

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**O DEBATE DE MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO
SOBRE CONSUMO E APLICAÇÃO DO IVA DUAL NO
BRASIL**

PATRICK COSSICH DE AZEVEDO
Matrícula nº: 114135070

ORIENTADORA: Prof^a. Beatriz Azeredo

Rio de Janeiro, setembro de 2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**O DEBATE DE MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO
SOBRE CONSUMO E APLICAÇÃO DO IVA DUAL NO
BRASIL**

PATRICK COSSICH DE AZEVEDO
Matrícula nº: 114135070

ORIENTADORA: Prof^a. Beatriz Azeredo

Rio de Janeiro, setembro de 2019

Gostaria de dedicar e agradecer à Deus por ter me dado forças e ser meu ajudador. Sou grato pela minha família, que formada por pessoas humildes romperam algumas barreiras impensáveis para a realização da minha vida acadêmica. Minha avó, Maria Isabel Cossich, que se alfabetizou sozinha e sempre acreditou na educação como elemento de transformação, ela foi e é minha maior inspiração e orgulho.

RESUMO

Esse trabalho pode ser dividido em três partes, com naturezas distintas, mas que se complementam e são divididas através dos capítulos principais. A primeira, é uma revisão histórica da evolução do sistema tributário brasileiro, dando luz aos pontos mais importantes do século XX e início do XXI.

A segunda parte irá resgatar a origem do imposto sobre valor agregado, recontando sua idealização, primeiras aplicações e modificações e a propagação do imposto sobre consumo mais aplicado ao redor do mundo. Esse capítulo reservará um espaço para expor as premissas teóricas de tributo sobre valor agregado que esteja alinhado com as práticas internacionais.

Por último, o capítulo final tratará das mudanças que o sistema de tributos sobre consumo brasileiro precisa passar para se tornar mais eficiente, neutro, simples e produtivo. Chegando ao final com a aplicação do IVA-dual (esfera federal e estadual) à realidade brasileira.

Palavras-chaves: IVA-dual, IVA, reforma tributária

LISTA DE FIGURAS

GRÁFICO 1 – Carga tributária brasileira 1962-1968.....	10
TABELA 1 – Antes e depois da estrutura do sistema tributário com a Reforma de 1988.....	17
TABELA 2 – Fundos de transferências de receita tributária (1968-1992)	18
GRÁFICO 2 – Carga tributária brasileira 1992-1998.....	22
TABELA 3 – Resultado Primário do Governo Central – Brasil - Anual (1997-2003)	23
TABELA 4 – Repartição das competências e distribuição das receitas entre os entes federativo.....	48

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I - EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	8
I.1 O PRÉ-SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	8
I.2 REFORMA DOS ANOS 1960	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
I.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	15
I.4 ERA DO PLANO REAL E O AJUSTAMENTO DAS CONTAS	19
I.5 A TENDÊNCIA NEOLIBERAL NO BRASIL.....	22
CAPÍTULO II - ASPECTOS TÉCNICOS E EVOLUÇÃO DO IVA.....	25
II.1 ASPECTOS TÉCNICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR AGREGADO .	25
II.2 IVA: ORIGEM E PROPAGAÇÃO	27
II.2.1 IVA na União Europeia	29
II.2.2 IVA no Mercosul.....	32
II.2.2.1 Argentina	33
II.2.2.2 Paraguai	34
II.2.2.3 Uruguai.....	34
CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO E A APLICAÇÃO DO IVA-DUAL	36
III.1 A URGÊNCIA DE UMA REFORMA.....	36
III.2 REFORMA DO ICMS: ALINHANDO A UM IVA	37
III.3 INCLUSÃO DOS SERVIÇOS: ISS	43
III.4 IVA NACIONAL	44
III.5 APLICAÇÃO DO IVA-DUAL	45
III.5.1 Módulo 1: IVA Federal.....	46
III.5.2 Módulo 2: IVA Estadual e a esfera municipal	48
III.5.3 Módulo 3: Harmonização dos IVAs	49

CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

INTRODUÇÃO

O consumo de bens e serviços estão no nosso dia a dia, desde o serviço de transporte até a compra bem de luxo. O que não se percebe por muitos é a quantidade de tributos embutidos nesses bens e serviços, qual é a real parcela que pagamos ao governo ao adquirir estes itens. A estrutura do sistema tributário brasileiro é complexa e de difícil compreensão inclusive para as empresas, camuflando seu real custo e impondo altos custos administrativos para as mesmas.

O Brasil seguiu pelo caminho da tributação sobre o consumo, é uma base muito ampla, de exploração de várias oportunidades. Isso por si só não é um erro, contudo, na história do país se observa o uso dessa base para geração de receita para cobrir déficits, fortalecer algum nível da federação, sem nenhum planejamento de longo prazo, não pensando nos impactos no sistema e, ainda, não considerando os impactos regressivos para a população.

