanatory Memorandum (Senate) A New Tax System Goods and Services Tax Bill 1999 and amendments in subdivision 38AA [Capítulo 1, Memorando explicativo suplementar adicional (Senado). Um novo sistema tributário. Projeto de lei de imposto sobre bens e serviços de 1999 e emendas na subdivisão 38AA].

Parte Três concentra-se na experiência europeia, analisando o desenvolvimento histórico das estruturas tarifárias nos países europeus, em especial as tentativas frustradas de limitar a diferenciação tarifária e a tendência recente de expandir o uso de alíquotas reduzidas.

Na Parte Quatro, será avaliada a experiência australiana, analisando o processo de negociação que levou à inclusão da diferenciação de alíquotas no imposto recém-concebido e à recente extensão de alíquotas reduzidas a outros produtos. Na Parte Cinco, serão apresentadas as experiências europeia e australiana, que demonstram como as pressões da economia política interromperam a ampliação da base de IVA da União Europeia e influenciaram a concepção original da base do GST australiano. Discute-se ainda que essas experiências também mostram que, na ausência de pressões externas, as mesmas pressões da economia política determinam o estreitamento da base tributária, seja por uma maior diferenciação de alíquotas ou pela extensão de alíquotas reduzidas a outros produtos. Ao que parece, essas pressões da economia política são motivadas principalmente por visões tradicionais sobre o impacto positivo de alíquotas reduzidas na diminuição da regressividade do imposto, promovidas por narrativas de enquadramento e justiça e por vieses comportamentais que geralmente cerceiam reformas de políticas.

II. Alíquotas Reduzidas de IVA: Diferenças entre a Visão Tradicional e a Visão Moderna

A despeito da ampla percepção do IVA como um imposto naturalmente regressivo, a questão não é tão simples quanto pode parecer inicialmente e está longe de ser resolvida. Embora tenham sido levantadas questões sobre o possível viés relativo à mensuração da regressividade do IVA em geral⁵, a principal fonte de discórdia diz respeito a como a regressividade é avaliada, ou seja, se deve ser avaliada em relação à renda atual ou ao consumo atual⁶. O IVA é especialmente regressivo se a regressividade for avaliada em relação à renda, porém em uma magnitude muito menor se avaliado em relação ao consumo, considerado um melhor indicativo do bem-estar da vida⁷.

É indubitavelmente verdade que, na medida em que toda a renda for consumida, o IVA é equivalente a um imposto proporcional, de alíquota fixa e não regressivo, o que é de fato válido àqueles que estão na extremidade inferior da distribuição de renda; no entanto, na medida em que nem toda a renda for consumida e for feita uma poupança, a regressividade passa a ser preocupante. Decerto que se pode argumentar – e geralmente é esse o caso – que poupança significa um mero consumo diferido. Contudo, esse argumento não é totalmente convincente, por duas razões: a primeira é que, embora a poupança possa ser vista, em certa medida, como um consumo diferido, é muito mais do que isso, tal como outros

⁵ F. Gastaldi et al, "Regressivity-Reducing VAT Reforms" (2017) *International Journal of Microsimulation* 10(1), 39-72.

⁶ R. de Mooij and M. Keen, "Fiscal Devolution and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times" in A. Alesina and F. Giavazzi, *Fiscal Policy after the Crisis* (University of Chicago Press, 2013), 443-485.

⁷ E. Caspersen and G. Metcalf, "Is a Value Added Tax Regressive? Annual Versus Lifetime Incidence Measures" (1994) *National Tax Journal* 47(4), 731-746. Veja também N. Warren, A. Harding and R. Lloyd, "GST and the changing incidence of Australian taxes: 1994-95 to 2001-02" (2005) *eJournal of Tax Research* 3(1), 114-145; G.N. Carlson and M.K. Patrick, "Addressing the Regressivity of a Value-Added Tax" (1989) *National Tax Journal* 42(3), 339-351; G.P. Jenkins, H. Jenkins and C.Y. Kuo, "Is the Value Added Tax Naturally Progressive?" *Queen's Economics Department Working Paper* No. 1059, 2006; R.F. van Brederode, "VAT's Regressivity: Empirical Truth or Political Correctness" (2007) *International VAT Monitor* 2, 86-92; e S. Cnossen, "The Value-added Tax: Key to a Better Tax Mix" (1989) *Australian Tax Forum* 6(3), 265-281.

geradores de renda, de modo que, até que o consumo ocorra, os indivíduos obterão expressivas vantagens em decorrência de suas reservas de poupança. A segunda e talvez mais importante razão é que, quanto maior a poupança, mais tempo levará para seu eventual consumo e, em casos extremos, ela poderá ser transmitida entre gerações a uma época em que o consumo não seja mais tributado. Portanto, é mais realista afirmar que, embora o IVA seja um imposto proporcional para os decis mais baixos de renda, em que toda a renda é gasta no consumo, ele se torna regressivo à medida que uma parcela dessa renda é poupada e, quanto maior o percentual de renda poupado, mais regressivo será o imposto. A questão então é como tratar essa regressividade.

Alíquotas reduzidas são um dos dois métodos tradicionalmente empregados para apaziguar preocupações com a equidade vertical – para diminuir a regressividade do IVA ou aumentar o consumo de bens percebidos como de mérito – o outro método consiste em isenções. Embora as razões para o uso de alíquotas reduzidas em IVAs mais antigos sejam um pouco mais banais⁸, a literatura inicial sobre tributação ideal do consumo fundamenta o uso de alíquotas diferenciadas⁹. No entanto, as alíquotas reduzidas nos IVAs existentes não seguem a regra da elasticidade inversa sugerida na teoria inicial da tributação ideal: em primeiro lugar porque, na prática, as informações sobre o comportamento dos consumidores necessárias para operar um regime tributário diferenciado que melhore, em vez de piorar o bem-estar econômico são tão extensas que tornam esses regimes impraticáveis¹⁰; e, em segundo lugar, o uso tradicional de alíquotas reduzidas pelos sistemas de IVA para reduzir a regressão do imposto costuma chegar a um resultado completamente oposto ao sugerido por essa regra, ou seja, uma tributação mais alta de produtos altamente inelásticos, como alimentos e serviços de abastecimento público. Existe, portanto, limitado respaldo da literatura na teoria da tributação ideal ou outra¹¹, para o uso de alíquotas diferenciadas aplicadas em IVAs mais antigos, como os europeus, o que ocorre porque atualmente não só existem evidências extensas de que as alíquotas reduzidas geram custos expressivos além da nítida perda de receita, mas também há dúvidas significativas sobre seus possíveis benefícios, ou seja, se a aplicação de alíquotas reduzidas de fato alcança objetivos sociais e de distribuição de renda.

Incidência de IVA e impacto na distribuição de renda

Como condição prévia para que alíquotas reduzidas atinjam os objetivos sociais e de distribuição de renda pretendidos, a diminuição nas alíquotas tributárias deveria ser repassada aos consumidores na forma de reduções de preços. Em tese, em um mercado perfeitamente competitivo, presume-se que uma redução nos impostos resultaria em uma queda nos preços e, de fato, nos círculos políticos, existe uma convicção quase universal de que mudanças indiretas em impostos são total e exatamente repassadas

⁸ Conforme discutido em R. de la Feria e R. Krever, n. xx acima.

⁹ F.P. Ramsey, "A Contribution to the Theory of Taxation" (1927) *Economic Journal* 37, 47-61; W.J. Carlett and D.C. Hague, "Complementarity and the Excess Burden of Taxation" (1953) *Review of Economic Studies* 21, 21-30; e A. Sandmo, "A Reinterpretation of Elasticity Formulae in Optimum Tax Theory" (1987) *Economica* 54(213), 89-96.

¹⁰ OECD, "Choosing a Broad Base-Low Rate Approach to Taxation" (2010) *OECD Tax Policy Studies* 19.

¹¹ Para uma abordagem moderna dos impostos sobre o consumo segundo a teoria tributária ideal, consulte P.B. Sorensen, "The Theory of Optimal Taxation: What is the policy relevance?" (2007) *International Tax and Public Finance* 14, 383-406; e H.J. Kleven, "Optimum Taxation and the Allocation of Time" (2004) *Journal of Public Economics* 88, 545-557.

aos preços ao consumidor¹². Os mercados, no entanto, muitas vezes não são perfeitamente competitivos, e a teoria deixa evidente que esse repasse pode ser menor do que o total (transferência insuficiente) ou maior do que o total (transferência excessiva)¹³. Por muito tempo, a literatura econômica forneceu sólidos conhecimentos sobre a eficiência dos impostos sobre o consumo, mas estudos empíricos não foram tão amplamente desenvolvidos¹⁴. Na última década, entretanto, houve inúmeras pesquisas sobre a incidência de IVA. Embora esses estudos não cheguem a resultados totalmente uniformes e demonstrem graus variáveis de repasse aos preços ao consumidor, surgiram padrões claros que lançam dúvidas sobre a suposição de um repasse integral nos círculos políticos.

Um dos primeiros e mais significativos estudos foi o chamado “experimento de serviços com demanda intensiva de mão de obra”. Conduzido em vários países europeus e em vários setores da economia, como cabeleireiros e limpeza, o objetivo do estudo, implantado em 1999, foi testar o impacto da introdução de alíquotas reduzidas de IVA na criação de empregos. Em 2003, um relatório da Comissão Europeia confirmou que era mínimo o impacto das novas alíquotas reduzidas sobre os preços dos serviços com demanda intensiva de mão de obra: ao realizar pesquisas de preços, os Estados-Membros verificaram que as alíquotas reduzidas de IVA eram refletidas apenas parcialmente ou nem sequer eram refletidas nos preços ao consumidor e que ao menos parte da redução do IVA foi usada para aumentar as margens de lucro dos prestadores de serviços; nos casos em que a redução do IVA foi repassada ao consumidor, os Estados-Membros verificaram que se tratava apenas de uma medida temporária e os preços aumentariam posteriormente¹⁵. De forma geral, o estudo concluiu que, em parte devido à falta de efeito sobre os preços, os objetivos do experimento, ou seja, aumentar o emprego e combater a informalidade, não haviam sido alcançados¹⁶.

Na mesma época, foi conduzido um segundo experimento para avaliar o impacto da redução de alíquotas sobre os preços na Irlanda. Em 2001, com dificuldade para conter uma inflação alta, o governo irlandês reduziu a alíquotas do IVA de 21% para 20%. Em um discurso, o Ministro das Finanças declarou que o governo esperava ver “a redução do IVA repassada ao consumidor e não absorvida em maiores margens de lucro de varejo”. Em 2002, a Irlanda decidiu aumentar a alíquota do IVA de 20% para 21% depois que o governo concluiu que uma alíquota menor de IVA não foi repassada aos consumidores¹⁷.

As mudanças nas estruturas domésticas europeias de alíquotas de IVA na última década também abriram oportunidades para novos estudos empíricos sobre a incidência do imposto nos preços¹⁸ e, atualmente, há um conjunto expressivo de obras literárias que explora o tema, indicando claras tendências e padrões

¹² R. Bird and PP Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (Cambridge: Cambridge University Press, 2007).

¹³ D. Benedek et al, “Varieties of VAT Pass Through” (2019) *International Tax and Public Finance* 26.

¹⁴ T. Kosonan, “More and Cheaper Haircuts After VAT Cut? On the Efficiency and Incidence of Service Sector Consumption Taxes” (2015) *Journal of Public Economics* 131, 87-100.

