

O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) como a melhor solução para as questões fiscais no Brasil:

Um imposto neutro e não cumulativo

Ana Carolina Soares Teixeira¹

Resumo:

O presente artigo possui como objetivo analisar os benefícios a serem gerados pela implementação do Imposto sobre Valor Agregado sobre os sistemas tributários em geral além de demonstrar como o IVA, atualmente, vem a ser o melhor modelo de imposto sobre o consumo a ser aplicado em países como o Brasil, que buscam melhorar a sua arrecadação, reduzindo custos administrativos e a incidência de fraudes ao Fisco. Também será apresentado o cenário brasileiro de Guerra Fiscal, de cumulatividade de tributos e como o IVA pode ser a solução para tais demandas.

Palavras Chave: Imposto Sobre o Valor Agregado, IVA, Sistema Tributário Brasileiro

Introdução

A ideia do Imposto sobre valor agregado nasceu na França na década de 30 visando evitar que a cobrança de impostos nas diferentes etapas do processo de produção e da comercialização de produtos, se acumulasse, criando uma espécie de efeito cascata. No entanto, apenas no ano de 1954, foi efetivamente instituído como *'taxe sur la valeur ajoutée'*.²

Nesse sentido, o conceito do IVA se alastrou por toda a Europa e pela América. A ideia de um único tributo que abarcasse toda a cadeia produtiva, reduzindo custos, facilitando a fiscalização e a arrecadação parecia, no meio do século, uma ideia

¹ Aluna do curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Uberlândia

² *taxe sur la valeur ajoutée* - taxa sobre o valor agregado - DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro, Belo Horizonte: Del Rey, 1999

muito atrativa a países que buscavam, além de estimular a industrialização, que o Estado aproveitasse o melhor da sua maior fonte de renda: arrecadação sobre o comércio.

O imposto sobre valor agregado passou a ser uma “doutrina” disseminada em todo o mundo. Na teoria, por meio do IVA, o Estado passa a tributar de forma simplificada as relações de consumo, desde a fase de produção até a comercialização final das mercadorias.

Atualmente, o IVA demonstra ser a alternativa mais viável a países, como o Brasil, que necessitam aumentar sua arrecadação reduzindo custos com fiscalização. Assim, o presente artigo disponibiliza-se justamente em apresentar os pontos positivos de um imposto único para o Brasil.

Atrelado a isso, apresentando a Guerra Fiscal que atualmente assola a economia brasileira, esse trabalho buscará mostrar que o Imposto Sobre o Valor Adquirido é o melhor meio, em caso de uma futura reforma tributária, tão necessária para alterar a atual crise fiscal enfrentada, principalmente, pelo poder judiciário brasileiro.

São inúmeros os benefícios que um sistema de tributação simplificado trazem a economia e a administração pública. Para além, o sistema judiciário atualmente encontra-se extremamente inflado com questões relacionadas ao Fisco, sendo que as lides tributárias, hoje, configuram a maioria dos temas suspensos pelo Supremo que aguardam decisão de repercussão geral.

Por fim, será feita uma sucinta explanação a respeito das bases que fundamentam o sistema tributário no Brasil, quais sejam: tipicidade e legalidade, seguida de uma breve reflexão sobre como um sistema fundamentado em princípios hoje, se mostra a melhor saída para a rapidez com a qual o mercado se altera, necessitando de melhor adaptação das normas fiscais.

Como tributar o Consumo? Impostos Especiais x Impostos Gerais

Primeiramente, é preciso fazer uma breve porém importante diferenciação entre os Impostos Gerais e os Impostos Especiais. Ambos, apesar de possuírem a

função de tributar o consumo, geram consequências e resultados muito diferenciados ao longo de aplicação dentro do sistema tributário.

Os impostos especiais, ou *excise duties*³, são aqueles que, longe de buscar a neutralidade, atuam de forma parcial sobre determinados produtos. O objetivo é desestimular o consumo de certos itens frente a suas externalidades negativas.

Sob essa ótica, os impostos especiais sobre o consumo (IEC), possuem círculos mais estreitos, com a inclusão de apenas alguns bens e serviços, desonerando os demais do pagamento do imposto (Vasques, 2015).

No Brasil fala-se ainda em tributos extrafiscais. Estes possuem como foco, atuar para além da arrecadação, sendo que, desse modo, a extrafiscalidade atua como um instrumento para que o Estado intervenha nas relações econômicas, tanto para estimular quanto para desestimular procedimentos tributáveis.

Assim, sua aplicação sobre produtos específicos como álcool, tabaco, etc., também chamados por Sérgio Vasques de “Impostos do Pecado”⁴, visam, com a alta tributação sobre esses insumos, a redução gradativa do consumo destes, seja frente a sua nocividade ou pelo aspecto moral por trás do seu uso⁵. Já os Impostos Gerais, podem ser classificados como aqueles que, sem distinção de produtos, incidem sobre toda a cadeia de tributação do consumo. O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) torna-se aqui, o grande protagonista desta definição.

