



REFORMA FISCAL: DESAFIOS E PROGNÓSTICOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

TAX REFORM: CHALLENGES AND FORECASTS IN THE IMPLEMENTATION OF A VALUE-ADDED TAX (VAT)

MOURA, Rafael Soares Duarte de*
CARACAS, Antônio Marcos Rodrigues**

* Pós-Doutor em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Goiás. Doutor em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Membro do corpo permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Policiais e Tecnologias Inovadoras (PPGCPTI) da Unimontes em parceria com a APM-MG. Membro colaborador do Programa de Pós-Graduação em História da Unimontes (PPGH-Unimontes).

Pró-Reitor Adjunto de Pesquisa (2019 a 2022). Professor efetivo da Universidade Estadual de Montes Claros. Coordenador (2014/2019) e professor (2014/2022) do Curso de Direito da Faculdade Santo Agostinho - Grupo Afya. Membro da Comissão de Estágio e da Comissão Estudos Constitucionais, OAB Seccional MG. Avaliador do BASis (INEP/MEC). Presidente da Comissão de Direito e Inovação, Consultor Geral de Direito Educacional e Membro da Comissão de Direito Constitucional da OAB/MG, 11 Subseção - Montes Claros.

** Advogado. Pós-graduando em Gestão Tributária pela USP|Esalq. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES.

RESUMO: O sistema tributário nacional sempre gerou insatisfações nos mais variados vetores econômicos. A onerosidade e a complexidade, mais do que a carga tributária elevada, constituem fatores que agravam nossa competitividade e captação. Essa estrutura complexa, vez ou outra, ronda as proposições legislativas, sempre na iminência de crises econômicas onde os agentes inseridos na estrutura sofrem não só pelas flutuações dos fatores econômicos, mas com o próprio sistema interno que deveria favorecer o desenvolvimento, contudo acaba por prejudicá-lo. O ambiente político, no momento em que vivemos, parece se inclinar para alguma efetividade prática, com proposições legislativas que objetivam mudar o sistema fiscal nacional. A estrutura

de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) parece ser a resolução que as proposições legislativas encontraram para melhorar o sistema tributário, sendo o objeto de análise deste trabalho o modo como o mesmo opera e os obstáculos de sua implementação no país, juntamente com os instrumentos para tal.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário; reforma; imposto sobre valor agregado.

ABSTRACT: The national tax system has always generated dissatisfaction in the most varied economic vectors, the onerosity and complexity, more than the high tax burden, are factors that aggravate our competitiveness and funding. This complex structure occasionally surrounds the legislative propositions, always on the verge of economic crises where the agents inserted in the structure suffer not only from the fluctuations of economic factors, but with the internal system itself that should favor development, but ends up harming it. The political environment, at the moment in which we live, seems to lean towards some practical effectiveness, with legislative propositions that aim to change the national tax system. The structure of Value Added Tax (VAT) seems to be the resolution that the legislative proposals found to improve the tax system, being the object of analysis of this work the way it operates and the obstacles of its implementation in the country, along with the instruments for such.

KEYWORDS: Tax; remodeling; value added tax.

1 INTRODUÇÃO

As insatisfações econômicas em relação ao sistema tributário brasileiro não são recentes e, muito menos, infundadas. De fato, em uma ampla gama de critérios de avaliação financeira, seja em âmbito nacional ou internacional, ele se destaca pela sua complexidade e onerosidade, não sendo incomum ser pejorativamente referido como o “manicômio fiscal”. As propostas de modificação do sistema tributário vez ou outra rondam as discussões legislativas e, mais do que nunca, parecem próximas de alguma efetividade prática.

Como bem destaca Otto Von Bismarck, a política é a arte do possível e, portanto, o Direito deve ser a arte do real. Assim, é possível analisar apenas aquilo que é pautado por nossos congressistas na atual legislatura, extraindo o que haja de melhor e que concretamente forneça avanços ao extrato social. Nessa senda, é prudente afastar quaisquer expectativas de desoneração tributária, pois sua concretização é altamente improvável e, mesmo que fosse prometida, enfrentaria consideráveis obstáculos em virtude da atual situação financeira precária que o país atravessa.

Contudo, uma reforma só o é de fato quando realiza o ato cujo efeito seja a remodelação da estrutura integrante do objeto, tendo por fim precípua a sua renovação ou melhoramento. Ainda que a desoneração não seja objetivo direito, a simplificação e o aprimoramento podem

sim ocasionar em melhorias substanciais para a saúde financeira nacional, sendo o sopro de sobrevida que necessitam os contribuintes frente ao ímpeto arrecadatório.

De tal forma, o presente estudo tem como objetivo efetuar uma análise das perspectivas e desafios associados à implementação da principal estrutura de reforma em discussão no âmbito fiscal, a saber: o sistema de Valor Agregado ou de Valor Acrescentado (IVA). Na elaboração, foram consultadas uma variedade de fontes, incluindo literatura doutrinária, registros históricos e instrumentos legislativos, baseando-se em uma abordagem metodológica predominantemente bibliográfica e documental. A relevância do tema, por sua vez, se torna patente ao considerar que uma transformação de tal magnitude não impacta apenas na esfera tributária, mas também permeia as esferas da jurisdição comercial, econômica e da política interna e externa, e que a análise possibilita a antecipação de seus efeitos na conjuntura econômica hodierna, particularmente no que concerne aos contribuintes e aos entes federativos.