¹⁵ Veja a aplicação experimental de uma alíquota reduzida de IVA a certos serviços com demanda intensiva de mão de obra em Report from the Commission to the Council and to the European Parliament, COM(2003) 309 final, 2 June 2003; and *Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services*, Commission Staff Working Paper, SEC(2003) 622, 2 June 2003. Para uma análise detalhada do “experimento de serviços com demanda intensiva de mão de obra”, consulte o item 3.2 abaixo.

¹⁶ SEC (2003) 622, 2 June 2003 [02 de junho de 2003], n. xx acima, em 28.

¹⁷ Ibid, em 26.

¹⁸ Sobre as alterações nas alíquotas domésticas de IVA na Europa desde 2018, veja R. de la Feria, “Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe” (2015) *Intertax* 43(2), 154-171.

de resposta. O principal aprendizado condiz com os resultados dos serviços com demanda intensiva de mão de obra e os experimentos irlandeses: há quase uma unanimidade na falta de repasse total aos preços. Os preços não costumam refletir alterações nas alíquotas de IVA – ou ao menos não totalmente. A resposta às mudanças no IVA é, no entanto, heterogênea, e depende não apenas do tipo de mudança, mas do tipo de produto e das características das empresas. Mudanças em alíquotas padrões têm maior propensão a serem repassadas aos consumidores do que mudanças em alíquotas reduzidas ou medidas de reclassificação de estreitamento de base tributária¹⁹; mudanças abrangentes que afetam uma pequena parcela do consumo são menos propensas a serem repassadas aos consumidores do que mudanças que afetam cerca de metade da parcela de consumo²⁰; e, ao contrário do que a teoria da incidência fiscal indica, a resposta às mudanças em alíquotas é assimétrica e aumentos tendem mais a ser repassados do que reduções²¹. Empresas maiores também são mais propensas a repassar reduções de alíquotas sobre os preços do que empresas menores²²; reduções para produtos em mercados mais competitivos costumam ser mais repassadas do que aquelas em que há concorrência imperfeita²³; e empresas que operam em setores com margens de lucro baixas são menos propensas a repassar reduções de IVA do que empresas que operam em setores com margens de lucro elevadas²⁴.

Como explicar esses resultados? A explicação mais comum para a falta de repasse integral de mudanças no IVA aos preços ao consumidor é que essa falta resulta da oferta e da demanda inelástica ou da concorrência imperfeita do mercado²⁵. Outra possível explicação para a falta de efeito sobre os preços, sobretudo no contexto de mudanças temporárias, como o experimento de serviços com demanda intensiva de mão de obra, é o pressuposto de custos fixos para uma mudança de preços²⁶. Vieses cognitivos também podem desempenhar um papel. A ancoragem, em que um indivíduo se vale de uma informação inicial para fazer julgamentos posteriores, pode ajudar a explicar a falta de repasse se os consumidores tomarem decisões de compra com base no preço anterior à redução no IVA (âncora). A escassa relevância do mercado sobre impostos indiretos, que faz com que os consumidores nem sempre considerem totalmente os efeitos, sobre os preços, dos impostos sobre o consumo em geral ou impostos sobre produtos industrializados em suas decisões de compra, também pode contribuir para a falta de repasse²⁷.

¹⁹ D. Benedek et al, n. xx acima.

²⁰ Ibid.

²¹ Y. Benzorty et al, "What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes" (2018) *NBER Working Paper* 23849. Veja também R. Batista Politi and E. Mattos, "Ad Valorem Tax Incidence and After-Tax Price Adjustments: Evidence from Brazilian Basic Basket of Food" (2011) *Canadian Journal of Economics* 44(4), 1438-1470.

²² T. Kosonon, n. xx acima; e J. Harju et al, "Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence" (2018) *Journal of Public Economics* 165, 48-72.

²³ C. Carbonnier, "Who pays sales taxes? Evidence from French VAT reforms, 1987-1999" (2007) *Journal of Public Economics* 91, 1219-1229.

²⁴ Benzorty et al, n. xx acima.

²⁵ D. Fullerton and G.E. Metcalf, "Tax Incidence" (2002) *Handbook of Public Economics* 26, 1787-1872; T. Kosonon, n. xx acima; e S. Delipalla and M. Keen, "The comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition" (1992) *Journal of Public Economics* 49, 351-367.

²⁶ M. Golosov and R.E. Lucas, "Menu Costs and Phillips Curves" (2007) *Journal of Political Economy* 115(2), 171-199.

²⁷ R. Chetty et al, "Salience and Taxation: Theory and Evidence" (2009) *American Economic Review* 99, 1145. Sobre a distinção entre relevância política e de mercado, mais discutida na Seção V abaixo, consulte D. Gamage and D. Shanske, "Three Essays on Tax Salience: Market Salience and Political Salience" (2011) *Tax Law Review* 65, 23-97.

Embora todas essas explicações possam certamente ajudar a explicar parcialmente os resultados, não os explicam completamente – não explicam especificamente a resposta heterogênea das empresas, em função do porte ou da estrutura empresarial, ou ainda das diferentes alíquotas de repasse, dependendo da parcela do consumo afetada pela reforma. Qualquer que seja a razão – ou provavelmente razões – para a falta de repasse das mudanças do IVA aos preços ao consumidor, agora sabemos que os consumidores não costumam ser beneficiados com a redução das alíquotas de IVA, o que nos leva a questionar quem se beneficia com essa redução de alíquotas. Até recentemente, havia limitadas evidências concretas sobre os principais beneficiários da redução de alíquotas, embora os empregados e um possível efeito positivo sobre o emprego (de baixa qualificação) já houvessem sido descartados²⁸; um estudo recente, no entanto, confirma a noção de que os varejistas – e não consumidores, funcionários ou fornecedores – são os principais beneficiados pelas reduções do IVA²⁹.

Os estudos acima lançam dúvidas sobre o repasse de reduções em alíquotas do IVA aos consumidores. Contudo, mesmo presumindo que, em vista da heterogeneidade da resposta às reduções do IVA, as alíquotas reduzidas de fato afetem os preços, ainda assim não há garantias de que os objetivos sociais e de distribuição de renda previstos estão sendo alcançados. A literatura econômica tem se revelado continuamente cética quanto à utilidade de alíquotas diferenciadas de IVA para atingir objetivos de distribuição de renda. Geralmente se considera que tais objetivos são mais bem alcançados com um sistema eficiente de alíquotas únicas que promova a assistência social³⁰, em que o rendimento seja utilizado para compensar famílias de menor renda, seja por meio de transferências de assistência social ou de um imposto de renda progressivo³¹. Somente quando não houver outros meios de compensar as famílias de menor renda, devido à baixa capacidade de direcionamento, como é o caso em alguns países em desenvolvimento, é que se pode argumentar de modo eficiente que é justificado o emprego de alíquotas reduzidas de IVA³², o que ocorre, em parte, porque os verdadeiros beneficiários das despesas fiscais resultantes da redução de alíquotas de IVA não são famílias de menor renda e sim famílias de maior renda.

Ante a natureza regressiva do IVA, ao menos nos decis de maior renda, parece lógico que a aplicação de alíquotas mais baixas de IVA protegerá famílias de baixa renda e limitará a regressividade do imposto. No entanto, a análise dos padrões de consumo e a distribuição dos pagamentos do IVA por decil ou quantil de renda, indicam exatamente o oposto: uma vez que o consumo, mesmo de itens essenciais, é

²⁸ T. Kosonan, n. xx acima.

²⁹ Y. Benzarti and D. Carloni, "Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France" (2019) *American Economic Journal: Economic Policy* 11(1), 38-63.

³⁰ Mesmo sob condições imperfeitas de concorrência, consulte B. Bye et al, "Welfare effects of VAT reforms: a general equilibrium analysis" (2012) *International Tax and Public Finance* 19(1), 368-392.

³¹ A. Atkinson and J. Stiglitz, "The structure of indirect taxation and economic efficiency" (1972) *Journal of Public Economics* 1, 97-119; A. Deaton and N. Stern, "Optimally Uniform Commodity Taxes, Rate Differences and Lump-sum Grants" (1986) *Economic Letters* 20, 263-4; I. Crawford, M. Keen and S. Smith "Value-Added Tax and Excises", in J. Mirrlees et al (eds.), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, (Oxford University Press, 2011); C.L. Ballard and J.B. Shoven, "The Value-Added-Tax: The efficiency cost of achieving progressivity by using exemptions" in M.J. Boskin (ed.), *Modern Development in Public Finance: Essays in Honor of Arnold Harberger* (Oxford, B. Blackwell, 1987), 109-129; e E.H. Davis and J.A. Kay "Extending the VAT base: problems and possibilities" (1985) *Fiscal Studies*, 6(1), 1-16.

³² M. Keen, "Targeting, Cascading, and Indirect Tax Design" (2013) *IMF Working Papers* WP/13/57; R. Bird and PP Gendron, n. xx acima; M. van Oordt, "Zero-Rating vs Cash Transfers under the VAT" (2018) *Fiscal Studies* 39(2), 1-27; e C. Heady and S. Smith, "Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe" in D. Newbery (ed), *Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe* (London, Centre for Economic and Policy Research, 1995).

majoritariamente advindo de famílias de renda mais rica, quando há uma redução no IVA – supondo que essa redução seja repassada – são essas famílias as principais beneficiárias da redução no IVA³³. Um estudo empírico recente constatou que, em Gana, o benefício médio estimado recebido pelo decil de menor consumo obtido com a redução de alíquotas e isenções do IVA foi de US\$ 16 *per capita*, em comparação com US\$ 190 *per capita* no topo da distribuição³⁴. O cenário é ainda pior quando os altos níveis de informalidade são levados em conta: um estudo recente descobriu que a presença de grandes setores informais nos países em desenvolvimento produz um expressivo efeito sobre o impacto distributivo dos impostos sobre o consumo em geral³⁵. A grande correlação inversa entre participações informais no consumo – ou de pequenas empresas abaixo do limite de cadastro para recolhimento do IVA – e a despesa total das famílias implica que a redução de alíquotas ou isenções afetarão sobretudo as famílias de maior renda, cujo consumo está concentrado no setor formal ou em empresas maiores.

Na prática, portanto, a redução em alíquotas de IVA, na medida em que sejam repassadas na forma de preços mais baixos, subsidiam efetivamente o consumo das famílias nos níveis mais altos da distribuição de renda, o que, por sua vez, implica que, ao contrário do que parece, a redução em alíquotas de IVA e quaisquer outras exclusões da base tributária não reduzem necessariamente a regressividade do imposto; pelo contrário, podem aumentá-la³⁶, exatamente o que ocorre com alíquotas reduzidas de IVA incidentes sobre serviços onde há uma escolha entre serviços privados e públicos, como é comum na área de medicina ou educação – já que apenas famílias de alta renda costumam optar por serviços privados – ou quando incidem sobre bens meritórios, como livros ou eventos culturais – pois apenas famílias de alta renda consomem esses produtos³⁷.

Custos de Receita e Efeitos de Transbordamento (Spillover)

Além das questões sobre a eficácia da aplicação de alíquotas reduzidas de IVA para alcançar objetivos sociais e de distribuição de renda, há que se considerarem também os custos de eficiência e equidade decorrentes da introdução dessas alíquotas. Assim, o elemento mais significativo a se ponderar é, sem dúvida, a dimensão das despesas fiscais associadas a essas exclusões da base tributária. Há também, entretanto, efeitos significativos de transbordamento ou *spillover* resultantes da aplicação de múltiplas alíquotas, ou seja, problemas de interpretação e de qualificação, perda de neutralidade e distorções à concorrência, oportunidades de planejamento de artifícios fiscais e evasão fiscal e maiores custos administrativos e de conformidade.