Os impostos gerais podem ser concebidos por duas definições. O imposto é basicamente o mesmo, o que os diferencia é o momento do seu recolhimento, o que faz grande diferença na facilidade na arrecadação.

O Imposto Sobre Vendas (Sales Tax), conhecido por ser o imposto aplicado nos Estados Unidos, possui seu recolhimento total ao final da cadeia produtiva. Por

³ *excise duties - impostos especiais de consumo*

⁴ Ver VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado : o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. Livraria Almedina. Coimbra, 1999.

⁵ Nesse aspecto “imposto do pecado será aquele que tem o pecado como objeto, justificação, ou seja, aquele que surge como um instrumento de propósito moralizador.” (RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan/jun 2015. ISSN 2175-7119.)

óbvio, seu risco encontra-se no fato de que, havendo fraude, o imposto se perde por completo.⁶

Já o IVA, em sua definição clássica e pura, possui a característica de ser multifásico. Isso se dá pelo seu modelo de arrecadação onde, a sua cobrança é dividida nas diferentes etapas da cadeia produtivas.

Sob essa perspectiva

[...]o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fraccionado por todos os operadores que participam neste mesmo circuito. (OLIVEIRA, 2011, p. 04)

Nesse ponto, Vasques (2015, p. 19) elucida de modo pontual quando define que “os impostos gerais sobre o consumo estão definidos em duas categorias elementares: os incidem sobre uma única fase do circuito económico, por isso ditos impostos monofásicos (single-stage taxes)”; e aqueles que incidem sobre “todas as fases do circuito económico, ditos por isso impostos plurifásicos (multiple-stage taxes)”.

Para além:

O IVA é um imposto indireto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito económico, do produtor ao varejo, mediante o método subtrativo indireto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito económico, funcionando na medida em que as transações se processam entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino; é um imposto eficiente em comparação com os demais Tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade. (MENEZES, 2013, p. 154)⁷

Assim, esse modelo de arrecadação, garante que o risco de fraude seja diluído nas diferentes fases da cadeia produtiva. O seu potencial pró risco não fica concentrado em um único momento, garantindo que o imposto não seja em todo perdido no caso de sonegação, tornando o IVA um grande aliado tanto para a arrecadação - que se torna mais efetiva - como também para o combate às fraudes ao sistema tributário.

⁶ Ver aula da professora Rita De La Feria, disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE&t=1160s>

⁷ MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013

O IVA como o grande protagonista do sistema tributário da União Europeia

Atualmente, cada qual nomeando a sua predileção, grande parte dos países do mundo possuem um imposto que se encaixa na definição do IVA. Inclusive, talvez o maior exemplo não seja de um país em específico e sim da União Europeia.

Como já mencionado anteriormente, o berço da idéia e da implementação de um imposto único sobre o consumo como conhecido atualmente, foi a França. Porém, é extremamente difícil precisar a origem do tributo sobre os valores adicionados visto que, ao longo da história, são inúmeros os registros e tentativas de tributações com essa característica.

Atendo-se a personificação moderna do IVA, pode-se dizer que o seu nascimento em território francês deu seus primeiros passos no ano de 1917, com a instituição da “taxa sobre os pagamentos”.

Nesse aspecto

[...] foi na França que, como conseqüência das reformas realizadas durante mais de 40 anos, apresentaram-se as condições para a instauração do imposto sobre o valor agregado, com seus elementos e características tais como conhecemos hoje. O grande mérito do legislador francês foi ter sabido conjugar todos os elementos que resultaram da evolução do sistema de imposição do volume de negócios, construindo os contornos próximos do sistema atualmente aplicado por todos os Estados membros da União Europeia. (BALTHAZAR, 2008, p. .248)

Diante da bem sucedida experiência francesa, a União Europeia no ano de 1967, aprova finalmente a implementação do Imposto Sobre o Valor adquirido em todo o bloco e assim:

[...] 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. (MANUEL DE JUANO, 1992 *apud* DERZI, 1999, p. 2)⁸

⁸ v. MANUEL DE JUANO, Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992) - Mencionado em DERZI, Misabel Abreu

Atualmente, no bem sucedido bloco europeu, é massiva a aplicação do IVA em todos os seus Estados de organização. Estão sujeitos ao pagamento todas as operações de entrega de bens, importações e prestação de serviço nos países membros.

Deste modo:

[...]o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal na União Européia. Todos os Estados que aderem a União Européia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA, de acordo com o estabelecido nos actos jurídicos da União Europeia (PALMA, 2014, p 25)

O IVA reúne em si todas as características essenciais a manutenção do livre comércio - principal característica do bloco europeu - sendo que garante em um só tributo, “neutralidade econômica, justiça fiscal e relação direta entre o contribuinte e o fisco. O contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo em razão do montante e da composição do gasto de cada um.” (NAKAYAMA, 2002, não paginado)⁹

Assim, “são tributadas, em cada país, as operações internas de venda de bens finais e intermediários e de prestação de serviços bem como as importações do exterior, sejam elas intra ou extracomunitárias.” (COELHO, 2014, P. 33)

Já com relação ao contribuinte tem-se que:

[...]o sujeito passivo do IVA na União Européia é a pessoa que exerce, de modo independente, em qualquer lugar e sem levar em consideração o fim ou o resultado dessa atividade, uma das atividades econômicas seguintes: as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.(NAKAYAMA, 2002, Não paginado) ¹⁰

Nesse contexto, é válido destacar que, com relação a visitantes de países obtenham o reembolso do IVA pago quando efetuam compras de bens em seu da União Europeia que não residam em outros países do bloco, é possível que

Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro, Belo Horizonte: Del Rey, 1999

⁹ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia, 2002, Não paginado. . Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3415/o-imposto-sobre-o-valor-agregado-na-uniao-europeia>

¹⁰ Idem, 2002, Não paginado, Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3415/o-imposto-sobre-o-valor-agregado-na-uniao-europeia>

território. Basta que apresentem na alfândega, ao saírem do país e dado o prazo de três meses a serem contados a partir do dia da compra, acompanhados dos documentos necessários para a efetivação do reembolso.

Cada país possui sua alíquota pré definida bem como o percentual de reembolso e o valor mínimo sobre o qual a restituição pode ser aplicada. No Reino Unido e na França, a alíquota é de 20%, a devolução é de 12% na França com gasto mínimo de € 175,01 e no Reino Unido é de 9,25% sendo que o mínimo em compras é de 30 libras.¹¹

Já Espanha, Itália e Portugal possuem alíquotas de 21, 22 e 23% (mais alta da UE), respectivamente, para o IVA. As restituições são de 10,5% sobre o mínimo de € 90,16 na Espanha, 12,5% com o mínimo de apenas € 20 na Itália e, por fim, 12% sobre despesas mínimas de € 61,35 em Portugal.¹²

Por regra, tem-se que esses documentos devem ser emitidos pelo vendedor, sendo que, visto ser um sistema facultativo, não são todos os comércios a adotá-lo, garantindo ainda mais a aceitação e legitimidade do sistema perante ao povo europeu, fator fundamental para que qualquer tributação tenha sucesso.

As vantagens do Imposto Sobre o Valor Agregado

A primeira vantagem na criação de um imposto tal qual como o IVA, encontra-se na eficiência trazida por esse imposto. Desde a redução do potencial de fraude até a facilidade na arrecadação, o Imposto sobre o Valor agregado, demonstra, hoje, ser a melhor alternativa.

Sob essa perspectiva, há de se valorizar a neutralidade agregada ao conceito do IVA. Por neutralidade, tem-se que esse imposto abarca de modo igualitário todos os produtos e serviços a ele submetidos.

Nesse sentido, para Vasques (2015), o imposto neutro é aquele que deixa de interferir nas decisões dos agentes econômicos, dando-lhe a liberdade de escolher o que e como produzir neutralidade no produtor, ao passo que dá aos consumidores a

¹¹ Dados disponíveis em <https://oglobo.globo.com/boa-viagem/saiba-como-obter-reembolso-de-imposto-em-diversos-paises-20798786> com acesso em 02/06/2019

¹² Idem, com acesso em 02/06/2019

liberdade de escolher o que desejam consumir, sem afastá-los de suas inclinações naturais (neutralidade no consumidor).

Assim, (VASQUES, 2015) concretiza-se, deste modo, que a neutralidade é uma noção que ainda surge ligada em primeira linha a noção de eficiência económica, sendo que por regra é quando se deixam inalteradas as escolhas de produtores e consumidores que se logra uma afectação óptima de recursos em mercado.

Ainda sobre a perspectiva de Sérgio Vasques (2015), a neutralidade existirá relativamente ao consumo, quando esta não impera sobre as escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Será neutro portanto, o imposto que, na perspectiva da produção, não induz os produtores a alterar a forma de organização de seu processo produtivo.

Mas para garantir a neutralidade, é de suma importância que não hajam quaisquer diferenciações de alíquotas e isenções. Essas diferenciações, tão comuns no sistema brasileiro, encarecem determinados produtos em detrimento de outros que possuem benefícios fiscais. Assim, o IVA evita a criação de distorções de mercado interno ao passo que o custo tributário passa a ser o mesmo para todos.¹³

Outro aspecto favorável a adoção de um imposto único é a sua capacidade de arrecadar. Um conjunto de fatores (a serem tratados adiante) garantem que o IVA possui enorme potencial de gerar receita.

Isso se dá pelo seu baixo custo administrativo. O IVA custa pouco ao governo em termos de fiscalização, sonegação e posterior judicialização. Em países em desenvolvimento, e aqui pode-se enquadrar o Brasil, é uma excelente medida de sustentabilidade, garantindo independência económica oportuna ao processo de crescimento.

Em conformidade com essa ideia, em evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV - SP, a professora Rita De La Feria, propõe a criação do IVA SLIM. A proposta (e sigla) vem de um imposto simples, local e moderno, atendendo assim, os atuais anseios sociais e económicos.