2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SERVIÇOS E DO SURGIMENTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALOR AGREGADO

É preliminar, antes do devido tratamento do imposto, ressaltar algumas ponderações históricas que apontam nessa estrutura a saída qualitativa e procedimental para o sistema tributário brasileiro. Tais levantamentos são importantes, pois foi nessa construção histórica que se difundiram alguns preceitos básicos em matéria tributária que ainda são ignorados ou mal aplicados pelo ordenamento jurídico pátrio.

É relevante salientar que o Imposto sobre o Valor Agregado é predominantemente empregado na tributação de bens de consumo, embora isso não exclua a sua aplicação ocasional em serviços, mesmo que esta última seja menos comum. Como é cediço, a tributação sobre o consumo não é recente, já notada na tradição romana com a *centésima rerum venalium* cuja alíquota de 1% incidia sobre todas as vendas ocorridas nas cidades com fim de financiar atividades de guerra (Corrêa, 1971).

Ainda que vetusta, tão somente na modernidade a exação sobre o consumo ganhou outros contornos, com o notável arrefecimento dos estudos fiscais que apontavam na renda a base tributável de menor repercussão econômica. Os índices de evasão fiscal cresciam conforme a cadência de políticas tributárias desastrosas causavam baixas de investimentos e falência de indústrias e tudo fazia crer que a reduzida concentração de renda pela alta tributação era o motivo do estreitamento da base tributável, o que levou o ideário estatal tributante a uma mais ampla: o consumo.

Como explicam Lavallo da Silva e Almeida, a justificativa para a tributação do consumo é que:

A criação de riqueza em geral está associada à geração de renda, enquanto o consumo implica destruição de bens. É o consumo que gera utilidade, e não a renda. Segue-se que a tributação sobre a renda, ao contrário da taxa sobre o consumo, introduz um viés contra a acumulação, uma vez que a poupança, proveniente de rendimentos virtualmente já tributados pelo imposto de renda, gera rendimentos também sujeitos à

tributação. Em outras palavras, o imposto sobre a renda implica um nível de taxaço que independe do seu uso e isto não é justo, pois a poupança, ao contrário do consumo, não produz utilidade (Silva; Almeida, 1995, p.25).

Os tributos iniciais que incidiam sobre o consumo não possuíam um processo estruturante elaborado e, à época, quase levaram à total inaplicabilidade e ainda hoje podem levar à flutuação artificial de preços. Esses problemas eram diversos, mas recaiam principalmente: i) na incidência da totalidade da cadeia produtiva; ii) no efeito cascata dos preços, iii) na verticalização fabril e no iv) ineficiente sistema distributivo entre os entes estatais (Derzi, 1999).

O primeiro e o segundo ponto se referem ao que, atualmente, compreendemos como o princípio da não cumulatividade tributária, uma técnica destinada a evitar que múltiplas incidências de tributos modifiquem de maneira indiscriminada o valor de um determinado bem ou serviço ao longo do ciclo de produção ou até mesmo no consumo final (Paulsen, 2018). O terceiro ponto, por sua vez, é uma consequência dos dois primeiros, uma vez que, em situações de incidência em cascata, torna-se mais vantajoso buscar uma integração entre empresas na cadeia produtiva como forma de elisão fiscal. Já o último ponto está associado à ineficácia administrativa intrínseca à cobrança e distribuição dos montantes arrecadados.

Teorias pretéritas tentaram implementar um sistema que sanasse tais distorções e uma das mais famosas pertence ao economista Nicholas Kaldor, que no ano de 1950 propôs:

reunir, em um só tributo, a tripla vantagem da neutralidade econômica, da justiça fiscal e da relação direta entre o contribuinte e o fisco. Ao invés de declarar a sua renda, o cidadão-contribuinte deveria declarar o seu gasto (consumo), incidindo o tributo em função do montante e da composição do gasto de cada um. Ao incidir sobre a despesa final dos consumidores, o imposto seria neutro, tanto do ponto de vista da forma de preços no mercado de produtos, quanto da escolha entre poupança e investimento e trabalho/lazer, nos mercados de fatores (Rezende, 1993, p. 116).

O imposto proposto por Kaldor nunca foi efetivamente aplicado por sua difícil operacionalização de cobrança, passível de fraude ou até mesmo de ingerência. Seu modelo propunha um imposto de lançamento declaratório, tipo de tributo em que o contribuinte presta informações à administração pública e esta, a partir dos fatos declarados, constitui o crédito (Sabbag, 2012). Assim, além do encargo de operacionalizar a constituição do débito, o Fisco deveria se preocupar com a veracidade dos fatos declarados onde não existia uma política ampla de comprovantes fiscais.

A proposição de Kaldor não é de um todo ruim e, como será visto posteriormente, pode ser empregada em modelos atuais, principalmente no que diz respeito às imunidades e/ou isenções, bem como nos regimes diferenciais. Já o fato de não existir repercussão nos preços pela falta de seletividade evita oscilações indevidas no mercado, afinal, não se considera a qualidade do produto, como ocorre hoje com os tributos aduaneiros, bastando declaração do montante gasto e havendo equidade fiscal pela progressividade sobre o valor do consumo: quem consome mais (quantitativa e qualitativamente), paga mais.

Nessa evolução, desde a Primeira Guerra, a França tentava implementar uma estrutura que não onerasse a base e gerasse boa arrecadação, chegando, em 1954, ao modelo embrionário do IVA, o *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) ou imposto sobre valor acrescentado. A França, mais do que outras nações industrializadas, percebeu os benefícios desse sistema e toda a sua carga estrutural e principiológica, não demorando para se espalhar por outros países, sendo introduzido até mesmo no Brasil com a Reforma Constitucional n. 18/1965, mas não perdurando por muito tempo (Baleeiro, 2013).