³³ Essa questão é tratada adicionalmente em R. de la Feria e A. Swistak, "The Progressive VAT", a ser publicado. Veja também A. Bozio et al, *Fiscalite et redistribution en France: 1997-2012* (Institute des Politiques Publiques, 2012); and N. Ruiz and A. Tronnay, "Le caractere regressif des taxes indirectes: les enseignements d'un modele de microsimulation" (2008) *Economie et Statistique* 413, 21-46.

³⁴ T. Harris et al, "Redistribution via VAT and cash-transfers: an assessment in four low and middle income countries" (2018) *IFS Working Paper W18/11*.

³⁵ P. Bachas et al, "Consumption Taxes, Redistribution and Informality" (2020) *IFS Working Paper W20/14*.

³⁶ T. Harris et al, n. xx acima.

³⁷ R. de la Feria and A. Swistak, n. xx acima.

As despesas fiscais – definidas como reduções no passivo fiscal em relação ao parâmetro de referência³⁸ – resultantes da redução das alíquotas de IVA provavelmente são extremamente significativas. Embora nem sempre seja fácil determinar a dimensão exata dessa despesa fiscal³⁹, os níveis de *c-efficiency* [parâmetro de eficiência de recolhimento do IVA] de fato fornecem algum indicativo, pois, em países desenvolvidos, esses níveis se devem principalmente à falta de políticas de IVA – ou seja, perda de receita devido às exclusões da base tributária – e não a uma falta de conformidade, como ocorre geralmente em países em desenvolvimento⁴⁰. Portanto, a importância das despesas fiscais envolvidas é indicada pelo fato de que os sistemas de IVA dos países europeus tendem a ficar abaixo da média de *c-efficiency* da OCDE, que é de 52,9, e de que a Austrália pontua pouco acima da média com 53 pontos, enquanto a Nova Zelândia, que, entre outras características de base tributária ampla, aplica uma única alíquota de IVA, é classificada acima de 90 pontos⁴¹. Da mesma forma, a Relação de Receita do IVA (VRR), que também mede a eficácia com que os impostos são recolhidos, também sugere que a maioria dos IVAs tem despesas fiscais significativas, entre metade e um terço das possíveis receitas perdidas devido às exclusões da base tributária⁴². Esses resultados estão em consonância com um cálculo recente das despesas fiscais associadas às exclusões da base tributária do IVA em países de baixa e média renda, que constatou que entre 22% e 55% das possíveis receitas de IVA foram renunciadas em decorrência dessas exclusões⁴³.

Os elevados níveis de despesas fiscais associados à redução das alíquotas do IVA são ainda mais expressivos, pois a receita renunciada tem o potencial de afetar sobretudo famílias de menor renda, que, pela natureza dos padrões de consumo, são as mais beneficiadas com gastos públicos – seja na forma de benefícios assistenciais ou outros – como educação ou serviços de saúde. No Reino Unido, por exemplo, foi constatado que a eliminação de alíquotas reduzidas de IVA produziu um impacto na distribuição de renda ao aumentar a gama de benefícios sociais e, ao mesmo tempo, beneficiar principalmente os três decis de menor renda⁴⁴. Da mesma forma, em um estudo com enfoque em quatro países de baixa e média renda, embora totalmente não direcionado, uma Renda Básica Universal (UBI) financiada por ganhos de receita provenientes de uma base tributária de IVA mais ampla criaria grandes ganhos líquidos a famílias de baixa renda e reduziria a desigualdade e a pobreza, ainda que apenas 75% da receita adicional do IVA fosse destinada a pagamentos da UBI⁴⁵.

³⁸ C. Heady, "Tax Expenditures: Definitional and Policy Issues" in L. Phillips et al (ed), *Tax Expenditures: State of the Art* (CTF, 2011). Sobre alíquotas reduzidas de IVA como despesas fiscais, consulte P.P Gendron, "Canada's GST at 21: a tax expenditure view of reform" (2012) *World Journal of VAT/GST Law* 1(2), 125-148; and Y. Zu, "Reforming VAT Concessions: A Tax Expenditure Analysis" (2017) *British Tax Review* 4, 418-437.

³⁹ Y. Zu, n. xx acima.

⁴⁰ M. Keen, "The Anatomy of the VAT" (2013) *National Tax Journal* 66(2), 423-446.

⁴¹ D. Snell, "GST – Revenue and Business Risk", in R. Krevier and D. White (Eds.), *GST in Retrospect and Prospect* (Wellington: Thomson Brookers, 2007), 423-430, at 426.

⁴² OECD, n. xx acima, em 59-61.

⁴³ T. Harris et al, n. xx acima. Estudos sobre despesas fiscais na França, Itália e Alemanha mostram números igualmente elevados, consulte B. Egert, "The Efficiency and Equity of the Tax and Transfer System in France" (2013) *CESifo Working Paper* 4210; J. Tyson, "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why and How?" (2014) *IMF Working Paper* WP/14/6; and M. Thoene, "18 Billion At One Blow – Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures" (2012) *Fifo Discussion Papers* 12-4.

⁴⁴ R. de Mooij and M. Keen, n. xx acima.

⁴⁵ T. Harris et al, n. xx acima.

Além dos custos de receita, o uso de várias alíquotas de IVA também traz expressivos efeitos de transbordamento, especialmente problemas de qualificação e interpretação. Na Europa, essas dificuldades podem ser ilustradas com alguns exemplos. Na *Bélgica*, a substituição de uma roda dianteira de bicicleta está sujeita a uma alíquota padrão, ao passo que a troca da roda traseira está sujeita a uma alíquota reduzida, pois o componente de mão de obra é maior. Na *França*, a alíquota reduzida incidente sobre produtos alimentícios só é aplicável a chocolates sob certas condições muito complexas e, assim, produtos que contenham chocolate estão sujeitos à alíquota padrão ou reduzida a depender de sua forma, apresentação ou composição real. Na *Irlanda*, a pizza fria possui alíquota zero, enquanto a pizza quente tem incidência de 13,5% se vendida para levar para viagem. Em *Portugal*, o peixe fresco está sujeito a uma alíquota de 5%; se cozido antes de congelado, está sujeito a uma alíquota de 19%; e se fizer parte de uma refeição pronta para levar para viagem ou ser consumido na hora, é tributado a uma alíquota de 12%. No *Reino Unido*, as nozes cruas e não processadas possuem alíquota zero, também válida para nozes torradas e salgadas não descascadas; misturas de frutas e nozes podem ter alíquota zero se o peso das nozes torradas for inferior a um quarto do produto todo; no entanto, se as nozes forem descascadas e torradas ou salgadas ou ainda se forem recobertas de chocolate ou iogurte, a alíquota padrão é aplicada.

Na *Austrália*, um sistema extremamente detalhista é utilizado para determinar o âmbito da aplicação de alíquota zero de IVA a “alimentos para consumo humano” e “bebidas”⁴⁶. Assim, muitos exemplos semelhantes aos europeus ficam nítidos: carne de frango ou frango cru comprado em um supermercado é livre de GST, enquanto que o frango assado (chamado de “grelhado”) está sujeito a GST⁴⁷ e o pão fresco não está sujeito a IVA, a menos que tenha um recheio ou cobertura doce ou se vendido com alimentos combinados, como salsicha e cebola em uma fatia de pão. A autoridade tributária australiana supostamente gasta enormes quantias apenas para manter atualizada a lista de mercadorias enquadradas na definição de vendas com alíquota zero e com operações de fiscalização para garantir que os supermercados e outras empresas estejam recolhendo o IVA adequadamente⁴⁸.

Outros sintomas dessas dificuldades de definição e interpretação são os elevados níveis de ações judiciais existentes relativas à aplicação de alíquotas reduzidas de IVA. Na União Europeia, há um número crescente de ações judiciais que questionam se as alíquotas reduzidas de IVA devem ser aplicadas a produtos específicos⁴⁹ – muitas vezes novos. Entre as ações mais recentes e ilustrativas estão aquelas relativas ao tratamento de livros não físicos. Nesses casos, está em jogo a interpretação da palavra “livros” e se a disposição da Diretiva sobre IVA da União Europeia, que permite que “livros” gozem de uma redução na alíquota de IVA, deve ser estendida a produtos semelhantes que não existiam

⁴⁶ Consulte a seção 38-4 da *Lei do Novo Sistema Tributário (Imposto sobre Bens e Serviços) de 1999*.

⁴⁷ Consulte o Item 6 do Anexo 1 da *Lei do Novo Sistema Tributário (Imposto sobre Bens e Serviços) de 1999* – Alimentos que não estão isentos de GST.

⁴⁸ United States Government Accountability Office, *Value-Added Taxes – Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, Report to Congressional Requesters, April 2008, at 27-28. [Autoridade Contábil dos Estados Unidos, *Impostos sobre Valor Agregado: Lições Aprendidas de Outros Países sobre Riscos de Conformidade, Custos Administrativos, Ônus de Conformidade e Transição*, Relatório aos Requerentes do Congresso, abril de 2008, em 27-28].

⁴⁹ Para uma análise abrangente dessa jurisprudência, consulte R. de la Feria, “EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox” in M. Lang et al (ed.), *Recent VAT Case Law of the CJEU* (Vienna: Linde, 2016).

no mercado quando a diretiva foi promulgada, como audiolivros e livros eletrônicos. Na primeira desse grupo de ações relativas a livros não físicos, como audiolivros, a (3ª Câmara da) Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) deixou que a corte nacional decidisse se a aplicação de uma alíquota reduzida de IVA a livros impressos, porém não audiolivros, infringiria o princípio da neutralidade fiscal⁵⁰. Contudo, apenas seis meses depois, em duas outras decisões sobre o mesmo tema, a (4ª Câmara da) Corte decidiu que o princípio da neutralidade fiscal não pode estender o âmbito de alíquotas reduzidas de IVA à distribuição de livros eletrônicos⁵¹. Esses dois casos iniciais foram seguidos por outros e a questão ainda não está totalmente sacramentada⁵².

As cortes nacionais se depararam com dificuldades análogas e, assim, embora um grande volume de ações judiciais tenha sido ajuizado também em outros países⁵³, os níveis de ações judiciais no Reino Unido são particularmente reveladores⁵⁴. Uma das ações judiciais mais famosas (infames) foi a do *Jaffa Cakes*⁵⁵. O Jaffa Cakes é um produto alimentício composto por três camadas: uma base de pão de ló, uma camada de geleia com sabor de laranja solidificada e uma cobertura de chocolate. Por vários anos, a McVities, a fabricante do Jaffa Cakes, tratou o produto como um bolo, que – por razões históricas não totalmente claras, mas decerto relacionadas à sua venda em padarias tradicionais – está sujeito a uma alíquota zero de IVA no Reino Unido. Em 1991, entretanto, essa classificação foi contestada pela Receita e Alfândega de Sua Majestade (HMRC), sobretudo porque o Jaffa Cakes possui o mesmo tamanho e formato que biscoitos, que, segundo a lei de IVA do Reino Unido, estão sujeitos a uma alíquota padrão por terem sido considerados pelo legislativo, à época da promulgação da lei, como gêneros alimentícios não essenciais. A ação foi ajuizada no Tribunal de IVA com uma pergunta central: que critérios devem ser utilizados para classificar algo como um bolo e não como um biscoito? No fim, o tribunal concluiu que o Jaffa Cakes era de fato um bolo em vez de um biscoito e deveria, portanto, usufruir de alíquota zero⁵⁶. A decisão teve um impacto maciço na indústria de alimentos do Reino Unido. Não só suscitou expressivas ações judiciais posteriores cada vez mais complexas⁵⁷, mas ainda o critério determinado pelo tribunal naquela ação – com base na consistência do produto ao ficar velho – permanece até os dias atuais como o único aplicável para distinguir bolos com alíquota zero e biscoitos com alíquota padrão.