¹³ Ver aula da professora Rita De La Feria, disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE&t=1160s>

O imposto seria simples por não gerar dificuldades e percalços à administração. Por local entende-se por um imposto personalizado, levando em consideração todas as circunstâncias e condições econômico-sociais do local a ser instituído. Já o IVA moderno, garante a flexibilidade necessária para encarar as mudanças desafiadoras apresentadas pela economia digital, atrelado a alta tecnologia para fiscalização. Importa destacar, que o Brasil encontra-se a frente neste último aspecto.

Para além, outro aspecto abordado trata da menor propensão a fraudes garantida pelo IVA. Na europa, onde é adotado o modelo clássico deste imposto, a arrecadação é diluída ao longo de toda a cadeia produtiva evitando que, caso ocorra a fraude, a arrecadação não se perca por completo.

Dessa forma, torna-se mais tangível entender a facilidade em administrar o imposto ao passo que o risco encontra-se diluído por toda a cadeia de produção. Tal modelo é conhecido como *third party reporting*¹⁴.

O consumidor que pagará o imposto não é quem irá declarar o IVA. Assim, para que um da cadeia produtiva possa deduzir o valor do imposto, deverá solicitar a fatura de seu antecessor.

Com isso, o IVA passa a ser um sistema que se auto-fiscaliza, visto que todos os contribuintes, com interesse na dedução, passem a garantir que seus vendedores estejam pagando de modo correto o tributo

Desse modo, reduzindo o potencial de fraudes, baixando custos com fiscalização, com o judiciário quando o imposto é sonegado e, sendo neutro, garantindo sua plena aplicabilidade em todos os setores econômicos, o IVA demonstra grande eficiência em gerar receita, sendo o seu potencial de arrecadação, mais um grande ponto positivo a esse tributo.

Por fim, o princípio da tributação no destino, inerente ao IVA, garante que será mantido o equilíbrio das relações de produção. Deixa de ser relevante o local onde o produto é produzido e sim, onde o consumidor está afinal, trata-se do imposto sobre o consumo.

¹⁴ *third party reporting* - relatórios de terceiros em tradução literal - Ver aula da professora Rita De La Feria, disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE&t=1160s>

A Guerra Fiscal, a tributação em cascata e como o IVA pode resolver as questões tributárias no Brasil

A Constituição Federal de 1988, trouxe em seu texto, toda a sistemática tributária. Acolhendo o já existente CTN, a CF/88 buscou recepcionar e organizar os tributos já existentes no sistema brasileiro e introduzir outros.

Nesse sentido, a Constituição de 1988 delegou poderes aos Estados e Municípios para, respeitando os tributos sobre os quais possuem competência, organizarem sua arrecadação da maneira que lhes aprouver, desde que observassem os princípios e regras constitucionais.

Diante dessa nova configuração:

[...]as alterações contidas no texto tributário da Constituição de 1988 foram no sentido de diminuição do campo de competência da União em contrapartida ao aumento do número de impostos competentes a estados e municípios. Tratou-se de um primeiro passo para o aumento da autonomia relativa das unidades subnacionais e para o fortalecimento do sistema federativo brasileiro. (CARDOZO, 2010, p. 40)

O grande problema acabou por se manifestar ao passo que o Brasil criou para si um problema que é único no mundo: a tributação na origem. Também conhecida como híbrida, este modelo de tributação implica que a alíquota aplicável será a do local de origem da mercadoria ou serviço.

Nesse aspecto, Mizabel Derzi elucida que, apesar desse cenário:

A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, também veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou de fiscalização) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152) (DERZI, 1999, p. 66).

Somado a isso, após o restabelecimento da democracia no Brasil, com a promulgação da Constituição de 1988 e com a implementação do plano real em 27 de fevereiro de 1994, a abertura econômica e o início das privatizações, o cenário econômico passou a ser de grande otimismo.

Assim, ao longo dos anos de 1990, inúmeros foram os investimentos externos a buscarem no Brasil, espaço para crescerem e alcançarem o emergente mercado brasileiro ao passo que:

[...]diante da lacuna originada da fragilização do poder coordenador e orientador do governo central e da clara orientação liberal que passou a prevalecer na política econômica no plano federal, os estados se lançaram na disputa pelo revigorado fluxo de investimentos, buscando, por meio de uma corrida desenfreada de incentivos, influir na localização espacial dos empreendimentos planejados. (CARDOZO, 2010, p. 03)¹⁵

Isso significa que, frente a esse momento econômico e político, com o objetivo de conquistar esses empresários que buscavam espaço no Brasil, Estados e municípios passaram a utilizar seu poder de tributar para buscarem para si os investimentos e assim, fortalecerem suas economias internas com a concessão de benefícios para que essas empresas se instalassem em seus territórios.

Somado ao poder dado pelo pacto federativo, com a grande oferta de investimentos finalizada pela tributação na origem, o país, inevitavelmente, acabou mergulhando na chamada 'Guerra Fiscal' onde, o ente que disponibiliza as maiores concessões as empresas, atrai para si todo o capital proveniente destas.

É frente a essa guerra que encontra-se sistema tributário nacional. As concessões se fazem presentes principalmente no ISS (Imposto sobre Serviços) nos Municípios e sobre o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) nos Estados. Isso se dá pelo fato de que são os tributos que, naturalmente, mais oneram as empresas, sendo muito vantajoso, portanto, melhores condições em seus pagamentos.