O sistema tributário brasileiro foi se tornando um gigante em número de tributos, em arrecadação, mas não mostrando esse desempenho em produtividade, os impactos negativos no setor produtivo (não intervenção na concorrência) e no seu papel na questão justiça social.

O Imposto sobre Valor Agregado visa simplificar o sistema, cooperando para a não penalização dos investimentos e exportações, caminhando para uma tributação mais atualizada e transparente. Aplicada na maioria dos países mais relevantes no cenário internacional, esse imposto foi criado século passado e chega a esse século como o mais difundido entre os impostos sobre consumo.

Aplicado nos demais países do Mercosul, seria um caminho para o Brasil harmonizar com seus vizinhos no campo tributário, quebrando barreiras comerciais e estimulando as trocas. Vários benefícios serão listados ao longo deste trabalho, mas a questão da regressividade que um imposto sobre consumo carrega ainda está embutido. Algo que agrava ainda mais a desigualdade social.

Serão explanadas as bases históricas e teóricas para chegar à aplicação do imposto sobre valor agregado dual. Um de competência federal e o outro estadual, visando a harmonização dos mesmos para a criação de um sistema coeso. As complicações que aprovação de leis e emendas constitucionais carregam são postas em pauta, assim, o modelo se torna mais ajustado a realidade da democracia brasileira, propondo algo ousado, mas plausível.

CAPÍTULO I: EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL¹

1.1 – O pré-sistema tributário

No começo do século XX, o sistema tributário em vigor era o da Constituição Federal de 1891. O sistema pós-Constituição ainda carregava muitas características do praticado no fim do Império, mas deve-se destacar a necessidade de alocar recursos para estados e municípios, visto que, o regime federativo foi adotado e esses níveis de governo deveriam ter autonomia econômica.

Entre esse período da Constituição e a reforma ocorrida em 1934 alguns movimentos no sistema ocorrem que implicariam na configuração da estrutura tributária posteriormente. Desde o começo da República, rendas de diferentes fontes começaram a ser taxadas, o governo então, em 1924, implanta um imposto de renda geral.

A tributação sobre o fluxo interno de produtos tem seu início no fumo, quando em 1892 sua comercialização começa a ser taxada pelo Estado. Não demorando muito, tal modalidade de tributação começa a ser aplicada a outros produtos e antes do final do século o imposto de consumo é adotado de forma geral no país.

Atualmente, o nível estadual da federação tem a maior responsabilidade na tributação sobre o consumo, esse fato se inicia em 1934, quando o imposto de vendas e consignações (IVC) é transferido para o estado, tal imposto foi constitucionalizado com a reforma de 34, juntamente com o imposto de renda.

Na República Velha, o Brasil vivia uma situação de vulnerabilidade da carga tributária, sua abertura comercial ao exterior era de um grau elevado e sua receita tinha de base os tributos sobre o comércio exterior, principalmente do imposto de importação. Então, choques externos podiam causar grandes impactos na receita nacional. Esse problema vai se dissolvendo com a evolução do sistema tributário nacional, quando impostos internos sobre produtos passam a ganhar um maior poder relativo na composição da receita pública, se deve a reformulação que aconteceu com a Constituição de 34 e outras leis implementadas nesse mesmo período. Isso acontece também por conta do início do processo de industrialização e a transição de uma economia agrário exportadora, para uma economia urbano industrial.

¹ O capítulo se baseia fortemente em obras de Fabricio de Oliveira (2010) e Ricardo Varsano (1996).

A constituição não só avançou na questão da composição tributária, mas também, contribuiu para dar competência privativa para decretar impostos aos outros níveis de governo, o estadual e municipal. Segundo OLIVEIRA (2017, p. 3), os municípios dotados de implementar impostos próprios tem o grande objetivo de romper com o poder das oligarquias regionais e fazer conjunto com o Estado centralizado que emergia da Revolução de 30.

A partir da década de 40, os impostos sobre o consumo assumem papel fundamental na composição da arrecadação federal, o que antes se observava mais na esfera estadual. Em 1946, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) já representa 60% da receita tributária estadual. No nível federal, o imposto de importação era o imposto de maior receita até final da década de 30, quando a Segunda Guerra Mundial dificulta ganhos consideráveis através desse tributo. Assim, o imposto de consumo se torna a fonte principal de arrecadação da União, chegando a representar 40% da receita tributária federal.

A Constituição de 1946, realizada durante o Governo Dutra, não construiu um sistema novo, no que diz respeito a criação de grandes novos impostos ou formas de tributar. Porém, modificou a dinâmica do sistema, criando uma estrutura de compartilhamento de impostos entre os diferentes níveis de governo. Francisco de Oliveira (1995, p. 93) vai caracterizar esse momento como “verdadeira revolução federalista no país”.