A aceitação do imposto sobre valor agregado em outras nações ocorreu de forma rápida, principalmente após harmonização econômica da Comunidade Europeia que adotou:

o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 1º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; o Luxemburgo e a Bélgica em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina) sendo recentemente introduzido no Paraguai, em 1972, para futura harmonização no Mercosul (Juano *apud* Derzi, 1999, p. 63).

Como visto, o IVA, em sua forma mais pura, incorpora uma série de princípios que têm o potencial de conferir benefícios substanciais ao sistema tributário brasileiro, especialmente no que concerne à tributação de bens de consumo e serviços. Esses benefícios abarcam: a mitigação da cumulatividade tributária, embora esta seja estritamente vedada pelo arcabouço legal, ainda persiste na prática; a simplificação da tributação ao longo da cadeia produtiva; e a promoção de uma maior integração econômica, contrapondo-se ao atual sistema ineficaz e que é exclusivamente encontrado no contexto brasileiro.

3 DAS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE VALOR AGREGADO

Entre os requisitos conceituais do IVA, o que já vem em mente em sua própria menção é a questão da definição de valor agregado que é aquele:

definido como o resultado da diferença entre o valor dos bens e serviços vendidos pela empresa, quaisquer que sejam, e o valor dos bens e serviços comprados pela empresa junto a outras empresas. Significa assim, o acréscimo de valor que a empresa incorpora ao bem na cadeia produtiva (Montoro Filho, 1992, p. 27).

Ou seja, o valor agregado é resultado da dedução, no valor final, dos custos de insumos e serviços incidentes utilizados durante a cadeia produtiva por determinado *player*. De tal forma, o valor agregado é aquele acrescentado pelo trato específico que um indivíduo da teia produtiva dá ao bem ou serviço, introduzindo suas próprias especificidades e valorações que os distinguem da etapa anterior. Seria, *verbi gratia*, o preço final de uma representação advocatícia

com posteriores deduções relativas aos custos de materiais técnicos, custas processuais, pessoal engajado na representação e assim por diante.

É possível elencar cinco aspectos como principais características do IVA: 1) é um imposto abrangente sobre consumo e serviços; 2) o ônus econômico é indireto; 3) sua incidência se dá no destino; 4) é plurifásico; 5) não cumulativo (Derzi, 1999).

A primeira característica digna de nota é a sua ampla base de incidência, que abrange tanto o consumo quanto os serviços, não havendo distinções significativas de alíquotas com base na natureza do bem ou serviço em questão. Quanto à segunda característica, independentemente das diferentes formas de aplicação, o Imposto sobre o Valor Agregado sempre assume a natureza de um imposto indireto. Isso significa que os encargos decorrentes dos tributos são efetivamente percebidos pelo contribuinte de fato, em oposição ao contribuinte de direito, ou seja, aquele indicado pela lei como responsável pelo tributo. Essa carga tributária é incorporada no valor final do produto ou serviço, refletindo os custos incorridos pelo produtor ao longo da cadeia de produção (Paulsen, 2018).

A tributação indireta é a tentativa do ente tributante de alcançar, em uma ou mais fases da cadeia, a capacidade contributiva concreta do sujeito passivo no momento do consumo, a renda efetivamente atingida no momento da incidência do fato gerador da obrigação. Mas cabe certa advertência sobre essa tentativa, afinal, ela é meramente financeira e não jurídica, incidindo contra o contribuinte de direito em repercussões tributárias independentemente do contribuinte de fato (Schoueri, 2011).

O terceiro ponto é bem importante e merece uma atenção especial, principalmente no caso do Brasil. Como exaustivamente dito, o IVA é um imposto amplamente empregado pelos mais variados países do mundo, incluindo boa parcela daqueles integrantes do Mercosul. Assim, a incidência no destino, mais do que mera praticidade administrativa, é instrumento de harmonização e integração internacional que pode vir a favorecer imensamente o bloco sul-americano. Quando um tributo incide na origem e não no destino, o ente tributante de origem sempre será favorecido em detrimento do de destino, não ocorrendo grandes benefícios na importação, o que acarreta diminuição de exportações no país onde se tributa a origem. É costumeira tentativa de diminuição desse problema com a incorporação de isenções nas exportações e penalidades pecuniárias nas importações, mas que no fim são pouco práticas.

Como esclarece Misabel Abreu Machado Derzi, ao instituir no Brasil o:

ICMS, a Constituição brasileira, infelizmente, adotou princípio distinto, pois determinou o estorno de tais créditos, quebrando-se o princípio da não-cumulatividade; assim sendo, nas operações intracomunitárias, saindo o produto ou serviço sem imposto do Estado de origem, submete-se à tributação exclusiva no Estado do destino ou do consumo, técnica própria para mercados que ainda não estão perfeitamente integrados (Derzi, 1999, p. 64).

Ou seja, se valendo da tributação no destino, o país de origem se torna mais atrativo no que tange às importações e os seus contribuintes não são extremamente taxados, além do país

de destino conseguir arrecadar dos contribuintes que fizeram essa translação internacional de mercadorias ou serviços. Em suma:

as operações intracomunitárias (assim chamadas aquelas que se dão entre países que integram a Unidade Europeia) ou ainda as de exportação para terceiros países são livres do imposto e mesmo de seus resíduos, por meio da manutenção integral dos créditos que oneraram as operações ou prestações de serviços anteriores (Derzi, 1999, p. 64).