Outro caso famoso (infame) dizia respeito à classificação do *Pringles*, um salgadinho popular, para fins de IVA. No Reino Unido, embora salgadinhos geralmente usufruam de alíquota zero, batatas fritas são especificamente excluídas dessa regra e, portanto, estão sujeitas à alíquota padrão. Embora a justificativa para tal distinção não esteja totalmente clara, tudo indica que as principais motivações do

⁵⁰ Ação C-219/13, KOy, ECLI:EU:C:2014:2207.

⁵¹ Ações C-479/13, *Comissão vs. França*, ECLI:EU:C:2015:141; e C-502/13, *Comissão vs. Luxemburgo*, ECLI:EU:C:2015:143.

⁵² Para uma revisão dos chamados casos de livros eletrônicos, consulte F. Cannas, "Reduced Rates and the Digital Economy" (2017) *EC Tax Review* 2, 96-108.

⁵³ M. Kukawska and M. Machinski, "Polish landscape in the area of VAT rates for foodstuffs from the perspective of the neutrality principle" (2014) *World Journal of VAT/GST Law* 3(3), 201-209.

⁵⁴ G. Morse, "Proctor & Gamble UK v HMRC (*Pringles Two*) – a very peculiar UK practice – the characterisation of food products for zero-rating" (2009) *British Tax Review* 1, 59-67; e I. Roxan "Interpreting exceptional VAT legislation: or, are there principles in Pringles?" (2010) *British Tax Review* 6, 699-716.

⁵⁵ *United Biscuits (UK) Ltd vs. The Commissioners of Customs and Excise*, LON/91/160.

⁵⁶ A decisão judicial se tornou um dos casos tributários mais célebres do Reino Unido fora dos círculos de Direito Tributário, chegando a ser objeto de um pequeno documentário em 2006 intitulado "Half Cake Half Biscuit" [Meio Bolo, Meio Biscoito], consulte "The Great Jaffa Cake Debate, Food: Identity Crisis", *The Sunday Herald*, 26 March 2006 [26 de março de 2006].

⁵⁷ M. Devereux and R. de la Feria, "VAT – Unjust Enrichment" (2008) *Tax Journal*, 12 May, 13-15.

legislativo foram considerações de saúde. Após uma disputa entre a Procter & Gamble (P&G), a fabricante do Pringles, e a HMRC, o caso foi enviado ao Supremo Tribunal, que concluiu que o Pringles não podia ser considerado batata frita, pois, para ser assim classificado, um produto “deve ser totalmente ou quase totalmente feito de batata”, ao passo que os ingredientes do Pringles são farinha de batata, farinha de milho, amido de trigo e farinha de arroz, além de gordura e emulsificante, sal e tempero, e o produto apresenta um teor de batata de apenas 42%⁵⁸. Embora a decisão tenha sido revertida em um recurso, o caso destaca as distorções causadas por essas dificuldades interpretativas e de classificação: as batatas fritas foram excluídas do âmbito de aplicação das alíquotas reduzidas porque o legislativo considerou esses produtos como prejudiciais à saúde e, portanto, não meritórios, enquanto produtos semelhantes continuam a usufruir dessas alíquotas. Como resultado, o sistema tributário não apenas subsidia de fato esses produtos em detrimento de produtos concorrentes, mas até incentiva a fabricação de produtos indiscutivelmente menos saudáveis ao criar um incentivo para que os fabricantes de batatas fritas reduzam o conteúdo de batatas em seus produtos.

Além dos problemas de qualificação e interpretação, os sistemas de múltiplas alíquotas propiciam oportunidades de planejamento de artifícios fiscais, evasão fiscal e fraude; geralmente, quanto maior o número de alíquotas de IVA, menor o grau de conformidade⁵⁹. Aliás, ações judiciais indicam que a evasão de IVA está geralmente ligada a exclusões da base tributária: de todas as ações judiciais que tratavam da evasão de IVA decididas pelo TJUE nos últimos 20 anos, por exemplo, apenas duas não diziam respeito a alíquotas reduzidas ou isenções⁶⁰. Um exemplo paradigmático das oportunidades criadas pela aplicação de alíquotas reduzidas é a atual ação judicial em trâmite sobre suprimentos compostos. O debate tem duas dimensões inter-relacionadas: a primeira diz respeito a um problema de qualificação, isto é, como tratar um único suprimento de produtos, em que alguns estão sujeitos a alíquotas reduzidas, enquanto outros estão sujeitos a alíquotas padrões⁶¹; a segunda, porém, é como e quando um suprimento com vários componentes deve ser considerado único, e quando deve ser considerado composto, e é nesse contexto que o planejamento de artifícios fiscais e a evasão fiscal podem entrar em jogo, com uma união artificial ou divisão artificial de suprimentos⁶². Além disso, certos tipos de fraude de IVA também estão vinculados a exclusões da base tributária e não seriam possíveis sem essas exclusões, como a classificação incorreta de suprimentos ou certas reivindicações de IVA a montante não reembolsável⁶³.

⁵⁸ *Procter&Gamble UK v HMRC*, [2008] STC 2650. Consulte G. Morse “*Procter & Gamble UK v HMRC (Pringles Two): A very peculiar UK practice – The categorisation of food products for zero-rating*” (2009) *British Tax Review* 1, 59–66.

⁵⁹ A. Agha and J. Haughton, “Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations” (1996) *Review of Economics and Statistics* 78(2), 303-308.

⁶⁰ Ações C-452/03, *RAL (Channel Islands) and Others*, ECLI:EU:C:2005:289; and C-419/14, *WebMindLicenses*, ECLI:EU:C:2015:832.

⁶¹ Veja C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales*, [2006] ECR I-6269; veja também G. Morse, “Restricting the composite approach in VAT: primacy of zero-rating and other categorising legislation: *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v CEC* (2007) *British Tax Review* 1, 17.

⁶² T. Boulangé and L. Van der Noot, “The CJEU Confirms that Composite Services Cannot be Artificially Split in order to Benefit from a Reduced VAT Rate” (2018) *Intertax* 46/5, 450-452; G. Morse, “Separate or Composite Supplies for VAT: Assessing the Level of Generality: *Dr. Beynon and Partners v Customs & Excise Commissioners*” (2005) *British Tax Review* 2, 190-196; G. Morse, “Identifying Supplies. Further Reflections on Third Party and Multiple Supplies: *Debenhams Retail plc v CEC* e *College of Estate Management v CEC*” (2006) *British Tax Review* 1, 54-63; e D. Ladds and M. Chowdry, “*Debenhams Retail plc v Commissioners of Customs and Excise*” (2004) *British Tax Review* 1, 26-36.

⁶³ Essa questão é desenvolvida adicionalmente em R. de la Feria and A. Schoeman, “Addressing VAT Fraud in Developing Countries: The Tax Policy-Administration Symbiosis” (2019) *Interfax* 47/11, 950-967.

Os custos administrativos e de conformidade acima são nítidos. A dificuldade de determinar a alíquota de IVA aplicável a um determinado suprimento aumenta os custos de conformidade das empresas. Em muitos casos, como admite a Comissão Europeia, é inevitável recorrer a uma consultoria tributária externa especializada, criando expressivos ônus financeiros adicionais⁶⁴, que, para pequenas e médias empresas, geralmente são inevitáveis. Da mesma forma, em relação aos custos administrativos: as dificuldades de interpretação e de classificação, o combate à fraude, à evasão fiscal e ao planejamento agressivo de artifícios fiscais também geram custos administrativos extremamente significativos, conforme demonstrado pelos volumes de ações judiciais.

O argumento favorável a alíquotas diferenciadas de IVA, em especial como um método para reduzir a regressividade do imposto ou incentivar o consumo de produtos meritórios, é extremamente precário. Há evidências limitadas de que economias com impostos sejam repassadas aos clientes; pelo contrário: costumam ser absorvidas principalmente pelos varejistas; até mesmo quando são repassadas aos clientes, as alíquotas reduzidas tendem a beneficiar predominantemente as famílias mais ricas, como resultado dos padrões de consumo global em toda a distribuição de renda – em alguns casos, resultando em um aumento da regressividade. Os custos de sistemas com várias alíquotas, por outro lado, são extremamente elevados. Os custos de receita são muito significativos, o que é especialmente preocupante, já que os gastos públicos – quer assumam a forma de benefícios sociais ou de serviços públicos – geralmente beneficiam mais as famílias com renda mais baixa e os efeitos de transbordamento são variados e amplos. O argumento em prol da aprovação ou mudança para um sistema de IVA de alíquota única ou, ao menos, da ampliação da base tributária do IVA é, portanto, convincente. Contudo, tanto na Europa quanto na Austrália, aconteceu o contrário: não apenas a ampliação da base tributária se revelou impossível, mas a tendência foi de estreitamento da base, justamente o oposto.

III. Alíquotas Reduzidas de IVA na Europa

Na Europa, o uso de alíquotas reduzidas remonta à introdução do próprio IVA em 1967⁶⁵. Embora as evidências sobre eventuais consequências negativas da aplicação de diversas alíquotas pudessem estar indisponíveis naquele momento⁶⁶, as dificuldades logo se tornaram aparentes por algumas décadas. Consequentemente, desde o fim da década de 1980, houve várias tentativas de alterar as regras tarifárias europeias, sob a orientação política e a iniciativa legislativa da Comissão Europeia. No entanto, tem havido resistência inabalável por parte dos Estados-Membros da União Europeia a quaisquer propostas de alterações que possam levar a um alargamento da base do IVA. Ocorre justamente o contrário: as alterações mais recentes aprovadas nas regras das alíquotas restringiram a base do IVA e, assim, mais bens e serviços passaram a ficar sujeitos a alíquotas reduzidas na Europa hoje do que há

⁶⁴ *Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito às alíquotas reduzidas do imposto sobre o valor agregado*, COM(2003) 397 final, 23 de julho de 2003, no parágrafo 42. Como G. de Witt destaca, com razão, “um sistema complexo de IVA é bom para advogados e outros consultores, mas é ruim para os negócios”, em “The European VAT Experience” (1995) *Tax Notes International* 10(2), 49-54, at 49.

⁶⁵ A visão geral apresentada nas primeiras páginas desta seção é basicamente um resumo da análise fornecida em R. de la Feria, n. xx acima.

⁶⁶ Conforme discutido em R. de la Feria e R. Krever, n. xx acima.

quinze anos. A despeito do impacto da crise financeira sobre a utilização de alíquotas reduzidas de IVA, em 2011, a parcela de bens e serviços com alíquotas reduzidas ainda era em média de 26%, variando de alguns pontos percentuais na Bulgária, Dinamarca e Romênia a mais de 40% do consumo total na Grécia, Polónia, Portugal e Espanha⁶⁷.