As transferências de verba vinham acompanhadas da ordem de destino do recurso transferido, com restrições quanto a sua utilização. O esforço da Constituição de 46 em fortalecer a receita municipal acabou fracassando. Isso se deve por alguns fatores, como: repasses que em alguns momentos não eram feitos em sua integralidade, distribuição igual de cotas independentemente do tamanho do município e o rápido aumento do número de municípios no país entre as décadas de 1940 e 1960.

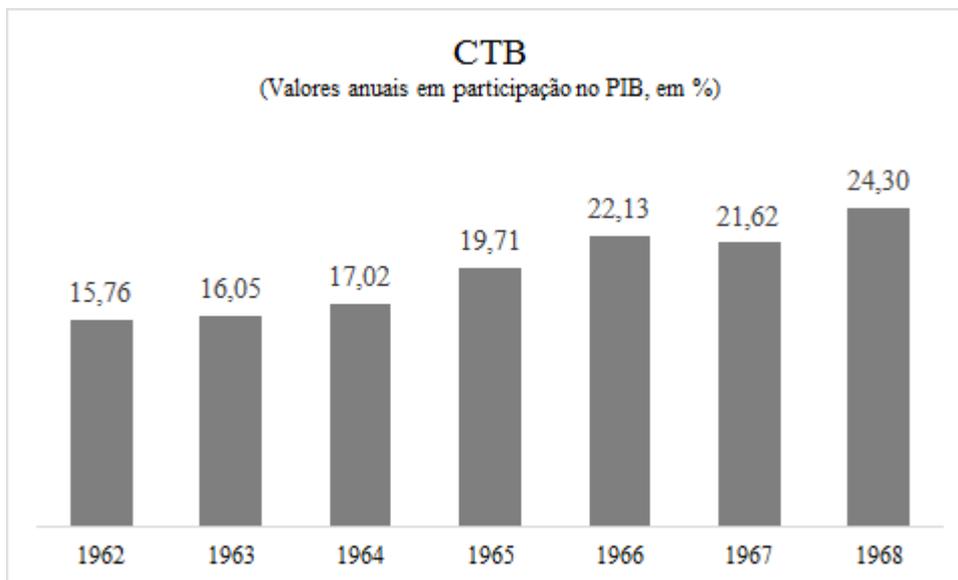
O país estava comprometido em fomentar o desenvolvimento, mas sem causar prejuízos orçamentários. Contudo, o processo de industrialização, que estava em ascensão nos governos de Getúlio Vargas (1951-1954) e Juscelino Kubitscheck (1957-1960), foi financiado em grande parte pelo Estado, ampliando a demanda de recursos do mesmo.

O sistema tributário brasileiro chega na década de 1960 com uma dependência dos impostos internos sobre produtos. A receita tributária da União tinha 45% de sua fonte o imposto de consumo, enquanto 90% da fonte estadual era o IVC e 45% da municipal era do imposto de indústrias e profissões. Os tributos que incidiam sobre produtos passaram a compor

65% de toda a receita tributária do país, contudo, tal valor se mostrava insuficiente para cobrir as despesas do Estado, sendo mais um motivo para se abrir o debate de uma reforma para o sistema.

No gráfico abaixo observa-se o crescimento da carga tributária após 1964, com a aplicação da reforma. Um aumento substancial é apresentado, de pouco mais de 9% entre 1962-1968.

GRÁFICO 1: Carga tributária brasileira 1962-1968



Fonte: IBGE/Contas Nacionais e Estatísticas do Século XX. Organização do autor.

Após vivenciar esse período de expansão da economia nacional, o país se encontra em uma grave crise financeira. Os déficits econômicos são repetidos, expondo quão comprometida estava as finanças do país, que estava afogado em dívidas. Para reingressar no ciclo de crescimento, o Brasil precisava reformular suas bases de financiamento, para assim, retornar a cumprir suas funções básicas.

1.2 - Reforma dos anos 1960

A reforma tributária que ocorre nos anos 1960 não pode ser desvinculada do que está ocorrendo no cenário político nacional, sem tal contextualização o entendimento das atitudes tomadas não será em todo compreendido. O golpe militar acaba de se suceder, depondo o atual presidente, João Goulart. A partir disso, o poder se concentra, o Congresso Nacional é fechado, gerando uma alta liberdade de decisões por parte do Governo Federal.

O Brasil precisava reverter sua situação econômica, o novo comando buscava cooperar para o processo de industrialização nacional. Nesse momento que as formulações keynesianas

vão ser consideradas nas escolhas econômicas. Se aplicando a ideia de que o sistema tributário teria seu papel no processo de acumulação de capital. Então, a reforma do sistema vai seguir essa diretriz, mirando no crescimento econômico.

O país vai conhecer a partir dessa reforma o seu primeiro sistema tributário realmente, o que foi visto anteriormente era apenas um conglomerado de impostos para sustentar o Estado. Não se pensava na integração desses tributos, na utilização deles para a promoção de políticas, apenas a partir desse sistema que estava sendo formado, que o governo tinha intenções claras de como iria instrumentalizar essa rede de tributos para estimular a economia.