O quarto aspecto do IVA trata a cadeia plurifásica do imposto. Nesse sentido, um imposto dito plurifásico é aquele que impera em várias fases, etapas ou operações, até chegar ao contribuinte de fato: o consumidor final. Dentro da tributação plurifásica, pode existir o modelo cumulativo e não cumulativo e tal questão se liga muito com o ponto 5 e os métodos de coleta de IVA em cadeia. Para as devidas considerações, podemos nos valer do seguinte esquema:

Estágio de Produção	Inexistência de Imposto	Imposto Sobre Vendas no Varejo (Retail sales tax)	Método de Subtração (IVA) (subtraction Method (VAT))	Método de Crédito (IVA) (Credit-invoice Method VAT)
Fazendeiro	R\$ 300	R\$ 300 (0)	R\$ 330 (30)	R\$ 300 (30)
Moleiro	R\$ 700	R\$ 700 (0)	R\$ 770 (40)	R\$ 770 (70-30)
Padeiro	R\$ 1.000	R\$ 1.100 (100)	R\$ 1.100 (30)	R\$ 1.100 (100-70)
Total Impostos	R\$ 0	R\$ 100	R\$ 100	R\$ 100

A tabela demonstra a produção de um determinado bem que passa por três estágios, desde a compra da matéria prima até sua finalização. As várias colunas fazem o tabelamento e a forma de arrecadação, desde a inexistência do imposto até os diferentes métodos de coleta em IVA com uma alíquota a dez por cento.

A segunda coluna demonstra uma total desoneração dos valores, não ocorrendo nenhuma repercussão econômica ou variação de preços, pois não há incidências de tributo. O fazendeiro produz o trigo que é vendido ao moleiro, que posteriormente é vendido ao padeiro que o integra em seu produto e vende aos consumidores finais com base meramente no valor de mercado.

Já na terceira coluna é demonstrada uma incidência no método de coleta conhecido por *retail sales tax* (RST), imposto em IVA que incide sobre vendas no varejo e que é muito utilizado no sistema tributário norte-americano. O que ocorre nesse modelo é que a repercussão econômica é direta no consumidor final, não havendo nenhuma incidência durante a cadeia de produção. Como bem demonstra o exemplo, o único tributo cobrado se deu na última fase, vendido do comerciante para o consumidor final.

Esse método é questionável por uma série de fatores. Primeiramente, como a tributação só se dá no último estágio da cadeia produtiva, se em algum momento dela, por caso fortuito ou força maior, ou sonegação, ou até mesmo se o consumidor for isento, não haverá valor

arrecadado e se perdeu toda uma série de fatos geradores legítimos de arrecadação. Segundo, na inexistência de uma distinção clara de consumidor final e fornecedor, ainda que possibilite compensação posterior, já se perderam todos os princípios basilares desse título de coleta, se ocorrer tributação em um momento errado, cumulando o valor final e repercutindo mais do que deveria no consumidor final em decorrência do limbo terminológico (Rosenberg; Toder, 2010).

A quarta coluna, por sua vez, retrata o sistema de coleta por subtração (BTT), utilizado comumente no Japão e que opera da seguinte maneira: o fazendeiro fará coleta de 10% do imposto sobre o valor de sua produção, cobrando, nesse processo, R\$330 do moleiro. Esse último, com seu serviço, agrega o valor do insumo em R\$400 e recolhe, sobre esse valor, os 10%. Ao se fazer o somatório final com o valor do insumo adquirido do fazendeiro mais os impostos cobrados por ele, resultando na monta final de R\$ 770 = $[\{300 + (300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\}]$. Ao chegar no padeiro, será adquirido do moleiro a R\$770, ocorrendo implementação de mais R\$300 com seu trabalho, recolhendo R\$30 com a alíquota de 10%. Para considerar o valor final repassado ao consumidor, será levado em conta: o valor final do produto, os valores bases dos insumos adquiridos das duas cadeias anteriores com os impostos, o valor pago em tributos pelo padeiro, subtraindo o valor bruto dos insumos adquiridos (sem imposto), consubstanciando-se no valor recolhido ao fisco de R\$ 100 e o montante final de R\$ 1.100 = $[\{300 + ((1000-700)*0,1)\} + \{300+(300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\}]$.

A quinta coluna, por fim, funciona de forma semelhante à quarta quanto à estrutura, mas nesse caso tratamos do *Credit-invoice Method VAT* ou (GTS), crédito do tipo fatura que é o mais comum, muito utilizado por países da Europa, além da Austrália, Nova Zelândia, Canadá e muitos outros. É feito por uma cadeia de abatimento com base em faturas ou notas fiscais, o que é muito útil para evitar sonegação, já que o próximo ente da cadeia deve exigir essas notas do anterior para que ele próprio possa abater seus débitos, o que gera uma fiscalização descentralizada por toda fase produtiva.

Nesse modelo de coleta, o fazendeiro recolhe os 10% sobre sua produção de R\$ 300 e repassa a nota fiscal ao moleiro que agrega o valor do seu trabalho ao custo do insumo adquirido do fazendeiro e faz o cálculo do imposto sobre esse valor fechado, abatendo, ao final, o valor da nota fiscal repassada pelo fazendeiro. De tal forma, nas duas fases foram recolhidos R\$ 70 de imposto e o valor do produto ficou em R\$ 770 = $[\{300 + (300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\}]$ para o padeiro e R\$ 740 = $[\{300 + (300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\} - 30]$ para o moleiro que abateu o crédito de R \$30 que tinha do fazendeiro na etapa anterior.