Iniciativas Frustradas de Ampliação da Base Tributária do IVA

O sistema instituído pela Primeira e Segunda Diretivas do IVA estabeleceu apenas um esboço básico, conferindo autonomia total aos Estados-Membros da Comunidade Europeia no que diz respeito às alíquotas: ficaram livres para estabelecer sua própria estrutura tarifária, incluindo o número e o nível das alíquotas⁶⁸. Supostamente por razões políticas e práticas, os Estados-Membros aproveitaram essa liberdade para replicar amplamente as estruturas tarifárias aplicadas em impostos anteriores sobre o volume de negócios⁶⁹. Com a aprovação da Sexta Diretiva do IVA em 1977, houve um aumento significativo no nível de detalhamento contido em relação à base tributária e uma diminuição no nível de liberdade concedido aos Estados-Membros⁷⁰. No entanto, apesar do progresso alcançado em algumas áreas do sistema, em outras áreas como a estrutura tarifária, o Conselho de Ministros da Comunidade Europeia considerou impossível chegar a um consenso e, conseqüentemente, uma maior harmonização foi adiada para uma data posterior⁷¹. As regras aplicáveis às alíquotas segundo a versão original da Sexta Diretiva do IVA eram, portanto, semelhantes às anteriormente aplicáveis consoante a Segunda Diretiva do IVA, ou seja, continuava a ser conferida liberdade total aos Estados-Membros para determinarem suas próprias alíquotas.

Em 1987, como parte de uma iniciativa de integração europeia mais ampla, a Comissão Europeia apresentou uma proposta para uma nova estrutura de alíquotas de IVA⁷². Essa nova estrutura foi pautada nos três princípios básicos a seguir: implementação de um sistema de alíquota dupla, em contraposição ao sistema de alíquotas múltiplas aplicado na maioria dos Estados-Membros; limites ao uso de alíquotas reduzidas, permitindo apenas sua aplicação a seis categorias de bens e serviços, obrigatoriamente alocadas a cada alíquota; e revogação de todas as derrogações temporárias que permitem que os

⁶⁷ F. Borselli et al, "Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union" (2012) *International VAT Monitor* 1, 13-21.

⁶⁸ R. de la Feria and R. Krever, n. xx acima. Veja também S. Cnossen, 'What Rate Structure for a Value-Added Tax?' (1982) *National Tax Journal* 35(2), 205-214, at 209; e V. Lenoir, 'April 1954-April 2004 – VAT Exemptions: The Original Misunderstanding' (2004) *European Taxation* 10, 456-459, at 456-457.

⁶⁹ R. de la Feria and R. Krever, n. xx acima. Veja também S. Cnossen, 'What Rate Structure for a Value-Added Tax?' (1982) *National Tax Journal* 35(2), 205-214, at 209; e V. Lenoir, 'April 1954-April 2004 – VAT Exemptions: The Original Misunderstanding' (2004) *European Taxation* 10, 456-459, at 456-457.

⁷⁰ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 12 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145, 13/06/1977, 1 [Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 12 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas a impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor agregado: base uniforme de apuração, OJ L 145, 13/06/1977, 1].

⁷¹ European Commission, *First Report from the Commission to the Council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC of 17 May 1977)*, COM(83) 426 final, 14 September 1983, at 5 [Comissão Europeia, Primeiro relatório da Comissão ao Conselho sobre a aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor agregado, apresentado em conformidade com o artigo 34 da Sexta Diretiva do Conselho (77/388/CEE de 17 de maio de 1977), COM(83) 426 final, 14 de setembro de 1983, em 5].

⁷² European Commission, *Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Approximation of VAT rates*, COM(87) 321 final/2, 21 August 1987 [Comissão Europeia, Proposta de Diretiva do Conselho que completa o sistema comum do imposto sobre o valor agregado e altera a Diretiva 77/388/CEE – Aproximação do sistema de alíquotas do IVA, COM(87) 321 final/2, 21 de agosto de 1987]. Para detalhes sobre o contexto dessa proposta, consulte R. de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (Amsterdam: IBFD, 2009) at 57 et seq.

Estados-Membros apliquem alíquotas reduzidas e alíquota zero a bens e serviços, quando essas alíquotas existiam antes de 1976⁷³. A proposta foi amplamente considerada ambiciosa demais⁷⁴ e os progressos nas discussões do Conselho se revelaram morosos. Em 1989, a Comissão reconheceu que certos aspectos da proposta de 1987 estavam reduzindo a possibilidade de chegar a um consenso e que seria necessária uma abordagem mais pragmática. Em 1991, o Conselho chegou finalmente a um acordo sobre as características essenciais de uma nova estrutura tarifária do IVA⁷⁵, que não apenas divergia expressivamente da proposta original da Comissão de 1987, mas também da estrutura tarifária alternativa proposta pela Comissão em 1989. A nova estrutura tarifária do IVA, que seria aplicada a partir de 1993, foi, em grande medida, resultado de compromissos políticos. O preço para se chegar a um acordo foi um sistema extremamente complexo (sobretudo se comparado à simplicidade da estrutura inicialmente proposta pela Comissão), repleto de exceções e derrogações. A tabela 1 fornece uma visão geral comparativa das três regras tarifárias de IVA discutidas nesse período: as regras propostas pela Comissão Europeia em 1987; a estrutura alternativa sugerida pela Comissão em 1989; e, finalmente, a estrutura finalmente aprovada pela Diretiva relativa à Aproximação de Sistemas de Alíquotas de IVA.

Tabela 1: Propostas de alíquotas de IVA de 1987-1992

PROPOSTA DA COMISSÃO DE 1987	PROPOSTA ALTERNATIVA DA COMISSÃO DE 1989	DIRETIVA RELATIVA À APROXIMAÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IVA
Sistema de duas alíquotas (alíquota padrão e alíquota reduzida)	Sistema de duas alíquotas (alíquota padrão e alíquota reduzida)	Sistema de cinco alíquotas (alíquota padrão, três alíquotas reduzidas e alíquota zero)
Faixa de alíquotas padrões (entre 14% e 20%)	Alíquota padrão mínima	Alíquota padrão mínima (15%)
Faixa de alíquotas reduzidas (entre 4% e 9%)	Faixa de alíquotas reduzidas (entre 4% e 9%)	Alíquotas reduzidas mínimas (5%) em teoria; na prática, não se aplica nenhum mínimo
6 itens podem estar sujeitos a uma alíquota reduzida	6 itens podem estar sujeitos a uma alíquota reduzida	22 itens podem estar sujeitos a alíquotas reduzidas
Natureza obrigatória da lista de bens / serviços sujeitos a alíquotas reduzidas	Natureza obrigatória da lista de bens / serviços sujeitos a alíquotas reduzidas	Natureza opcional da lista de bens / serviços sujeitos a alíquotas reduzidas
Abolição da alíquota zero	Manutenção da alíquota zero para uma gama limitada de produtos	Manutenção de alíquota zero

⁷³ European Commission, *Completion of the Internal Market: approximation of indirect tax structures and harmonisation of indirect tax structure*, Global Communication from the Commission, COM(87) 320 final, 5 August 1987 [Comissão Europeia, Conclusão do mercado interno: aproximação de estruturas tributárias indiretas e harmonização de estruturas tributárias indiretas, Comunicação Global da Comissão, COM(87) 320 final, 5 de agosto de 1987].

⁷⁴ Consulte A.J. Easson, "The Elimination of Fiscal Frontiers", in R. Bieber et al (eds.), 1992: *One European Market? A Critical Analysis of the Commission's Internal Market Strategy* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1988), 241-260, at 260.

⁷⁵ Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992, OJ L 316, 31/10/1992, 1, known as the "Approximation of VAT Rates Directive" [Diretiva 92/77/CEE do Conselho de 19 de outubro de 1992, OJ L 316, 31/10/1992, 1, conhecida como "Diretiva Relativa à Aproximação do Sistema de Alíquotas de IVA"].

Embora se pretendesse que as medidas temporárias sobre as alíquotas de IVA descritas acima vigorassem por um período de apenas quatro anos após 1993, a Comissão não pôde cumprir essa previsão e somente no verão de 1996 foi apresentado um programa de trabalho para aprovação das novas regras de IVA referentes à base tributária⁷⁶. Embora as propostas legislativas formais nunca tenham sido apresentadas, o programa continha um plano de trabalho detalhado que se estendia até meados de 1999, que incluía uma maior harmonização das alíquotas do IVA. Por fim, essa nova tentativa também estava fadada ao fracasso. O primeiro contratempo ocorreu logo após a apresentação do programa de 1996, uma vez que os Estados-Membros não chegaram a um acordo completo sobre a proposta já apresentada referente à definição de uma faixa fixa para as alíquotas padrões de IVA, o que incluía uma alíquota mínima de 15% e uma alíquota máxima de 25% e, embora os Estados-Membros tenham chegado a um consenso sobre o nível mínimo, foi impossível alcançar uma unanimidade sobre o nível máximo. Embora a proposta tenha finalmente acabado aprovada, o texto final não fez referência ao nível máximo da alíquota padrão⁷⁷. Com tão pouco progresso, logo ficou evidente que não seria alcançado o grau previsto de harmonização das alíquotas de IVA. Embora não se soubesse à época, essa seria a última tentativa significativa da União Europeia de ampliar a base tributária do IVA.

Ao longo dos anos, sempre ficou evidente que a resistência dos Estados-Membros às medidas de ampliação do IVA estava indissociavelmente ligada a restrições políticas. Um dos exemplos mais paradigmáticos dessas restrições, que alcançou um *status* quase mítico nos círculos europeus, foi o Orçamento da Irlanda de 1982. Em 1981, confrontado com uma economia irlandesa em dificuldades, o então Ministro das Finanças da Irlanda apresentou uma série de medidas de reforma tributária destinadas a resolver o déficit fiscal. As medidas incluíam várias medidas de ampliação da base do IVA, que resultariam na aplicação da alíquota padrão do IVA a vários produtos que até então estavam sujeitos à alíquota zero, como calçados infantis. Embora o orçamento incluísse retorno financeiro a famílias de baixa renda, de modo a limitar o potencial impacto regressivo da medida, as medidas imediatamente se tornaram objeto de forte controvérsia. Discussões políticas acaloradas ocorreram em horário nobre em televisão nacional, concentradas principalmente no efeito da mudança das alíquotas às famílias de baixa renda⁷⁸. Dependendo de membros independentes do parlamento irlandês para aprovar o Orçamento, o governo de coalizão da época era especialmente vulnerável a polémicas políticas e o Ministro das Finanças não conseguiu aprovar seu orçamento quando vários membros independentes votaram contrariamente. A derrota do governo sobre o orçamento tornou inevitável uma eleição geral⁷⁹, dando a vitória ao principal partido da oposição⁸⁰. Embora a eleição geral irlandesa de 1982 tenha sido causada por “um conjunto único de circunstâncias”⁸¹, a visão popular, que sobreviveu ao teste do tempo, foi de que

⁷⁶ European Commission, *A common system of VAT - A programme for the Single Market*, COM(96) 328 final, 22 July 1996 [Comissão Europeia, Um sistema comum de IVA – Um programa para o mercado único, COM(96) 328 final de 22 de julho de 1996].

⁷⁷ Council Directive 96/95/EC of 20 December 1996, OJ L 338, 28/12/1996, 89 [Diretiva 96/95/CE do Conselho de 20 de dezembro de 1996, OJ L 338, 28/12/1996, 89].

⁷⁸ Veja *Today Tonight – Budget 1982*, transmitido pela RTE Television em 27 de janeiro de 1982, disponível em: <https://www.rte.ie/archives/>

⁷⁹ Veja *Election'82*, transmitido na Rádio RTE em 27 de janeiro de 1982, disponível em: <https://www.rte.ie/archives/>

⁸⁰ Veja *Today Tonight*, transmitido pela RTE Television em 16 de fevereiro de 1982, disponível em: <https://www.rte.ie/archives/>

⁸¹ Veja *Today Tonight*, transmitido pela RTE Television em 16 de fevereiro de 1982, disponível em: <https://www.rte.ie/archives/>

a queda do governo foi atribuída principalmente às mudanças na ampliação da base do IVA e, em especial, à imposição de uma alíquota padrão de IVA sobre calçados infantis⁸².