A reforma que ocorre é denominada, por Francisco Dornelles (2013, p. 4), como “federalismo financeira de integração”, pois houve uma redefinição de capacidade tributária de cada nível de governo. Estados e municípios tiveram suas autonomias de instituir tributos reduzidas, centralizando isso na esfera federal. Isso supostamente atacava as distorções que incidiam sobre o processo produtivo, via maior integração, e criava uma rede de distribuição de receita para as diferentes esferas de governo.

A reforma vai sendo implantada de forma gradual, entre os anos de 1964 e 1966, priorizando o que causaria mais impacto na arrecadação e no alívio a classe empresarial. Analisando o valor da receita, se observa um certo sucesso no objetivo de a expandir, levando o país a uma sucessão de superávits nos primeiros anos de novo sistema.

O esforço do governo em reforçar os cofres públicos além de aplacar o déficit fiscal, deu a munição na mão do governo para mirar no outro objetivo de fomentar um ambiente de crescimento da produção, dos investimentos, do consumo de bens duráveis e das exportações. O governo tentou viabilizar isto via incentivos fiscais, tornando o custo de produzir no Brasil mais barato, estimulando a demanda agregada, a acumulação e tornando um pouco mais competitivo o produto nacional para entrada em mercados externos.

O estímulo à produção viria também, através da queda das superposições impostas sobre o produto, a tributação sobre o consumo se parecia mais uma taxação da produção. Assim, se decidiu avançar na transformação do caráter cumulativo de alguns, os redefinindo como impostos sobre valor agregado. Alguns impostos tiveram sua incidência e alíquota elevadas, como o imposto de renda (IR) e o sobre produtos industrializados (IPI), ambos de competência do governo federal.

A população mais pobre foi sacrificada desproporcionalmente, com o governo impulsionando a área produtiva, em grande medida, às custas dessa parcela da sociedade. Enquanto empresários e as classes mais altas se beneficiavam de todo esse incentivo público, a classe mais pobre estava sendo cada vez mais taxada, pois o governo militar não tinha em sua pauta para a construção do sistema promover a equidade social.

O problema de desigualdade social foi agravado com essa promoção de concentração de renda que foi feita. Nesse ponto o governo militar não considerou as formulações de Keynes, que via nos tributos um instrumento de redistribuição de renda, colaborando para a implantação do Estado de Bem-Estar Social.

O governo descontinuou tributos aos quais seus fatos geradores não eram bem desenhados, tais medidas tiveram por objetivo do novo sistema, a simplificação e a racionalização. O sistema passou a ser composto por 15 impostos, mas sua base principal eram 3 grandes impostos. O primeiro pertencente a União, o imposto de renda (IR) progressivo, que com a reforma viu seu potencial de arrecadação crescer, porém o governo distribuiu desonerações regionais e setoriais, afetando não apenas a receita que seria gerada, mas também agravando o problema de concentração de renda.

O ministro Delfim Netto estava preocupado em reaquecer a demanda efetiva no setor dos bens duráveis, onde a oferta estava caminhando bem à frente desde a era de Juscelino. O meio que foi encontrado para viabilizar o escoamento desses bens era via flexibilização do imposto de renda para as classes candidatas a demandar tais produtos. A receita que seria gerada via imposto de renda, acaba sendo recebida por outra fonte, os impostos sobre consumo, penalizando as classes mais pobres, via seu caráter mais regressivo, se comparado ao IR. Um dos principais problemas que a ditadura militar deixou de herança para o Brasil, o agravamento da desigualdade social, tem sua parcela de explicação nesse ponto.

Continuando no nível federal, o imposto seletivo sobre o consumo de produtos industrializados (IPI), ele recaía apenas sobre o valor que foi agregado ao produto e possuía diferentes alíquotas. A determinação da alíquota do IPI era determinada através da essencialidade que o bem apresentava, sendo indiretamente proporcional. Ambos impostos, IPI e IR, tinham parte de sua receita compartilhada com o estados e municípios.

Fechando o quadro dos principais impostos pós reforma 1965/67, o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), de competência da esfera estadual de governo, sendo cobrado

na origem² da produção. Ele substituiu o imposto sobre vendas e consignações, adotando forma não cumulativa, semelhantemente ao IPI, todavia, sua alíquota era única, não interferindo na alocação de recursos e investimento.