No último estágio, o padeiro adquire a mercadoria do moleiro pelo preço de R\$770 e agrega seu próprio trabalho ao valor da mercadoria base (sem impostos) que soma R\$1.000, valor sobre o qual incidirá a alíquota de 10%. No fim dessa fase, o valor arrecadado a título de impostos será de R\$ 100 e o valor final do produto repassado ao consumidor será de R\$1.100 = $[\{300 + ((1000-700)*0,1)\} + \{300+(300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\}]$; enquanto isso, a quantia efetivamente sentida pelo padeiro será de apenas R\$ 1.030 $[\{300 + ((1000-700)*0,1)\} + \{300+(300*0,1)\} + \{400+(400*0,1)\} - 70]$, pois retinha o crédito de R \$70 das cadeias passadas.

O grande benefício do BBT e GTS, coleta por subtração e crédito, diferentemente do que ocorre no *retail sales tax* (RTS), é a incidência melhorada pelo fator de arrecadação paulatino. Ao invés de onerar com o imposto somente a última etapa da cadeia, eles trabalham com esse sistema de abatimento proporcional e que gera valores tributáveis a cada nova operação até chegar ao consumidor final. Se algum empecilho ocorrer no meio do caminho não haverá perda total de receita.

Como fora dito antes, a fiscalização descentralizada pelos próprios entes através das notas fiscais também é efetiva, pois é pouco provável que, ao visar o interesse próprio, o comerciante deixará de exigir os comprovantes que, além de desonerar sua própria carga, também serão exigidos pelo futuro comprador de seu produto ou serviço.

Complementando as ponderações sobre os métodos de coleta, Eric Toder e Joseph Rosenberg apontam que:

O IVA da fatura de crédito tem duas vantagens sobre o IVA do método de subtração. Em primeiro lugar, o acompanhamento das notas fiscais facilita a isenção do valor das vendas dos selecionados bens de consumo e serviços por vendas finais de classificação zero; em contraste, é mais difícil recuperar imposto pago em fases anteriores sob um método de subtração de IVA porque não há registro de impostos pagos em fases anteriores da produção. Isso torna mais fácil isentar certos bens e serviços vistos como necessidades fiscais e para isentar as exportações. Segundo, sob o IVA na fatura de crédito, é mais difícil conceder incentivos fiscais aos produtores selecionados; [...] a isenção de um produtor intermediário poderia aumentar a carga tributária total. Nesse contraste, os produtores intermediários normalmente se beneficiam de isenções sob uma subtração imposto de método, a menos que existam mecanismos (complexos) em vigor para negar deduções para compras de bens intermediários que não pagam IVA (Rosenberg; Toder, 2010, p. 5)¹. Tradução nossa.

Como pode ser visto, com exceção do RTS que demonstra certa ineficiência de captação e simplificação do sistema tributário, o BBT e o GTS cumprem papel significativo a depender do tipo de estrutura fiscal que mais se enquadra ao modelo vigente no país. O Brasil sempre trabalhou com uma organização tributária complexa e vários pormenores que dificultam uma aplicabilidade homogênea da legislação na amplitude da base tributável. De tal forma, a dificuldade de se enquadrar em uma estrutura pré-estabelecida e engessada pode culminar em algumas aberrações interpretativas, não incomuns no arcabouço jurídico brasileiro. Assim, observar a aplicabilidade do IVA em diferentes sistemas pode elucidar a melhor forma de aplicação.

¹ *The credit-invoice VAT has two advantages over the subtraction-method VAT. First, the trail of tax invoices makes it easier to exempt the value of sales of selected consumer goods and services by zero-rating final sales; in contrast, it is more difficult to recover tax paid at earlier stages under a subtraction method VAT because there is no record of taxes paid at earlier stages of production. This makes it easier to exempt certain goods and services viewed as necessities from tax and to exempt exports. Second, under the credit-invoice VAT, it is harder to provide tax breaks to selected producers; [...] exemption of an intermediate producer could raise the total tax burden. In contrast, intermediate producers typically benefit from exemptions under a subtraction-method tax, unless there are (complex) mechanisms in place to deny deductions for purchases of intermediate goods that did not pay VAT (Rosenberg; Toder, 2010, p. 5).*

4 REPERCUSSÕES DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO EM OUTROS PAÍSES

Durante as explanações anteriores sobre o IVA, muito se falou da aceitação pela comunidade Europeia e sua notável harmonização enquanto bloco de integração econômica. A UE-28 aplica um dos modelos mais clássicos e principiológicos tributários do imposto sobre valores agregados e já existe uma tendência nos países a esse método. Por tal motivo, não nos atentamos à sua repercussão, claramente competente, pois é relativamente distante dos padrões do Brasil tanto econômicos quanto estruturais, já que muitos de seus países-membros são unitários e não federados.

De forma sucinta e como método de análise, tomaremos dois países que se equiparam ao Brasil em aspectos chave de comparação, Moçambique e Canadá, sendo o primeiro por sua economia agrária e emergente e o segundo em decorrência de sua ampla experiência com o imposto em um Estado federado.

O IVA fora introduzido em Moçambique no ano de 1999, recebendo maiores alterações legislativas na Constituição da República de Moçambique de 2004 e se encontra vigente desde então com poucas alterações. O imposto sobre valor agregado veio para substituir outros cumulativos que rondavam a economia do país e elevavam a informalidade, bem como o valor dos bens pela pouca neutralidade (Palma, 2015).

As características essenciais do IVA do país são semelhantes aos encontrados na União Europeia, tendo como características o ônus indireto, a base ampla de bens e serviços, a forma plurifásica não cumulativa e a alíquota única. Seu método de coleta é o BBT, se dá com subtração, ocorrendo o fato gerador em cada etapa produtiva da cadeia que acarrete em valorização do produto base (Palma, 2015).