Estreitando a base do IVA

Desde a aprovação da Diretiva relativa à Aproximação do Sistema de Alíquotas do IVA, as alíquotas do IVA, longe de convergirem como seria de se esperar⁸³, podem divergir muito mais do que como previsto na estrutura jurídica estabelecida em 1992. Conforme relatado pela Comissão Europeia em 2001, apesar de suas iniciativas experimentais para aumentar a convergência, “quando as alíquotas atuais são comparadas às aplicadas em 1997, fica evidente que as alíquotas continuam a variar consideravelmente”⁸⁴. O primeiro estreitamento da Europa na base do IVA após 1992 começou em 1999, no contexto do chamado experimento de serviços com demanda intensiva de mão de obra. O experimento permitiu a aplicação de alíquotas reduzidas a determinados serviços com demanda intensiva de mão de obra, como cabeleireiros e limpeza de janelas, com o objetivo de testar seu impacto na criação de empregos e no combate à informalidade⁸⁵. Originalmente com intenção de durar três anos, o experimento foi prorrogado consecutivamente⁸⁶ apesar de seus resultados decepcionantes, até se tornar permanente. Em 2008, a Comissão Europeia apresentou uma nova proposta legislativa, que foi designada como “uma primeira ação referente a alíquotas reduzidas de IVA” e como “proposta legislativa limitada (...) relacionada a questões urgentes, que não exigem nenhum estudo substancial adicional”⁸⁷. A proposta possuía dois objetivos, ambos os quais permitiam o estreitamento da base do IVA: tornar permanente a possibilidade de aplicar alíquotas reduzidas a certos serviços com demanda intensiva de mão de obra e conferir aos Estados-Membros a liberdade de aplicar alíquotas reduzidas a “serviços prestados localmente”, como serviços de restaurantes. A proposta foi aprovada pouco após a sua apresentação e o texto legislativo final basicamente seguiu sua redação – esses dois fatores são um claro

⁸² Algo negado pelo então primeiro-ministro (chefe de governo) Garret Fitzgerald, que, em 2000, declarou que era um mito que o IVA sobre calçados infantis fosse a causa do colapso do orçamento, em “How the myth over VAT on children's footwear still endures” *The Irish Times*, 9 September 2000 [09 de setembro de 2000].

⁸³ Esse foi de fato o parecer do Parlamento Europeu; consulte *Options for a definitive VAT system*, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 87. Essa também foi a opinião expressa por vários autores e funcionários de Estados-Membros, consulte P. Guieu and C. Bonnet, “Completion of the Internal Market and Indirect Taxation” (1987) *Journal of Common Market Studies* XXV(3), 209-222, at 215.

⁸⁴ *Report from the Commission on reduced VAT rates drawn up in accordance with Article 12(4) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM(2001) 599 final, 22 October 2001, at para 19 [Relatório da Comissão sobre alíquotas reduzidas de IVA elaborado nos termos do artigo 12(4) da Sexta Diretiva do Conselho de 17 de maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros referentes a impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor agregado: base uniforme de avaliação, COM(2001) 599 final, 22 de outubro de 2001, parágrafo 19].

⁸⁵ Council Directive 1999/85/EC of 22 October 1999, OJ L277, 28/10/1999, 34 [Diretiva 1999/85/CE do Conselho de 22 de outubro de 1999, OJ L277, 28/10/1999, 34].

⁸⁶ Council Directive 2002/92/EC of 2 December 2002, OJ L 331, 07/12/2002, p. 27; Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2007, OJ L345, 28/12/2005, 19-20; Council Directive 2004/15/EC of 10 February 2004, OJ L52, 21/02/2004, 61 [Diretiva 2002/92/CE do Conselho de 02 de dezembro de 2002, OJ L 331, 07/12/2002, p. 27; Diretiva 2006/18/CE do Conselho de 14 de fevereiro de 2007, OJ L345, 28/12/2005, 19-20; Diretiva 2004/15/CE do Conselho de 10 de fevereiro de 2004, OJ L52, 21/02/2004, 61].

⁸⁷ *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax*, COM(2008) 428 final, 7 July 2008, at 2. [Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às alíquotas do imposto sobre o valor agregado, COM(2008) 428 final, 07 de julho de 2008, em 2]. Essa foi a sexta proposta formal da Comissão exclusivamente sobre alíquotas de IVA (excluindo sugestões informais).

indicativo de que as negociações foram relativamente simples e que os Estados-Membros estavam amplamente de acordo com a nova direção adotada pela Comissão Europeia⁸⁸.

Tentativas simultâneas por parte da Comissão Europeia para limitar a diferenciação geral fracassaram miseravelmente durante o mesmo período. Em 2003, a Comissão apresentou uma proposta com o objetivo de “rever e racionalizar o uso de alíquotas reduzidas”. A proposta conferiu consideravelmente mais liberdade aos Estados-Membros para decidirem sua própria estrutura de alíquotas de IVA do que nas propostas anteriores da Comissão, como as propostas de 1987 e 1989⁸⁹. Após anos de discussões no Conselho⁹⁰, a proposta foi finalmente aprovada em 2006, mas com enormes custos: a ênfase não estava mais na racionalização de alíquotas reduzidas ou na ampliação da base e sim na prorrogação das disposições temporárias da Diretiva relativa ao IVA, bem como uma expansão da lista de produtos com incidência de alíquotas reduzidas. Uma proposta legislativa que pretendia ampliar o IVA resultou em uma legislação final que teve o efeito exatamente oposto de reduzi-lo.

Em 2008, o grau de erosão da base do IVA na Europa era, portanto, extenso. Entre os Estados-Membros mais antigos, seis (Grécia, Espanha, França, Irlanda, Itália e Luxemburgo) continuam a aplicar uma alíquota reduzida inferior ao mínimo de 5% estabelecido na Diretiva relativa ao IVA (“alíquota super-reduzida”); três (Bélgica, Irlanda e Luxemburgo) ainda aplicam uma alíquota reduzida não inferior a 12% (conhecida como “alíquota intermediária”); cinco Estados-Membros (Bélgica, Dinamarca, Finlândia, Itália e Suécia) aplicam uma alíquota zero de forma marginal e restrita; ao passo que a Irlanda e o Reino Unido continuam a fazer uso extenso dessa derrogação de alíquota zero⁹¹. A situação é melhor, mas não muito mais, nos Estados-Membros mais recentes: seis (Chipre, República Tcheca, Estônia, Letônia, Malta e Eslováquia) aplicam uma alíquota zero de IVA, e quase todos receberam autorização para introduzir / manter a aplicação de alíquotas que derrogam as regras estabelecidas na Diretiva do IVA⁹². Tudo indica que os fracassos das tentativas anteriores de ampliar a base do IVA e seu progressivo estreitamento estão fadados a se perpetuar. Então, veio a crise financeira e econômica de 2008/2009 e, ao menos por um tempo, a abordagem dos Estados-Membros à diferenciação de alíquotas mudou radicalmente.

⁸⁸ Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009, OJ L116, 09/05/2009, 18-20 [Diretiva 2009/47/CE do Conselho de 05 de maio de 2009, OJ L116, 09/05/2009, 18-20].

⁸⁹ *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax*, COM(2003) 397 final, 23 July 2003 [Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito às alíquotas reduzidas do imposto sobre o valor agregado, COM(2003) 397 final, 23 de julho de 2003].

⁹⁰ O Conselho iniciou seus debates formais sobre a proposta da Comissão na reunião ECOFIN de 07 de outubro de 2003 em Luxemburgo (veja *Preparation of Eurogroup and Council of Economics and Finance Ministers, Luxembourg, 6-7 October 2003*, MEMO/03/191, 06/10/2003). Embora o Comissário Frits Bolkestein estivesse ansioso para que a proposta fosse aprovada até o fim do ano, as discussões iniciais do Conselho pareciam indicar que chegar a um acordo com os Estados-Membros em relação a essa proposta poderia ser uma tarefa difícil e demorada (consulte *2530th Council Meeting – Economic and Financial Affairs – Luxembourg, 7 October 2003, C/03/274, Pres/03/274, 07/10/2003, e Results of the Council of Economics and Finance Ministers, 25th November 2003 – financial services and taxation*, MEMO/03/241, 26/11/2003). Durante 2005, Luxemburgo e o Reino Unido fizeram bastante pressão em prol dessa proposta – quando ocuparam a Presidência do Conselho durante o primeiro e o segundo semestre de 2005, respectivamente – levando à sua aprovação final em 2006, veja *Results of Council of Economic and Finance Ministers, Brussels, 6-7 December 2004*, MEMO/04/289, 08/12/2004, e *Results of the 2688th ECOFIN Meeting*, Press Release 13678/05, Brussels, 8 November 2005, 21.

⁹¹ Os dados são apresentados no relatório da Comissão sobre alíquotas reduzidas de IVA, COM(2001) 599 final, 22 de outubro de 2001, n. xx acima. Uma análise das alíquotas em vigor em 1^o de janeiro de 2009 mostra que a situação não melhorou e pode até ter piorado.

⁹² Artigos 123 a 130.

Em meio à crise financeira, diante de elevados déficits orçamentários e do crescimento econômico limitado (ou negativo) e, ao mesmo tempo, privados da possibilidade de desvalorização da moeda e presos a uma mesma taxa de juros, os Estados-Membros – especificamente aqueles que fazem parte da Zona do Euro – recorreram a políticas tributárias e, especificamente, referentes ao IVA, como meio preferencial de intervenção macroeconômica. Indo ao encontro de pesquisas que indicam que as reformas tributárias ocorrem com maior frequência em períodos de recessão econômica e que aumentos do IVA estão entre as medidas mais comuns⁹³, entre 2008 e 2014, muitos países da OCDE aumentaram sua alíquota padrão e/ou sua alíquota reduzida de IVA. Os Estados-Membros da União Europeia não foram exceção. Em geral, uma maioria esmagadora de vinte e três entre os vinte e oito países da União Europeia alteraram suas estruturas tarifárias de IVA durante esse período. Ao mesmo tempo, apenas nove Estados-Membros da União Europeia ampliaram a base – e, ainda assim, em apenas alguns casos o fizeram de forma substancial – alterando a alíquota de bens e serviços de reduzida para intermediária ou de alíquota reduzida e intermediária para padrão⁹⁴. Curiosamente, os poucos Estados-Membros onde foram introduzidas medidas de ampliação mais generalizadas, como Portugal e Grécia, foram aqueles em que um socorro econômico foi acertado com a chamada troika [formada por FMI, BCE e CE] e, assim, onde as medidas de ampliação da base do IVA fizeram parte de reformas mais amplas estipuladas no contexto de acordos de socorro econômico⁹⁵.

Claramente interessada em aproveitar esse momento político⁹⁶, a Comissão Europeia lançou uma consulta pública em 2012 sobre a revisão da legislação da União Europeia sobre alíquotas reduzidas de IVA⁹⁷. A resposta à consulta não foi amplamente representativa: houve um baixo número de inscrições de acadêmicos, consultores tributários e profissionais tributários; e, ainda por cima, houve um número bastante elevado – mais da metade de todas as manifestações – de associações nacionais ou europeias, em sua grande maioria representando setores atualmente beneficiados com alíquotas reduzidas de IVA⁹⁸. Como seria de se esperar, a natureza daqueles que se manifestaram foi refletida fortemente no conteúdo das manifestações: a maioria se opôs à abolição das alíquotas reduzidas e/ou defendeu sua extensão. Logo depois, a Comissão Europeia anunciou o que só pode ser caracterizado como uma reversão drástica na política de alíquotas de IVA, apresentando uma proposta legislativa que desarmonizaria efetivamente as alíquotas de IVA⁹⁹, abrindo assim as portas para um estreitamento ainda maior da base de IVA dos Estados-Membros.