Sob esse aspecto, os concorrentes de outros estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum.¹⁶

Por conseguinte, estados que não possuem capacidade econômica de arcar com essas isenções, não conseguem atrair para si investimentos. Assim, estados e municípios cujo desenvolvimento não é tão expressivo como o da região Sudeste,

¹⁵ Cardozo, Soraia Aparecida C179g Guerra Fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990 / Soraia Aparecida Cardozo. -- Campinas, SP: [s.n.], 2010.

¹⁶ Schoueri, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.

por exemplo, acabam por prejudicados na busca por essas grandes empresas que carregam consigo, a perspectiva da geração de empregos e o aquecimento da economia.

Diante desse cenário, a guerra fiscal passa a ser, por consequência:

[...]um processo de competição interjurisdicional, operada pela adoção de medidas de caráter fiscal que afetam a base tributária das demais unidades de governo e dessa forma trazem vantagens e/ou desvantagens diferenciais ao bem-estar dos cidadãos da territorialidade envolvida, ainda que possam estar em conflito com os interesses da Nação. (LAGEMANN, 1995, p. 12)

Nesse ponto, a discussão a respeito do IVA torna-se de grande relevância no cenário brasileiro. O IVA, quase como uma obviedade, é cobrado no destino afinal, sendo um imposto sobre o consumo, deve ser aplicado onde efetivamente encontra-se o consumidor.¹⁷

Além disso, a tributação no destino é um princípio inerente ao IVA, o que contribui ainda mais para a sua legitimação frente ao sistema tributário ao qual o imposto passa a fazer parte.

Assim, não sendo mais cobrado na origem como é no modelo atual, torna-se indiferente o local onde será estruturada a indústria visto que, o empresário deverá se preocupar com o local onde o seu consumidor reside e, aí sim, verificar qual será a alíquota incidente sobre o seu produto.

Muito diferente do que é feito hoje no caso do ICMS onde foi reiterada a sistemática de cobrança predominante na origem, reanimando as possibilidades dos estados assentarem suas políticas de fomento no revigorado tributo.¹⁸

Com isso, foram garantidos amplos poderes para que estados onde já se encontravam concentrados os maiores polos industriais do país, mantivessem sua vantagem. Isso se dá pela alta arrecadação visto que, sendo tributado na origem, a receita também passa a ficar concentrada nesses polos.

Além da discussão quanto à tributação na origem, é de suma importância a reflexão a respeito do que está sendo financiado pela tributação no âmbito dos

¹⁷ Ver aula da professora Rita De La Feria, disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE&t=1160s>

¹⁸ Cardozo, Soraia Aparecida C179g Guerra Fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990 / Soraia Aparecida Cardozo. -- Campinas, SP: [s.n.], 2010. p.2

gastos públicos, a medida que diante de concessões, o sistema torna-se parcial, garantindo privilégios a determinados setores.

Existe uma diferença muito grande entre o Estado garantir suas políticas públicas, e a arrecadação de tributos. Quando se coloca a distribuição de renda dentro do sistema tributário, isso o engessa e dificulta o seu funcionamento, além de retirar dele o objetivo da arrecadação pura e simples.

Sob essa ótica *Ciro Gomes e Roberto Mangabeira Unger* (1996, p. 67) afirmam: “nas condições reais das sociedades contemporâneas, a redistribuição da renda e da riqueza se faz muito mais pelo lado da despesa pública do que pelo lado da tributação progressiva”¹⁹, e ainda (1996, p. 58) que “o instrumento mais neutro e menos distorcivo nas decisões econômicas é o imposto sobre o valor agregado.”²⁰

Além disso:

[...]em sistema de mercado concorrencial e na ausência de interferências, as empresas tenderiam a dispor-se em setores e regiões de forma a gerar o máximo de riquezas possível com o menor uso de recursos possível. Uma empresa ou setor favorecido passa a poder funcionar sem essa lógica, já que pode instalar-se num local em que seu custo seja muito mais alto, desde que o incentivo que receba mais do que compense a diferença. (SCHOUERI, 2012, p 14),

Isso significa que o atual modelo, onde alguns contribuintes são enquadrados em regimes especiais sendo tratados de modo diferenciado, acaba por sustentar privilégios de setores e regiões que se beneficiam de desonerações fiscais de toda ordem, o que fomenta e contribui cada vez mais para a continuidade da guerra fiscal no Brasil.

Conforme explanado ao longo do presente artigo, o Imposto sobre o Valor Agregado é hoje o que há de mais moderno em matéria de tributação sobre o consumo no mundo e alcançado cada vez mais países adeptos ao seu potencial de arrecadação.

Para além do apresentado, no Brasil, existem grandes dificuldades a serem superadas pelo sistema tributário. Apesar da Guerra fiscal ser grande parte do

¹⁹ GOMES, *Ciro* e UNGER, *Roberto Mangabeira*; *O próximo passo. Uma alternativa prática ao neoliberalismo*; Topbookks, Rio de Janeiro, 1996, p. 67

²⁰ *Idem*, 1996, p. 58

problema, seria muito simplório afirmar que é o único motivo pelo qual o legislador deve se esforçar em efetuar uma reforma tributária.