A maior diferença do IVA dito puro para o sistema empregado em Moçambique é, por certo, os regimes diferenciais. Apesar de o imposto deter essa taxa única para toda a cadeia, existe uma série de situações onde ocorrem concessões de benefícios fiscais para, por exemplo, pequenos contribuintes, serviços e bens destinados ao primeiro setor produtivo (de maior expressão no país), capazes de maior lobismo legislativo.

As diferenças para com o sistema mais habitual da UE não é reprovável considerando a situação fática do país e pode servir de inspiração para o Brasil. Logicamente, o setor produtivo brasileiro é melhor desenvolvido se comparado ao moçambicano, mas inferior se comparado aos mais industrializados da EU. Os dois países, Brasil e Moçambique, em vias de desenvolvimento, não possuem um padrão de vida populacional tão elevado quanto os da União Europeia.

Essas questões geram quase que uma obrigatoriedade no que tange à criação de regimes diferenciados de pagamento para que os mais pobres e os setores menos abastados não sintam o peso da tributação mais abrangente sobre o consumo. Os regimes diferenciais não são necessariamente o problema, mas, por vezes, sua forma de aplicação eleva a alíquota geral e unificada do tributo, devendo ser bem pensada.

Uma das maiores questões de adoção de IVA no Brasil se liga à nossa distribuição de competência entre os mais variados entes da Federação. Segundo a repartição de competência

que dá a Constituição Federal, seríamos mais de cinco mil entes com poder tributante ativo em um sistema nada integrado, muito pelo contrário, poderia ser tido até como concorrente. Avaliar diretamente os modelos aplicados nos países unitários não acrescenta em profundidade o caminho que deveríamos tomar nessa tributação de base ampla.

Tendo essa questão como premissa, o sistema nacional canadense pode nos ensinar algumas questões quanto à empregabilidade do imposto acrescentado em um modelo federativo de Estado. O que se nota no território analisado é o emprego de um “IVA Dual”, proposta que foi trazida para o Brasil através do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), onde haveria um IVA meramente federal, *Goods and Services Tax* (GST), e outro IVA federal + IVA estadual, *Harmonized Sales Tax* (HST), ocorrendo vinculação voluntária dos Estados membros a um ou outro sistema (Bird; Gendrom, 2010).

As províncias canadenses subdividiram-se entre aqueles que utilizam meramente o IVA Federal com algum outro tributo aos moldes do *retail sales tax*, enquanto outras aderiram ao implemento tanto do IVA federal quanto o IVA estadual ou provincial. No caso de somente IVA federal, existe uma administração restritiva da União, mas com o reparte da alíquota entre os dois entes, União e província. Já o IVA HST, a competência é concorrente e cada ente administra seu imposto com alíquotas e parâmetros pré-estabelecidos (Bird; Gendron, 2010).

Para sustentar o período de transição dos impostos pretéritos para os novos, o Canadá implementou um programa de equalização por transferência para o efetivo processo de harmonização do imposto em seu território, ou fez concessões de montas de recursos às províncias que só optaram pelo GST, ou ainda diminuindo a alíquota devida à União para beneficiar as províncias que aderiram ao HST (Bird; Gendron, 2010).

Como será visto posteriormente, o Brasil aparentemente se encaminha para ocorrência do IVA HST com a junção do IBS e CBS, ainda que não completamente harmonizados em questão de procedimento disruptivo e captação. É notável certa preocupação quanto a essa falta de homogeneidade, pois, ainda que seja funcional o modelo canadense, como bem adverte Richard Bird e Michael Smart, “ninguém em sã consciência teria o projetado do zero”² (2012, p.1, tradução nossa), o mesmo se aplicando ao atual sistema do Brasil e que vai na contramão do canadense, onde a falta de consciência e trato legislativo nos levou ao manicômio fiscal.

5 DIFICULDADES DA IMPLEMENTAÇÃO DO IVA NO BRASIL

Não é difícil encontrar quem desaprove o IVA por defender que no Brasil já exista um imposto sobre valor agregado na esfera de bens e serviços (ICMS), mas que em concreto é um apontamento infundado. A lógica de que alguns poucos requisitos vigentes configurariam um tributo acrescentado em sua integralidade é pouco sustentável, afinal, ainda que existam alguns pontos que se coadunam, não há aqueles principais que vão de encontro com o que a doutrina majoritária apresenta.

² *Canadians developed and implemented a sales tax system that no one in their right mind would have designed from scratch* (Bird; Smart, 2012, p.1)

O primeiro apontamento lógico que corrobora essa afirmação está na nossa estrutura e base de tributação. O IVA é um imposto amplo sobre bens e serviços, ou seja, haverá incidência e variação de alíquota a depender do sistema de coleta e do valor agregado na fase da cadeia, mas não variação do imposto a depender do bem ou serviço. No Brasil, em decorrência da nossa repartição federativa de competência, existe um imposto sobre bens e serviços para cada ente, ICMS para os Estados, IPI para a União e ISS para os municípios, conhecido modelo “*tax to tax*” ou imposto contra imposto.

Nesse liame, o primeiro entrave à implementação do IVA, como já dito em outras oportunidades, são os próprios entes federados. Não são recentes as tentativas de mudança do sistema tributário nacional, mas sempre sofrem essas proposições por pressão dos Estados e Municípios que acreditam seriamente na perda de receita em qualquer mudança proposta. A preocupação é legítima, já que esses entes geralmente temem pela carência de recursos e qualquer proposição que possa ameaçar a já frágil situação é rechaçada de antemão.

Para além dos entraves políticos é questionável se a mudança para o IVA abrangente, sobre os impostos conferidos aos Estados/DF e Municípios, fere, juridicamente, o pacto federativo previsto no art. 1º da Constituição Federal de 1988, tal qual sua elevação à condição de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CRFB/88).