Outros impostos também compunham a fonte de receita governamental, como imposto sobre operações financeiras (IOF), impostos especiais e imposto sobre serviços de transporte e comunicações, todos de competência da União. Enquanto, a esfera municipal cria o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

O objetivo de eliminar a cumulatividade na tributação é confrontado pela criação de contribuições alheias ao sistema tributário criado, as contribuições parafiscais. Em sua maioria incidiam sobre folha de salários, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS, criado em 1966), ou faturamento, como o PIS (Programa de Integração Social, 1970)/Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, 1971), e sobre a receita bruta das empresas. Algumas dessas contribuições estão em vigor até os dias atuais, como o Finsocial (Fundo de Investimento Social), criado em 1983, que se tornou o atual Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Elas nascem com a prerrogativa de liberar o orçamento para focar no incentivo do processo de acumulação, proporcionando mais receita para as políticas sociais.

Para cumprir seu objetivo de fomentar a acumulação de capital, o governo central precisava manter as outras esferas de governo com um nível de receita para no mínimo cobrir suas despesas fundamentais. Portanto, foram criados em 1965 os fundos de participação, tanto para o nível estadual (FPE), quanto para o municipal (FPM), com início da distribuição em 1967. Mesmo os estados com poder de arrecadar o ICM, a União retirou a possibilidade de ser instrumento de política, sendo só objeto de arrecadação.

Com o passar dos anos, o comando militar foi se tornando cada vez mais uma força autoritária, que pouco demorou a demonstrar isso no campo fiscal. Em 1968, as transferências intergovernamentais foram reduzidas, limitando ainda mais qualquer tipo de autonomia dos estados e municípios, que foi levado ao nível mínimo até 1975, segundo Varsano (1996).

Os incentivos fiscais, já citados, começam a comprometer a capacidade arrecadatória do governo. Na década de 1970 a União se vê obrigada a criar uma fonte de receita, que será o PIS, como já descrito, contribuição cumulativa, indo na contramão do ideal da reforma. Sua

² O conceito será desenvolvido no capítulo seguinte.

receita era vinculada ao Programa de Integração Nacional (PIN) e ao Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste (Proterra).

O fim do “milagre econômico”³ da ditadura militar (1973) elevou e expôs ainda mais todos os problemas que vinham sendo acumulados com a partir da reforma. O período militar se sustentou sobre bases centralizadoras e excludentes, mas o governo tinha sua base de apoio até a chegada da recessão, pois os ônus também foram distribuídos para as classes e setores da base.

A base de apoio do governo na sociedade se enfraquecia e o sistema tributário passa a mostrar deteriorado. Outro fator que deve ser somado é a exaustão das fontes externas de financiamento, que tinha colaborado para a criação de ambiente fiscal saudável nos primeiros anos de regime militar. Uma das maiores conquistas do regime com a reforma, a retomada da capacidade de suprir os gastos e o potencial para fomentar o processo de acumulação de capital, estava se deteriorando, dando início à uma crise fiscal.

Ignorar a equidade no sistema chegou ao seu ápice, obrigando assim, a necessidade de ajuste via IR em 1974, uma tentativa de amenizar a regressividade tributária existente. A retirada de autonomia de estados e municípios gera uma reação por parte dos mesmos, que sofriam com as baixas nos repasses que eram feitos. O governo central tentou conter a insatisfação com uma emenda constitucional, em 1976, que aumentava os percentuais das transferências feitas ao FPE e FPM.

A partir da década de 80 modificações na legislação tributária se tornaram recorrentes, o sistema se apresentava deficiente e o governo com o objetivo de sustentar seu nível de arrecadação durante a recessão, promovia tais alterações. A “política tapa buraco” comprometeu a qualidade, a eficiência e a justiça fiscal do sistema tributário, o que restava era a busca de cobrir os rombos da recessão.

O ICM e o IPI se distanciaram da ideia de imposto sobre valor agregado da época, sem promover uma política de créditos fiscais eficientes, base ampla incluindo serviços e outros aspectos. A inflação crescente somada à estagnação econômica, fizeram com que esses impostos sofressem tal descaracterização para manter a receita do Estado. Nesse momento,

³ Um período de elevado crescimento econômico no Brasil, entre 1969 e 1973. Houve um aumento na taxa de crescimento do PIB, junto a queda de inflação. Com inspiração keynesiana, o governo investiu em empresas estatais que retornaram ótimos lucros, além de investir em áreas específicas, como: energia, petroquímica, siderurgia e outros.

outra contribuição cumulativa entra no circuito de arrecadação, o Finsocial (1983), que era uma receita vinculada.

Entre 1984 e 1988, o poderio arrecadatório da União se enfraquece. As transferências intergovernamentais vão ganhando mais percentualmente a cada nova alteração na legislação. Entretanto, não foi apenas esse fator que foi responsável, a esfera federal perdia espaço na receita total do país, pois, enquanto sua capacidade arrecadatória diminuía, tal fenômeno não se repetia na no nível estadual⁴.