⁹³ D. Amaglobeli et al, "Tax Policy Measures in Advanced and Emerging Economies: A Novel Database" (2018) *IMF Working Papers* WP/18/110.

⁹⁴ Os detalhes sobre essas mudanças constam em R. de la Feria, n. xx acima.

⁹⁵ A. Krajewska, "Fiscal Policy in the EU Countries Most Affected by the Crisis: Greece, Ireland, Portugal, and Spain" (2014) *Comparative Economic Research* 17(3), 5-27, at 13-25. Em relação a Portugal, veja também R. de la Feria, n. xx acima.

⁹⁶ Essa questão é aprofundada em R. de la Feria, 'The 2011 Communication on the Future of VAT: Harnessing the economic crisis for EU VAT reform' (2012) *British Tax Review* 2, 119-133.

⁹⁷ European Commission, *Review of existing legislation on VAT reduced rates*, Consultation Paper, TAXUD/C1, October 2012 [Comissão Europeia, Revisão da legislação existente sobre alíquotas reduzidas de IVA, Documento de Consulta, TAXUD / C1, outubro de 2012].

⁹⁸ European Commission, *Review of Existing Legislation on VAT Reduced Rates, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation* (8 Oct. 2012-4 Jan. 2013), taxud.c.1 (2013) 708070, 12 Apr. 2013. [Comissão Europeia, Revisão da legislação existente sobre alíquotas reduzidas de IVA, Relatório resumido dos resultados da consulta pública (08 de outubro de 2012 a 04 de janeiro de 2013), taxud.c.1 (2013) 708070, 12 de abril de 2013].

⁹⁹ European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax*, COM(2018) 20 final, 18 January 2018. [Comissão Europeia, Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às alíquotas do imposto sobre o valor agregado, COM(2008) 20 final, 18 de janeiro de 2018]. Sobre os

As razões para um anúncio tão surpreendente não transpareceram imediatamente. Podem ter havido inúmeros fatores desencadeadores, como a necessidade de se adaptar às tecnologias modernas e novos bens ou mercados, as mudanças mais amplas propostas para o sistema de IVA da União Europeia¹⁰⁰ e até as dificuldades de interpretação decorrentes das regras tarifárias¹⁰¹. A verdade é provavelmente mais banal: diante de décadas de resistência e crescente pressão dos Estados-Membros para permitir maior erosão da base, a Comissão finalmente deu fim ao impasse político e cedeu o poder a favor deles. Embora as possíveis consequências dessa proposta e até sua validade constitucional tenham sido discutidas em outros locais¹⁰², o contexto político da reversão da Comissão Europeia é particularmente relevante.

Com a atenuação dos efeitos da crise, os Estados-Membros começaram a reverter as medidas de ampliação da base adotadas no período compreendido entre 2009 e 2014. Um dos casos mais notáveis a esse respeito foi o dos serviços de restaurantes em Portugal, onde, após uma campanha incansável do setor de restaurantes¹⁰³, foi tomada, em 2016, a decisão de reverter a decisão de 2013 de aplicar uma alíquota padrão de IVA a esses serviços retornando à alíquota reduzida aplicada anteriormente¹⁰⁴. Mais recentemente, vem aumentando a disposição política em torno da possibilidade de reverter a decisão tomada de aplicar a alíquota padrão do IVA à eletricidade, voltando-se a aplicar, mais uma vez, uma alíquota reduzida¹⁰⁵. Simultaneamente, foram acentuadas as pressões dos demais Estados-Membros para obter derrogações às regras tarifárias da União Europeia, o que lhes permitiria aplicar alíquotas reduzidas de IVA a produtos específicos. Um dos casos mais notáveis e, sem dúvida, a gota d'água para a Comissão Europeia foi o que ficou conhecido como "imposto sobre absorventes internos". A polêmica política no Reino Unido sobre a aplicação da alíquota reduzida de IVA de 5%, em vez de alíquota zero, a produtos de higiene feminina remonta ao fim da década de 1990¹⁰⁶, porém se intensificou significativamente no período que antecedeu o referendo do Brexit do Reino Unido em 2016, quando o tópico virou notícia e uma das questões mais altamente politizadas da legislação tributária de 2015¹⁰⁷. O agora renomeado imposto sobre absorventes internos foi criticado pela mídia¹⁰⁸, além de ser objeto de

detalhes da proposta, consulte I. Lejeune and C. Herbain, "A revamped flexibility on VAT rates for Member States" (2018) *British Tax Review* 2, 161-165; e H. Kogels, "The Sweet Dream of a Simple VAT Rate Structure" (2017) *EC Tax Review* 6, 290-291.

¹⁰⁰ Conforme alegado pela Comissão Europeia, veja R. de la Feria, "The Definitive VAT System: Breaking with Transition" (2018) *EC Tax Review* 3, 122-126.

¹⁰¹ Discutido na Parte II acima.

¹⁰² R. de la Feria and M. Schofield, "Towards an [Unlawful] Modernized EU VAT Rate Policy (2017) *EC Tax Review* 2, 89-95.

¹⁰³ E. Miranda, "Não faz sentido baixar agora o IVA da restauração" *Jornal de Negócios*, 03 de fevereiro de 2015.

¹⁰⁴ VATlive, *Portugal restaurant VAT cut to 13%*, 1 July 2016 [VATlive, IVA de restaurante em Portugal reduzido para 13%, em 1^a de julho de 2016]. Ver também C. Teixeira, "Guia para perceber o que muda no IVA da restauração", *Visão*, 1^a de julho de 2016.

¹⁰⁵ A. Pereira and R. Pereira, "A lower VAT rate on Electricity in Portugal: Towards a cleaner environment, better economic performance, and less inequality" (2018) *Energy Policy* 117(C), 1-13. Ver também E. Miranda, "IVA – Um fato à medida do freguês", *Expresso*, 08 de fevereiro de 2020.

¹⁰⁶ A análise detalhada consta em M. Schofield and R. de la Feria, "Section 126: VAT: women's sanitary products" (2016) *British Tax Review* 5, 611-618.

¹⁰⁷ A. Seely, *VAT on Sanitary Protection*, Briefing Paper 01128 (15 November 2016), UK House of Commons Library.

¹⁰⁸ Veja, entre outros: H. Horton, "Tampon tax: Women show off their 'luxury' sanitary products online", *The Telegraph*, 29 October 2015 [29 de outubro de 2015]; "MPs reject 'tampon tax' challenge in Commons vote", BBC News, 26 October 2015 [26 de outubro de 2015]; D. Buchanan, "Periods cost £18,000? Here are five things I'd rather spend the money on", *The Guardian*, 8 September 2015 [08 de setembro de 2015]; e compare com J. Hartley-Brewer, "The campaign to end VAT on tampons is one of the silliest the sisterhood has ever mounted", *The Telegraph*, 27 October 2015 [27 de outubro de 2015].

uma petição com 320.000 signatários¹⁰⁹, e uma série de protestos¹¹⁰. Em março de 2016, três meses antes do referendo do Brexit, o primeiro-ministro do Reino Unido, David Cameron, anunciou que havia garantido um acordo com seus colegas no Conselho Europeu para mudar o sistema de IVA “demasiadamente inflexível”¹¹¹, o que tranquilizou a população de que, se o Reino Unido votasse em favor de uma permanência na União Europeia, a base do IVA seria estreitada, inclusive diminuindo a alíquota aplicável a produtos de higiene feminina. No mesmo mês, após uma reunião de ministros do Conselho da União Europeia, foi reafirmado que a Comissão Europeia ofereceria aos Estados-Membros opções para produtos de higiene com alíquota zero¹¹². A ocasião oportuna em que foi feito o anúncio pareceu sugerir que o imposto sobre absorventes internos do Reino Unido teve um grande peso sobre a decisão da Comissão de reverter sua posição tradicional sobre a base do IVA – o que é bastante irônico em razão do resultado do referendo do Brexit em junho do ano seguinte. Alguns anos depois, um debate público semelhante ocorreu na Austrália.

IV. Alíquotas Reduzidas de GST na Austrália

Seria de se esperar que a introdução, na Austrália, de um imposto sobre valor agregado na forma de um imposto sobre bens e serviços (GST) em 1999 aproveitaria a experiência dos sistemas de IVA já existentes. Embora tenha aproveitado essa experiência de várias maneiras e embora a abordagem australiana seja inovadora e admirável em muitos aspectos, ela não escapou das anomalias que acompanham a aplicação de diferentes alíquotas. Felizmente, a Austrália tem apenas duas alíquotas: uma alíquota zero na forma de regras livres de GST e uma alíquota padrão de 10%. Contudo, há um aspecto significativo do sistema de alíquotas de GST em que a influência da política fica mais perceptível: o tratamento de GST para os alimentos.

A introdução de um GST na Austrália parecia, à época de sua introdução, uma perspectiva relativamente remota. O então primeiro-ministro anunciou formalmente que seu partido “nunca”¹¹³ tentaria novamente introduzir um GST. A observação foi feita quando o partido havia acabado de perder uma eleição devido à introdução do imposto sobre o consumo com uma base tributária ampla. Essa posição pública foi, três anos depois, revertida quando foi anunciado que as eleições gerais de 1998 buscariam um decreto de

¹⁰⁹ *Stop taxing periods. Period. #EndTamponTax*, disponível em: <https://www.change.org/p/george-osborne-stop-taxing-periods-period> (Acessado em 17 de outubro de 2018): “This petition made change with 320,087 supporters!” [“Esta petição fez a diferença com 320.087 apoiadores!”]

¹¹⁰ Veja P. Jackson-Edwards, “Two women ‘free bleed’ outside Houses of Parliament while wearing white trousers in protest over ‘tampon tax’”, *Mail Online*, 10 November 2015 [10 de novembro de 2015]; e N. Gutteridge, “EU denies MP’s claim it has dropped Osborne’s agreement to exempt UK from tampon tax”, *Express*, 26 May 2016 [26 de maio de 2016].

¹¹¹ *Hansard*, HC, col 1245 (21 March 2016 [21 de março de 2016]).

¹¹² European Council press release, European Council conclusions, 17-18 March 2016 (2016, press release 143/16). Veja também a conta no Twitter do comissário Pierre Moscovici (@pierremoscovici) que escreveu: “Confirmei para @George_Osborne que a @EU_Commission planeja fazer propostas neste ano para obter mais flexibilidade no #VAT para produtos de higiene” em 26 de maio de 2016; e, em 07 de abril de 2016, “os líderes da UE deixaram claro seu compromisso com a alíquota zero de IVA para produtos de higiene. Agiremos rapidamente como parte do plano de ação do IVA”.

¹¹³ O comentário foi feito em resposta a perguntas rigorosas de um jornalista político. Consulte M. Grattan *Howard bans GST ‘forever’*, *The Age newspaper*, 3 May 1995, page 5 [03 de maio de 1995, página 5].

reforma tributária, incluindo a introdução de um GST como parte de uma reforma tributária mais ampla¹¹⁴. Aliás, um imposto sobre o consumo em geral havia sido proposto no relatório de Asprey em 1975 e causou grande polarização política, como explicado, nas eleições federais de 1993, em que o partido liberal perdeu principalmente devido a sua proposta de introduzir um GST.