Segundo Misabel Derzi:

No Brasil, os investimentos produtivos esbarram em um sistema tributário amplamente cumulativo, em que os tributos federais sobre o consumo, como o IPI e as contribuições sobre o PIS/Cofins, incidem sobre o ICMS dos estados e o ISSQN dos municípios, embutidos no faturamento/receita das empresas. (DERZI, 2007, não paginado)

Além disso, as inúmeras contribuições incidentes sobre o processo produtivo acabam onerando as exportações e os investimentos, o que, na prática, gera inúmeras anomalias ao sistema econômico. O maior problema é que tributos com essas características, dificilmente encontram semelhantes nas legislações tributárias dos países com os quais concorrem, o que faz reduzir a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo, tendo as exportações por maior prejudicada e favorecendo as importações.

Desse modo, apesar de ser vedada ao sistema tributário brasileiro a cumulatividade é hoje, o maior problema do setor produtivo. Muitas vezes, as indústrias e empresas cobradas na origem recebem taxaço ao longo de todo o seu processo, pagando mesmo antes de obter o retorno financeiro da venda de sua mercadoria.

Por cumulatividade, entende-se como o tributo incidente uma única vez e apenas no preço final do serviço prestado ou do bem mercantilizado.

Com isso, a neutralidade fiscal incorporada pelo IVA demonstra ser o seu melhor atrativo, principalmente no que tange a uma projeção de integração econômica por um imposto neutro não manipula os preços de bens e serviços, que, a partir desse viés, passam a ser fixados a partir da livre concorrência, dirigido pelas forças do mercado.²¹

É justamente nessa perspectiva que se tem o maior benefício do IVA: evita a incidência de tributos em cascata.

Desse modo:

[...] a não incidência em cascata manifesta-se em uma ampla não-cumulatividade, do tipo financeiro, de modo que os créditos relativos às aquisições de

²¹ SALDANHA, Eduardo Imposto Sobre O Valor Agregado: O modelo da União Européia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul, 2001

matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e de serviços, fenômeno que não ocorre entre nós, por causa de obstáculos opostos pela legislação infraconstitucional, embora inexista para isso empecilho na Carta Magna (DERZI, 1999, p. 63)

Ainda sobre esse parâmetro:

Um parênteses deve ser aberto no que diz respeito à característica da não cumulatividade, o que evita que este imposto seja cobrado em cascata devido à sua extrema importância, sendo uma das substâncias principais do IVA. Neste caso o imposto aplica-se a cada empresa nas fases de produção e distribuição sobre o importe do valor agregado por parte da empresa, sendo a diferença entre as vendas da empresa e as quantidades pagas pelos materiais e os serviços comprados de outras empresas. Tal elemento fez com que a mentalidade de concentração de todas as fases de industrialização de um produto fossem concentradas em uma só empresa mudasse, ante à esta não cumulatividade. (Saldanha, 2001, p 172)

Assim, resta demonstrado que o IVA seria de suma importância para a melhora não só da arrecadação como também das perspectivas econômicas do Brasil. Garante, com a sua neutralidade, a concorrência limpa e com a não cumulatividade, melhores condições às empresas que desejam instalar-se no país.

Deve ser muito claro o entendimento dos motivos que hoje, tornam o sistema tributário brasileiro um problema de grandes proporções para a administração pública e para a economia e como todas essas questões podem ser resolvidas por meio do IVA.

Sendo assim, resta a idéia de que o sistema tributário brasileiro precisa ser repensado de modo a garantir a arrecadação necessária sem criar maiores distorções na economia, acabando com a guerra fiscal e reduzindo a incidência da tributação em cascata.

Pela perspectiva atual:

[...] o Brasil possui um imposto tipo IVA (ICMS) incidindo com base no princípio da origem nas operações realizadas entre os Estados Federados. Uma vez que as exportações não são tributadas pelo princípio do destino, podemos concluir que o Brasil possui um sistema híbrido, já que utiliza os dois princípios. (MENEZES, 2013, p. 156)²²

²² MENEZES, João Paulo Calombo Batista. Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013

Hoje, já existe em discussão uma proposta para que o sistema tributário brasileiro passe por uma grande reforma. Isso se daria por meio da fusão dos cinco tributos que, atualmente, incidem sobre a cadeia de consumo.

Seria a descontinuidade de três impostos de competência da União (IPI, PIS e COFINS), do ICMS pertencente aos estados e, por fim, do ISS pertencente aos Municípios e a idéia é de que sejam estipuladas três diferentes alíquotas: Uma municipal, uma estadual e, por fim, a federal.

Além disso existe a previsão da criação de um segundo tributo. Este seria sobre bens e serviços pontuais e ficaria a cargo da União definir sua base de cálculo, sua alíquota além de arrecadar e fiscalizar. Ao passo que o IVA faria o papel do imposto geral, esse segundo tributo a ser criado, teria como conceito os impostos especiais sobre determinados setores.