Paulo Bonavides ensina que existem dois preceitos fundamentais de qualquer federação: o da participação e o da autonomia. O primeiro estabelece que os Estados-membros serão ativos no processo de estruturação político-jurídico, que faça referência à toda organização federal. O segundo, por sua vez, finda na livre iniciativa de constituição de uma ordem própria em seu território, estabelecer suas funções e organizar seus elementos da forma como queiram, desde que observados os princípios básicos da Constituição Federal (Bonavides, 2000).

Assim, os entes detêm legitimidade ativa para integrar a discussão que vise estabelecer um ponto comum na unidade política, principalmente no que diz respeito à sua autonomia constitucional tributante. A divisão que a Constituição fez tem base na descentralização de recursos e no fortalecimento nacional como medida para diminuir as desigualdades regionais (arts. 3º e 43 da CRFB/88), principalmente após períodos tão centralizadores que vivenciamos antes da redemocratização.

Nesse sentido, existe na estrutura financeira brasileira o chamado federalismo fiscal, um conjunto de destinações constitucionais, tanto administrativas quanto legais, com fim de prover os entes federados da melhor forma possível. Nesse sentido, não é um conjunto estático, ele é orientável conforme as melhores medidas de captação de recursos, não sendo necessariamente fundado na descentralização de competência tributária e sim na integração nacional na busca do financiamento conjunto, o que não ocorre na atual conjuntura com as notáveis guerras fiscais.

O IVA nacional pode melhorar a captação de recursos e efetivar os repasses do rateio proporcional aos entes da federação, diminuindo até mesmo a competição de isenções fiscais na atração de recursos que acabam gerando um esvaziamento do erário e uma política combativa dos Estados-membros. Não é necessariamente a dificuldade jurídica que impede a implementação

do IVA nacional, mas sim os entraves políticos e econômicos que o lobby, não só dos entes federados, mas também de grupos interessados, colocam.

Outro ponto de dificuldade a ser citado repousa no valor da alíquota do IVA. Os impostos incidentes sobre consumo e serviços, hoje, operam de forma autônoma. O imposto sobre serviços de qualquer natureza, por exemplo, possui uma alíquota máxima de 5% (art. 8, II, LC 116/2003) e a depender do produto. No caso do ICMS ou IPI, a alíquota pode atingir patamares de 35%. A junção desses tributos em um único já implica uma taxa elevada. Assim sendo, a necessidade de estabelecer uma alíquota geral condizente é requisito imprescindível, pois até que os benefícios de simplificação e unificação apareçam, haverá descontentamento dos setores inicialmente prejudicados, principalmente no que tange ao de serviços, o que coloca em risco a homogeneidade de cobrança sem maiores regimes diferenciais e benesses indistintas para um ou outro.

Durante a implementação do IVA, será necessário que ocorra um período de transição entre os tributos antigos e o novo sobre valor agregado, não podendo ocorrer uma mudança brusca em decorrência dos negócios jurídicos de longo prazo, sendo necessária uma mudança gradativa, até mesmo lenta. A Administração Pública precisa se ater às incidências de um ou de outro para que não ocorra maior oneração sentida pelos contribuintes, de forma a invalidar a mudança e a cada porcentagem que um aumenta, outro deve reduzir até chegar à alíquota equânime.

A mudança da tributação no destino em detrimento da origem também acarretará certo descontentamento pela atual conjuntura do nosso sistema tributário. A tributação na origem faz com que os Estados que possuam maior volume de indústrias em seu território arrecadem mais do que aqueles que são simplesmente destino de produção, o que se inverterá durante a transição, mas que em longo prazo se tornará benefício pela diminuição de isenções com fim da concorrência na atração de empresas para o território dos Estados, bem como pela nova conjuntura da administração comercial no território que se dará pela facilidade de circulação de mercadoria, e não pelo montante de isenções fiscais concedidos. Assim, os territórios que costumam ter um volume maior de indústrias tendem a ter ainda mais, arrecadando com a geração de emprego, ao mesmo tempo em que os Estados de destino de produção acabam por arrecadar com a tributação no destino.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por constar em praticamente todas as propostas legislativas de destaque no cenário reformista nacional e após toda sua análise, o sistema de valor agregado ou de valor acrescentado (IVA) é tido como a principal estrutura fiscal aqui destacada e, de modo geral, são notáveis os benefícios estruturais de unificação e simplificação que traria ao ordenamento e, futuramente, ao contribuinte.

Tal fato decorre da natureza intrínseca do IVA, que se configura como um tributo resultante da dedução dos custos relacionados aos insumos e serviços incorridos ao longo

da cadeia produtiva. Essa diferenciação reside, essencialmente, no propósito subjacente de simplificação e unificação do regime tributário, o que, mesmo que de forma indireta, culmina na mitigação do ônus burocrático.

A primeira característica relevante desta mudança é, claro, sua ampla base de incidência que abarca tanto o consumo quanto os serviços. Em segundo plano, o IVA é sempre caracterizado como um imposto indireto, o que significa que os encargos tributários agregados são efetivamente suportados pelo contribuinte, que o experimenta de forma gradual por meio da redução dos valores finais dos produtos, possibilitada pela compensação de créditos concedidos aos comerciantes durante toda a cadeia produtiva.

Além disso, a consolidação e a aplicação uniforme geograficamente delineadas objetivam, proativamente, mitigar conflitos tributários, estratificações fiscais e acordos celebrados com entidades federativas que, em teoria, poderiam ocasionar disparidades competitivas nos preços, em virtude da imposição de uma carga tributária reduzida a certos agentes em detrimento de outros, culminando, desse modo, em distorções substanciais no panorama do mercado.