Fabricio de Oliveira vai analisar a situação do governo federal no começo dos anos 1980:

Com as suas finanças altamente debilitadas e com a política econômica dando absoluta prioridade à contenção do déficit público para refrear o ascendente processo inflacionário, tais iniciativas não apenas representaram um golpe nos objetivos do executivo federal, como o prenúncio de que o Estado autoritário estava com os dias contados. (OLIVEIRA, 1995)

Com a união de diversos setores da sociedade, a oposição ao regime militar estava fortalecida. Assim, o Colégio Eleitoral⁵ indicou, via eleição indireta, um civil para assumir a presidência interinamente, Tancredo Neves, para realizar uma transição política em 1985. Tancredo falece e seu vice José Sarney assume, quando convoca uma Assembleia Nacional Constituinte, em 1987, dando começo ao processo de elaboração de uma nova constituição.

1.3 - A reforma tributária e a Constituição de 1988

Todo autoritarismo e centralização cultivados durante o regime militar, gerou uma busca de caminho oposto nos anos 1980. A nova administração federal, em 1987, promovia o slogan de mais de uma sociedade mais justa (lembrando que o país tinha se intensificado o processo de desigualdade social nos últimos anos) e democrática no preparativo da criação de uma nova constituição.

A mudança prometida passava pelo sistema tributário que em muito já andava desgastado, o objetivo de descentralização foi a base para a elaboração do texto. Era visado

⁴ Emendas Passos Porto e João Calmon foram responsáveis por destinar mais receita da União para estados e municípios, com a última destinando 13% da receita federal para a área de educação.

⁵ Órgão criado ainda no regime militar que promovia de modo indireto a eleição de novos governantes do país.

uma ampliação não só de participação na receita por parte de municípios e estados, mas também, uma ampliação nas suas autonomias para legislar.

A estrutura montada para a elaboração da nova constituição era subdividida em 24 subcomissões, que abordavam as diferentes frentes temáticas. Esses grupos referidos se reportavam a 8 comissões, que submetiam os textos para a Comissão de Sistematização para unir os textos, eliminando duplicidades e divergências, tornando o texto algo coeso. (VARSANO, 1996, p. 12)

Esse método utilizado causou um problema de descoordenação na resolução de problemas que perpassam a um tema de uma subcomissão. Um exemplo da falta de integração entre as diversas frentes se dá na questão das políticas sociais que o Estado começaria a realizar. A sociedade tinha tal demanda e o governo introduz o conceito de seguridade social, que tinha regras de financiamento totalmente independentes às estabelecidas para os impostos. Contudo, o ambiente econômico era de intensa crise e restrições orçamentárias, a questão fiscal e as políticas sociais estavam caminhando em oposição.

O desequilíbrio orçamentário, problema que fez o regime passado implementar diversos remendos no sistema, não foi pensado em conjunto. Segundo Varsano (1996), o caráter político e o conhecimento incompleto da real situação das finanças públicas recentes impediram uma visualização real da situação da carga tributária, não tornando sua recuperação um grande objetivo.

Não há dúvida da importância dessas comissões na construção do novo texto, porém, foi o quadro político que mais influenciou nas decisões e no direcionamento do novo sistema. Os atores políticos motivados pelo fortalecimento da Federação, atacaram fielmente a centralização dos recursos e apoiaram a autonomia dos outros níveis de governo. O processo se mostrou muito democrático, com não só a participação dos constituintes, mas também da população, via emendas populares.

Esse processo não trouxe perda para a União somente na receita arrecadada, mas também no número de tributos sobre a sua responsabilidade, na tabela 1 conseguimos ver essa perda de áreas a serem tributadas pela União, além das esferas subnacionais. O estado não viu seu número de tributos aumentar, contudo, seu antigo ICM teve seu campo de competência ser ampliado e sua capacidade de geração de receita se elevar.

TABELA 1: Antes e depois da estrutura do sistema tributário com a Reforma de 1988

Estrutura Anterior	Reforma 1988
União	União
Importação	Importação
Exportação	Exportação
Renda	Renda
Propriedade Terretorial Rural	Propriedade Terretorial Rural
Produtos Industrializados	Produtos Industrializados
Operações Financeiras	Operações Financeiras
Transportes- Rodoviários	Grandes Furtunas
Serviços de Comunicações	Estados
Combustíveis e Lubrificantes	Circulação de Mercadorias e Serviços
Energia Elétrica	Transmissão "causa mortis" e Doação
Minerais	Veículos Automotores
Estados	Municípios
Circulação de Mercadorias	Propriedade Terretorial Urbana
Transmissão de Bens Imóveis	Transmissão de bens imóveis "inter vivos"
Veículos Automotores	Serviços
Municípios	Venda de Combustíveis a Varejo
Propriedade Terretorial Urbana	
Serviços	

Fonte: OLIVEIRA -1995b. Elaboração própria.

Esse “novo” imposto passou a ser denominado de ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Ele foi o grande responsável por absorver alguns impostos da União, tanto impostos únicos (como os sobre energia elétrica, combustível e minerais), quanto impostos especiais (que incidiam sobre serviço de comunicações e transportes rodoviários).