Cada ente seria responsável por legislar de acordo com as suas necessidades orçamentárias, com liberdade para definir a alíquota incidente sobre os serviços e produtos negociados em seus territórios. Essa dinâmica, assegura que os estados e municípios mantenham sua autonomia, garantindo e reforçando o Pacto Federativo.

Somadas, essas alíquotas serão o que o contribuinte deverá pagar por toda a cadeia produtiva. Importante ressaltar, que no atual texto da proposta, não haveria a possibilidade na diferenciação entre os produtos tributados. Assim, para cada ente, conforme a proposta, seria atribuída uma alíquota universal a ser definida por ele por meio de lei complementar.

Não se faria diferenciação, por exemplo, entre a gasolina e o arroz, entre a prestação de serviços advocatícios e uma consultoria dada por um engenheiro. Sobre todos os produtos e serviços, seria cobrado o mesmo imposto. A diferença se daria sobre qual valor seria a alíquota incidente.

Para além, a cobrança entre transações intermunicipais e interestaduais continuariam sendo de benefício do destino do produto ou serviço. O valor a ser cobrado também seria, nos moldes da proposta, para o estado ou município para o qual se destina a operação mercantil, ponto fundamental para que o IVA seja garantida a sua efetividade, encerrando de vez, a questão da guerra fiscal..

Sendo assim, a implementação do IVA é a chance que o Estado tem de se reorganizar financeiramente, verificar os seus gastos e o quanto precisa arrecadar para que o sistema tributário se adapte a realidade econômica brasileira, tornando-o menos engessado e garantindo que a tributação alcance, de forma homogênea, todos os setores de produção e serviços.

A mudança de perspectiva do Sistema Tributário Brasileiro

Por fim, cabe ainda uma breve reflexão a respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade que cercam o sistema tributário brasileiro e em como esses princípios, apesar de necessários, podem ser prejudiciais frente ao cenário de modernização e a rapidez com a qual as relações se transformam nos dias atuais.

Além disso, cabe a análise da base principiológica do IVA a fim de manter claros os limites ao poder de tributar do legislador. Assim, seria mantida a segurança jurídica ao passo que o sistema se torna mais maleável a mudanças.

O primeiro ponto é com relação ao princípio da legalidade, previsto no Artigo 150, I da Constituição Federal. Por ele é clara a regra de que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado, senão por meio de lei que o estabeleça.

Aqui se inicia o questionamento. Com tantas mudanças, novos produtos, tecnologias e serviços, seria o legislador suficientemente ágil para normatizar a respeito? Seria o judiciário capaz de, em tempo hábil, resolver todos os questionamentos que se seguem as novas legislações?

Pode-se considerar que o sistema tributário brasileiro é relativamente novo em sua existência fática e extremamente arcaico em sua essência. As relações pessoais cada vez mais complexas bem como as mudanças tecnológicas que ocorrem com tanta frequência quanto possível, trazem consigo novas configurações de negócios e empreendimentos.

Porém, o direito não consegue acompanhar veementemente esse desenvolvimento em função de depender, sistematicamente, do poder legislativo produzir normas que alcancem os mais diversos cenários. Assim, não surpreende

que um sistema tributário tão complexo como o do Brasil esteja décadas a quem das atuais necessidades sociais e econômicas

Pelo mesmo aspecto, pode-se refletir a respeito do princípio da tipicidade no direito tributário. Segundo Sabbag (2017, p. 69), este princípio, “diz respeito ao conteúdo da lei, é uma extensão lógica do princípio da legalidade material.”

Pelo princípio da tipicidade, que diz respeito ao conteúdo normativo, para garantir a segurança jurídica, o dever de tributar bem como o fato gerador da tributação devem ser expressamente previstos pelo legislador.

Dessa maneira, o sistema tributário fica completamente à mercê da atuação do legislador visto que, pela tipicidade, cada detalhe inerente ao que deve ser tributado, deve estar previsto em lei.

A exemplo, pode-se citar o caso do ISS. Apesar de previsto pela Constituição em seu artigo 156, III, possui suas regras gerais na Lei Complementar 116/2003. Esta lei, traz em seu texto um lista com os serviços sobre os quais o imposto pode incidir.

Essa situação se torna inviável frente às inúmeras profissões novas que surgem todos os dias. Com as novas configurações apresentadas pelo mundo digital, pela era 4.0 e as rápidas mudanças apresentadas pelas novas relações econômicas, é totalmente improvável que o legislador consiga atualizar o sistema tributário na mesma velocidade, em função da sistemática brasileira.

Nesse aspecto, o princípio da neutralidade do IVA se faz de suma importância a fim de suprir as dificuldades enfrentadas pelos legisladores em abarcar todas as novas relações sociais e avanços tecnológicos pela legislação.

Por ser um imposto livre de isenções e benefícios, o Imposto Sobre o Valor Agregado se mostra uma ferramenta capaz de abranger todos os produtos e serviços disponíveis e ainda os que surgirão sem quaisquer limitações. A sua base de cálculo torna-se, simplesmente, o valor agregado dos produtos, sem distinções.