A ausência de extensos regimes diferenciais também apresenta vantagens, uma vez que a redução subsequente das alíquotas e a isenção de setores específicos tendem a gerar variações indesejáveis. A introdução do princípio de neutralidade no Imposto sobre o Valor Agregado culmina em uma tributação uniforme que se aplica a todos os participantes da atividade econômica. Nesse contexto, a tributação deixa de exercer uma influência predominante na determinação dos preços de produtos e serviços, fomentando, assim, um ambiente de concorrência mais equitativo. Essa questão, todavia, tende a ser mitigada pelo lobismo de determinados setores econômicos junto aos agentes políticos.

O modelo baseia-se essencialmente na emissão de notas fiscais com consumidor destacado, o que, por sua vez, permite a possibilidade de abatimento. Contudo, esses abatimentos não ocorrem de forma imediata no momento da aquisição, mas são concebidos como uma opção de restituição, assemelhando-se a uma modalidade de *cashback*. Esse mecanismo, por exemplo, poderia ser aplicado para beneficiar famílias de baixa renda na aquisição de produtos essenciais, como os itens da cesta básica e medicamentos, bem como em relação aos serviços. As isenções e reduções tributárias, nesse contexto, seriam implementadas sob a forma de “estornos”, e não de maneira direta no momento da transação de compra e poderiam variar conforme maior ou menor estabilidade financeira do Estado.

O sistema de notas fiscais, em sua configuração essencial, ademais, facilita consideravelmente o processo de fiscalização. Isso ocorre porque estimula os próprios contribuintes que buscam restituir o imposto a monitorar a emissão de notas fiscais por parte dos vendedores. Essa autorregulação do sistema resulta em uma significativa redução das oportunidades para a prática de fraudes e simplifica consideravelmente as tarefas de supervisão tributária desempenhadas pela Administração Pública.

Os principais entraves à adoção do modelo de valor agregado residem essencialmente no domínio político, destacando-se especialmente as questões relacionadas à complexidade

legislativa e à competição entre as entidades federativas, que manifestam receio quanto à diminuição de suas receitas e à perda de influência política no cenário legislativo. Qualquer proposta que preserve o *status quo*, com uma pluralidade de entidades tributantes ativas, não satisfaz adequadamente o objetivo central das reformas tributárias, uma vez que tende a perpetuar a complexidade do sistema tributante.

Com base no exposto, é imperativo inferir que a cautela deve preceder qualquer empreendimento de reforma tributária, desde que efetivamente aspire à edificação de um sistema tributário que seja congruente, benéfico e que atenda às demandas econômicas, populares e estatais. Em resumo, a estrutura proposta pelo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), apesar dos diversos desafios inerentes à sua implementação, representa uma perspectiva presumida de futura harmonização com distintos blocos econômicos, tais como o Mercosul, o Nafta e a União Europeia, bem como a criação de um sistema doméstico mais coeso e congruente. Tal empreitada pode potencialmente culminar em um cenário de maior equidade, maturidade e sensatez em nosso complexo sistema tributário, desde que devidamente aplicada.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Darzi 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BIRD, Richard Miller; SMART, Michael. **VAT in a federal system: lessons from Canada**. Public Budgeting & Finance, 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/256028182_VAT_in_a_Federal_System_Lessons_from_Canada. Acessado em 12/12/2020.

BIRD, Richard Miller; GENDRON, Pierre-Pascal. **Sales taxation in Canada: the GST-HST-QST-RST 'system'**. Revision of paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues, Washington, D.C, 2009, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1413333>. Acessado em 12/12/210.

BISMARCK, Otto Von. **Die kunst des möglichen**. Husum Druck und Verlagsgesellschaft: 1981.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, 1966.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda, 1977.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição PEC 110 de 09 de julho de 2019.** Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>. Acesso em: 14/12/2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição PEC 45 de 03 de abril de 2019.** Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01a6wg0h92k0ov1hgxyzbbxo7ay578679.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 14/12/2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 3.887 de 21 de julho de 2020.** Institui a contribuição social sobre operações com bens e serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em 14/12/2020.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. São Paulo: **Revista Da Faculdade De Direito**, v. 66, 97-104, 1971. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66622>. Acesso em: 10/12/2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

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

PALMA, Clotilde Celorico. O sistema de IVA em Moçambique: adoção e características gerais. Fortaleza: **NOMOS Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v.35, v.1, p.377-393, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PELLEGRINI, Josué. **Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional** - Nota Técnica n. 38. Instituto Fiscal Independente, 2019. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em: 09/12/2020.

REZENDE, Fernando. A moderna tributação do consumo. São Paulo: **Revista Estudos Econômicos**, v. 23, p. 111-148, 1993.

ROSENBERG, Joseph. **The Distributional Burden of Federal Excise Taxes**. Washington, DC: Urban-Brookings Tax Policy Center, 2015. Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/2000365-the-distributional-burden-of-federal-excise-taxes.pdf>. Acesso em: 09/12/2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Roberto Lavallo da; ALMEIDA, Fernando Galvão de. A tributação sobre o consumo no Brasil. **Revista Conjuntura Econômica**, v. 49, n. 4 (1995). Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/51476>. Acesso em: 09/12/2020.

TODER, Eric; ROSENBERG, Joseph. **Effects of imposing a value-added tax to replace payroll taxes or corporate taxes**. Washington, DC: Urban-Brookings Tax Policy Center, 2010. Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/publications/effects-imposing-value-added-tax-replace-payroll-taxes-or-corporate-taxes> Acesso em: 09/12/2020.