Isso transformou o ICMS no grande imposto sobre o consumo com uma base ampliada, tornando os estados os grandes competentes por tributar essa área, o que traria um grande conhecimento técnico com o passar dos anos. Mas, a Comissão de Reforma Tributária e Administrativa (Cretad)⁶ tinha uma proposta muito mais ousada para esse campo, com um imposto amplo sobre o valor agregado, incluindo o IPI e o ISS (imposto sobre serviços) na base ampliada que deveria ser construída, além do imposto ter sua cobrança pelo princípio do destino e não na origem, como foi implementado.

A força dos representantes regionais era tão expressiva, que conseguiram impulsionar um aumento nas transferências constitucionais da União para os outros níveis de governo via

⁶ Uma comissão técnica convocada pelo Governo Federal visando a criação de uma proposta de reforma tributária a ser incluída na nova Constituição (1988).

Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPE e FPM). Segundo OLIVEIRA (2010), nesse ponto se enxerga claramente que a busca por fortalecimento da federação fortaleceu os estados e municípios com mais autonomia e receita. Com isso, a União perdia a porcentagem da receita de seus principais tributos, IPI e IR.

TABELA 2: Fundos de Transferências de Receita Tributária (1968-1992)

FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO, DESTINAÇÃO								
Período	% arrecadação IR + IPI				% IPI		TOTAL	
	FPE	FPM	FE	FFR	FPEx	IR	IPI	
1968	10,0	10,0	2,0	-	-	20,0	20,0	
1969/70	5,0	5,0	2,0	-	-	12,0	12,0	
1976	6,0	6,0	2,0	-	-	14,0	14,0	
1977	7,0	7,0	2,0	-	-	16,0	16,0	
1978	8,0	8,0	2,0	-	-	18,0	18,0	
1979/80	9,0	9,0	2,0	-	-	20,0	20,0	
1981	10,0	10,0	2,0	-	-	22,0	22,0	
1982/83	10,5	10,5	2,0	-	-	23,0	23,0	
1984	12,5	13,5	2,0	-	-	28,0	28,0	
1985	14,0	16,0	2,0	-	-	32,0	32,0	
1986/SET	14,0	17,0	2,0	-	-	33,0	33,0	
OUT.	18,0	20,0	-	3,0	10,0	41,0	51,0	
1989	19,0	20,5	-	3,0	10,0	42,5	52,5	
1990	19,5	21,0	-	3,0	10,0	43,5	53,5	
1991	20,0	21,5	-	3,0	10,0	44,5	54,5	
1992	20,5	22,0	-	3,0	10,0	45,5	55,5	
A PARTIR	21,5	22,5	-	3,0	10,0	47,5	57,0	

Fonte: SERRA, J.; AFONSO J R. (1991) – IN AFFONSO (1997)

Na tabela acima podemos observar o crescimento expressivo de transferência de valores arrecadados do IR e IPI para os diversos fundos no pós Constituição de 88. Reforçando a ruptura com a prática centralizadora vista no regime militar, criando ainda mais fundos para viabilizar os repasses. Os estados, além do Fundo de Participação dos Estados (FPE), receberam alguns fundos especiais, como o de Ressarcimento das Exportações (FPEx) e o Fundo Especial (FE), que era destinado aos estados de regiões pobres. As regiões norte, nordeste e centro-oeste tinham o Fundo de Financiamento do Setor Produtivo (FFR) e os municípios permaneciam com seu fundo próprio (FPM). Esses fundos foram criados após FPE e FPM, estavam ligando a receita transferida a um destino mais específico.

O que se esperava com todo esse movimento de redistribuição de receita é que houvesse a correspondente transferência de encargos, porém, isso não ocorreu. Os constituintes foram resistentes nessa questão, que somado ao novo fator seguridade social, sobrecarregava o orçamento federal. O sistema de seguridade social ocupa um espaço exclusivo no orçamento da

União, tendo fontes de financiamento especiais, com permissão de criação de novas contribuições sociais.

Não se demorou em se ter a necessidade da criação de novas fontes de receita para custear a seguridade social. O que vemos é a mesma política de remendo observada no período anterior, mesmo com o Cretad orientando de forma contrária anteriormente, quando sugeriu o fim do Finsocial e do salário-educação, sendo substituído pelo IVA.

O cenário que era visto na esfera federal até a implantação do Plano Real era uma parte de seus principais impostos com percentuais comprometidos com os fundos de participação e os livre desse repasse contribuindo com a regressividade do sistema tributário. O esforço visto nesse espaço de tempo era de reforçar o caixa da União, em vez de, ser de reparar possíveis imperfeições do sistema recentemente implantado.