Assim, o IVA, por sua própria essência principiológica, evita que a cada nova mudança, o legislador tenha que inflar ainda mais o sistema tributário com uma nova norma, que, por muitas vezes, não encontra-se disponível com a velocidade necessária aos tempos atuais.

Conclusão

Diante de todo o exposto, resta clara a atual condição do Imposto sobre o Valor Agregado como o conceito mais moderno de tributação no cenário mundial, bem como o grande valor dado a esse imposto por inúmeros países que hoje, já possuem tributações que integram a definição do IVA.

Frente ao cenário brasileiro, o IVA também pode ser a solução de inúmeras questões que hoje, são entraves do sistema tributário e que dificultam o crescimento econômico, oneram os cofres públicos e prejudicam a arrecadação.

Atualmente, a depender de onde estão localizados, em qual espécie se encaixam e das condições geradas por negociação com os entes federativos, determinadas empresas e categorias conseguem melhores condições de preços, frente a menor tributação, em detrimento de outras, gerando inúmeras distorções de mercado.

Com neutralidade do IVA faz com que todos sejam tributados da mesma maneira. Assim, a tributação deixará de ser fator determinante no preço de produtos e serviços, garantindo maior livre concorrência.

Além disso, o IVA é tributado no destino, onde se encontra o consumidor, sendo este, inclusive, um princípio inerente a essa modalidade de imposto, inviabilizando o cenário que fomenta a guerra fiscal no Brasil. Isso garante o fim de privilégios e isenções, distribuindo melhor os recursos pelo território brasileiro.

Ainda nesse cenário, o IVA simplifica a tributação e, em seu modelo clássico, faz com que os próprios contribuintes (que desejam restituir o imposto) fiscalizem a emissão de notas pelo vendedor. Assim, o sistema passa a se auto-fiscalizar, o que reduz a possibilidade de fraudes e facilita o trabalho da administração pública em averiguar o tributo.

Sob essa perspectiva, o Brasil deve realizar uma reforma tributária, reorganizar os seus gastos e, assim, garantir que o sistema tributário atenda às exigências orçamentárias, evitando fraudes que podem reduzir a arrecadação gerando

surpresas a administração pública, além de garantir que o montante arrecadado seja satisfatório as necessidades do Estado.

Por fim, por um sistema de tributação sobre o consumo com viés principiológico, torna-se mais viável conseguir que essa tributação atinja a todos os setores do comércio, sem distinções de qualquer natureza, dando ao contribuinte a segurança jurídica e ao Estado, condições financeiras suficientes para manter suas políticas públicas a pleno funcionamento.

Abstract

The present article has the objective of analyzing the benefits to be generated by the implementation of Value-Added Tax on the value added to the tributary system. In addition, to demonstrate how VAT is becoming the greatest tax model to be applied nowadays over countries, such as Brazil, that pursue to increase tax revenues, reduce administrative costs, and minimize revenue frauds. The article will also present the Fiscal War scenario, of cumulative tributes and how VAT can represent the solution for the corresponding demands

Keywords: Value-Added Tax, VAT, Brazilian Tax System

Referências:

Aula da professora Rita De La Feria, disponível em
<https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE&t=1160s>

Balthazar Ubaldo César, A gênese do imposto sobre o valor agregado, Revista Seqüência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, n 56, 2008

Cardozo, Soraia Aparecida C179g Guerra Fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990 / Soraia Aparecida Cardozo. -- Campinas, SP: [s.n.], 2010.

COELHO, Isaias. Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo. Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014
Constituição Federal do Brasil - 1988 disponível em
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

DERZI, Misabel Abreu Machado Distribuição da carga tributária afeta relação federativa - 2007 disponível em https://www.conjur.com.br/2007-ago-21/distribuicao_carga_tributaria_afeta_relacao_federativa

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro, Belo Horizonte: Del Rey, 1999

GOMES, Ciro e UNGER, Roberto Mangabeira; O próximo passo. Uma alternativa prática ao neoliberalismo; Topbookks, Rio de Janeiro, 1996

LAGEMANN, Eugenio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Alvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. A Federação em Perspectiva – ensaios selecionados. São Paulo: Fundap, 1995

MANUEL DE JUANO, Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992) - Mencionado em DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro, Belo Horizonte: Del Rey, 1999,

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 145-166, mai./ago. 2013

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia, 2002. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3415/o-imposto-sobre-o-valor-agregado-na-uniao-europeia>

OLIVEIRA, António Moura; IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto neutro, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. . Faculdade de Direito Universidade do Porto

PALMA, Clotilde Celorico. Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado - 6ª ed.; Grupo Almedina; Coimbra, 2014.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano VII, nº 13, jan/jun 2015. ISSN 2175-7119.

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

SALDANHA, Eduardo Imposto Sobre O Valor Agregado: O modelo da União Européia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul. Dissertação (mestrado). 215 f. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012

VASQUES, Sérgio. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. 1ª ed. Livraria Almedina. Coimbra, 2015.

VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. 1ª ed. Grupo Almedina. Coimbra, 1999.