Não surpreende, com esse pano de fundo, que o ressurgimento, em 1999, da proposta de introdução do GST tenha gerado turbulências políticas. Embora o primeiro-ministro John Howard tenha vencido a eleição de outubro de 1998, apesar de declarar que o GST faria parte da proposta de reforma tributária, "(...) ele não conseguiu maioria no Senado e o destino do GST dependia do apoio de senadores independentes ou dos Democratas Australianos. Os Democratas Australianos (...) concordaram em apoiar a implementação do GST de Howard sob a condição de que contivesse certas concessões"¹¹⁵.

As maquinações políticas tornaram-se de interesse nacional à medida que o governo se concentrava nos principais políticos de oposição a fim de garantir a aprovação da legislação do GST. No início, o enfoque estava sobre o senador da Tasmânia Brian Harradine, que se poderia afirmar que, à época, mantinha o equilíbrio de poder no Senado¹¹⁶. O senador acabou não apoiando o GST por razões de equidade. Como explica Kingston, o senador anunciou:

Mas uma coisa é certa: se o imposto sobre bens e serviços for implantado na legislação, nunca será removido. As decisões que tomamos agora sobre esse assunto não são para os próximos três anos; estamos tomando decisões neste momento que afetarão gerações. A pergunta que tenho a me fazer é se vou participar da implantação de um imposto pessoal e indiscriminado sobre meus filhos, meus netos e os filhos deles pelas próximas gerações. Eu não poderia participar disso¹¹⁷.

A noção de equidade e os entraves de regressividade também perseguiram o avanço político da legislação no estágio seguinte. Tendo perdido o senador Harradine para a causa do GST, o governo cortejou o partido Democratas Australianos. Esse partido já havia formado a opinião de que a maioria dos alimentos deveria ser isenta do GST (alíquota zero)¹¹⁸. A opinião do partido era de que alimentos não deveriam ser tributados porque estava convencido de que: tributar alimentos tornaria o GST regressivo; os benefícios da reforma tributária poderiam ser proporcionados com alimentos livres de GST; isentar os alimentos do GST ajudaria a zona rural da Austrália, pois não inflacionaria os preços de alimentos (e, portanto, manteria a demanda por alimentos) como produtos da horticultura local; os alimentos livres de GST melhorariam os padrões de saúde pública (por tributar "junk food", mas não alimentos "saudáveis"); isentar os alimentos do GST seria mais eficaz do que compensar indivíduos e famílias de baixa renda

¹¹⁴ Consulte K. James "Comparative perspectives on the value add – four decades of value added tax reform in Australia, Canada and the United States". Uma cronologia completa de 1975-1999 sobre a introdução do GST e vários falsos começos e obstáculos pode ser encontrada em: <http://www.aph.gov.au/library/pubs/chron/1998-99/99chr01.htm> (acessado em outubro de 2009).

¹¹⁵ D. Jenkins "10 years of GST – The Trials and Tribulations: What has changed?" *Taxation Institute of Australia*, National GST Conference 3-4 September 2009 at 5.

¹¹⁶ M. Kingston "Brian Harradine, man of honour" *Sydney Morning Herald* 24 June 2004 [24 de junho de 2004]. Acessível em <http://www.smh.com.au/articles/2004/06/29/1088392648667.html>.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Veja o *relatório principal: Senate Select Committee on A New Tax System*, Commonwealth of Australia April 1999 [Comitê Selecionado do Senado para um Novo Sistema Tributário, Comunidade da Austrália, abril de 1999], na página 371 e páginas seguintes.

pelos impostos sobre alimentos; e isentar os alimentos do GST não levaria a um “pesadelo de conformidade”¹¹⁹.

No decurso de suas deliberações e propostas, os Democratas consideraram as opções disponíveis para definir o que se entende por “alimento” e ponderaram sobre o que consideraram “a opção britânica” do *status* de isenção de GST para outros alimentos que não fossem alimentos de restaurante e comida para viagem; reconhecendo a necessidade de minimizar a distorção entre os setores de mercearia e comida para viagem¹²⁰; “a opção holandesa” de tributar todos os alimentos pela mesma alíquota preferencial, admitindo que isso criaria uma lacuna de receita maior e afetaria muitos outros fornecedores de alimentos¹²¹; e “a opção irlandesa” de alíquota zero para todos os alimentos, à exceção de uma lista de produtos essencialmente de luxo ou não essenciais¹²².

Em última análise, o que foi acordado com o governo foi o atual modelo australiano, que tributa quase toda uma categoria relativamente grande de “alimento para consumo humano”¹²³. Os detalhes definidos na legislação e nas listas aplicáveis são vastos, envoltos e propensos a gerar confusão e certas distorções. No entanto, está muito nítido que, não fosse feita a concessão ao partido Democrata, a Austrália provavelmente ainda não teria um GST.

G. Jackson, The “tampon tax” is not a marginal issue — it's the force of structural sexism at work Guardian (Australia), Opinion, 25 July 2016 [O “imposto sobre absorventes internos” não é uma questão secundária: é a força do machismo estrutural em ação. Guardian (Austrália), Opinião, 25 de julho de 2016], disponível em:

<https://www.theguardian.com/commentisfree/2016/jul/25/the-tampon-tax-is-not-a-marginal-issue-its-the-force-of-structural-sexism-at-work>

V. Economia Política das Alíquotas de Impostos sobre o Consumo em Geral

As experiências europeias e australianas demonstram a força da resistência política aos IVAs de alíquota única e base tributária ampla, tanto ao alterar um sistema tributário existente quanto ao conceber um novo: não somente é quase impossível ampliar a base, mas também há uma pressão constante e muitas vezes sistemática para estreitar ainda mais essa base. A comparação entre a experiência europeia e australiana mostra que, como resultado dessas dinâmicas duplas, e apesar das pressões pelo estreitamento estarem presentes em todos os sistemas, a erosão da base é expressivamente maior em sistemas que já tinham inicialmente uma base estreita – ou, em outras palavras, erros ao conceber o IVA

¹¹⁹ Id em 371 – 378.

¹²⁰ Id, em 374 – 376.

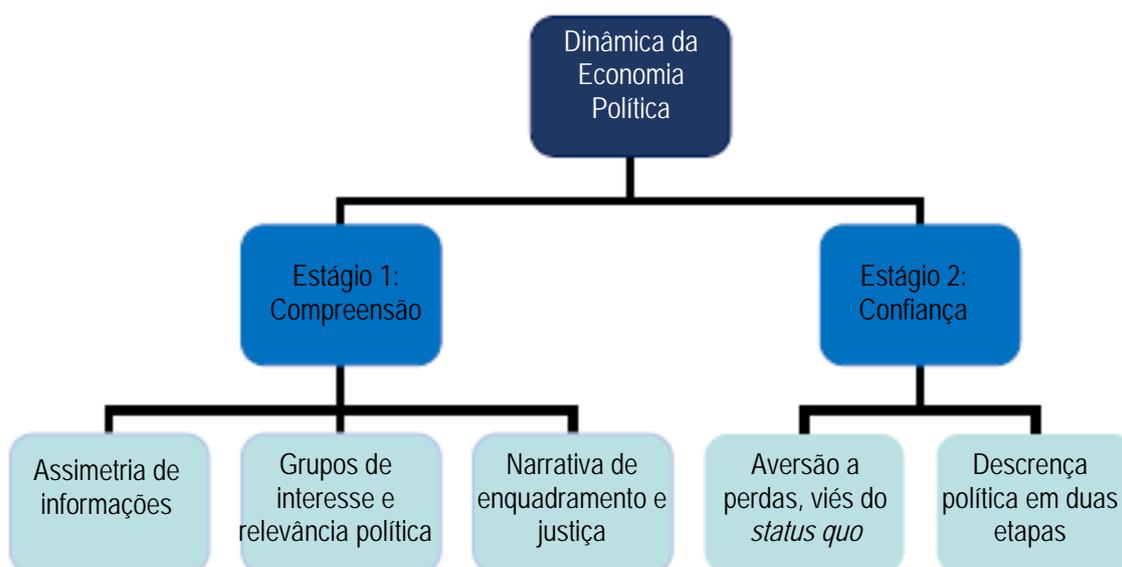
¹²¹ Id em 376 – 377.

¹²² Id em 377 – 378.

¹²³ Consulte *GST-free Food Guide “good news” for consumers*, Press Release of Australian Democrats, 14 June 2000 [14 de junho de 2000] em http://www.democrats.org.au/news/index.htm?press_id=614&display=1 (acessado em 02 de novembro de 2009).

são extraordinariamente difíceis de corrigir¹²⁴. A questão óbvia que surge então é o que determina essas dinâmicas e por que a resistência a um IVA com base ampla é tão predominante, mesmo em países que, como os da Europa e a Austrália, têm fortes administrações fiscais e capacidade de direcionamento à assistência social, apesar de sólidas evidências contrárias à eficácia do uso de alíquotas reduzidas ou isenções para atingir objetivos sociais e de distribuição de renda. Como outras áreas do sistema tributário em que há uma lacuna entre percepções de eficiência e justiça, a resposta está nas restrições políticas às reformas tributárias em geral¹²⁵ e especialmente aos impostos sobre o consumo em geral. No entanto, embora haja uma ampla conscientização dessa realidade¹²⁶ e embora exista uma crescente literatura sobre a economia política de uma tributação impostos de forma mais generalizada – houve, até o momento, pesquisas limitadas sobre a dinâmica da economia política dos impostos sobre o consumo¹²⁷.

Argumenta-se que a dinâmica da economia política da base do imposto sobre o consumo pode ser dividida em duas etapas em sequência, ambas apresentando obstáculos a medidas de ampliação da base e pressionando por um estreitamento da base, como consta a seguir: uma primeira etapa, em que os principais elementos em jogo se relacionam com a compreensão da política tributária proposta; e uma segunda etapa, em que os principais elementos em jogo dizem respeito à confiança na política tributária proposta. A tabela abaixo sintetiza as várias dinâmicas em jogo.



O ponto de partida parece ser a assimetria de informações entre o público em geral, ou seja, eleitores e legisladores. Embora a análise geralmente se baseie no pressuposto de que eleitores e políticos têm acesso às mesmas informações, na realidade, coletar informações extensas sobre cada política é uma tarefa muito morosa aos eleitores, que, assim, devem ser “racionalmente ignorantes”¹²⁸.

¹²⁴ R. de Mooij and M. Keen, n. xx acima, em 35.

¹²⁵ M. Castanheira et al, “On the political economies of tax reforms: survey and empirical assessment” (2012) *International Tax and Public Finance* 19(4), 598-624.

¹²⁶ OECD, n. xx acima. Há menção a isso inclusive na biografia do ex-primeiro-ministro britânico David Cameron, *For the Record* (William Collins, 2019).

¹²⁷ Para uma exceção precoce à introdução do IVA no Japão, consulte N. Hosaka, “The Political Economy of Consumption Tax” (1990) *Japanese Economy* 18(4), 19-47.

¹²⁸ A. Downs, “An economic theory of political action in a democracy (1957) *Journal of Political Economy* 65(2), 135-150.

VI. Conclusão

Afirmou-se que, em um sistema político que é ao mesmo tempo responsivo demais e insuficientemente responsivo, a simplificação tributária real é demasiado limitada e os compromissos políticos podem criar complexidades substanciais¹²⁹. Tudo indica que o projeto da base do IVA certamente é um exemplo paradigmático.

¹²⁹ Consulte D. Shaviro, "Simplifying Assumptions: How Might Politics of Consumption Tax Reform Affect (Impair) the End Product?" (2006) *New York University Law and Economics Working Papers* 53, at 69-70.