O caminho feito, então, foi priorizar essas contribuições sociais, para só assim resgatar a receita da União. Em 1989, uma nova contribuição é criada, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), posteriormente houve uma reformulação do PIS para que tivesse um maior alcance de arrecadação, além de aumentar sua alíquota e do Finsocial. O IOF (imposto sobre operações financeiras) passou a ser trabalhado com mais prioridade que o IR, este último que já tinha passado por queda de alíquota tanto para pessoa jurídica, quanto para física.

As consequências da tomada dessa diretriz foi contribuir ainda mais para intensificação do processo de desigualdade social, o comprometimento da receita das esferas subnacionais e da competitividade da economia nacional, quebrou-se mais uma vez a tentativa de se promover um sistema coeso. O sistema se poluiu de impostos em cascata, com predominância no princípio de incidência indireta.

O governo vivia uma crise fiscal e num eminente risco de se deflagrar um processo de hiperinflação. O sistema tributário se transformou em um instrumento de ajuste fiscal, mesmo que para isso se sacrificasse o princípio da equidade e, até mesmo, a busca por crescimento econômico. Setores da sociedade começam a se incomodar com a situação e passam a reivindicar uma nova reforma, ainda no começo da década de 1990.

1.4 - Era do Plano Real e o ajustamento das contas

O caos econômico era real e a sombra da hiperinflação era preocupante, até que com a chegada do governo de Itamar Franco um plano foi pensado para atacar diretamente a problemática, já que os planos de estabilização que os antecedeu, fracassaram. O Plano Real

foi assertivo na questão da inflação e causou um ambiente mais estável no campo monetário, não se refletindo o mesmo resultado na situação fiscal.

As reformas que ocorreriam em 1993 foram postergadas para o governo seguinte ao de Itamar. O que se viu no campo tributário foi mais do mesmo ocorrido no pós Constituição de 88, com um “ajuste fiscal provisório”, a fim de cobrir os desequilíbrios financeiros, evitando um maior endividamento para financiá-los.

Algumas contribuições sociais receberam acréscimos em suas alíquotas e houve a criação de mais um imposto de caráter cumulativo, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF)⁷, poluindo ainda mais com cumulatividade o sistema tributário brasileiro já bastante regressivo. Contudo, há um movimento de acréscimo de alíquotas do IR, apenas para pessoas físicas, criando-se uma alíquota adicional de 35% e elevando as duas já existentes.

Mesmo com essas medidas, o governo estava mirando na receita que tinha seu destino já comprometido, precisava criar um mecanismo para deixar essa receita livre para alocação em qualquer gasto. Foi assim que se criou o Fundo Social de Emergência (FSE)⁸, que recebia 20% da receita arrecadada com impostos e contribuições de competência federal, antes de cumprir seus destinos constitucionalmente designados. Isso se deu com o pretexto de uma flexibilidade orçamentária, já que a receita desse fundo não tinha vínculo previsto. Começa o enfraquecimento da ideia keynesiana de Estado do bem-estar social.

Somando essas medidas com a retomada do crescimento econômico, viabilizado pelo Plano Real, a arrecadação tributária retornou a um bom nível, chegando a 30% do PIB e gerando até um superávit primário. Isso não só transmitiu uma segurança fiscal para o governo atual, como também para o futuro, dando a valer que tal política adotada deveria ter continuidade.

Passado a “lua de mel” com o Plano Real, o ano de 1995 veio escancarar os problemas que a estrutura do plano trazia consigo. O país tinha passado por um momento de maior abertura comercial, que unida a grande apreciação do câmbio que ocorrera, criou-se um processo de deterioração das contas externas e déficits na balança comercial e na conta corrente. As altas taxas de juros contribuíram para a retomada do crescimento da dívida pública interna, e os

⁷ O imposto com essa sigla foi provisório, porém foi transformado, em 1996, pela Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que seguiu em vigor até o ano de 2007 e sua retomada é sempre posta em discussão.

⁸ O fundo, posteriormente, recebeu o nome de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), e em 2001, foi rebatizado como Desvinculação das Receitas da União (DRU), tendo seu percentual elevado para 30%.

gastos públicos cresciam deliberadamente, visto que, a ilusão do bom cenário do Plano Real gerou uma despreocupação em todas as esferas de governo.

O IR de pessoa jurídica sofre queda de alíquota, incluindo no adicional, e a Lei Everaldo Maciel permitiu que a distribuição de lucro aos acionistas fosse deduzida como despesa financeira no cálculo do lucro tributável, assim só seria taxado na fonte, com alíquota de 15%. A reformulação do IRPJ continuou com isenção para lucros distribuídos em forma de dividendos.

Uma grande fonte de receita para a União, o IR, que tributa de forma direta, passando por uma flexibilização na camada mais privilegiada financeiramente, no meio de um cenário que contribuições cumulativas estavam compondo cada vez mais o sistema. Enquanto isso, o mesmo imposto aumentava seu confisco das rendas da classe média e mais baixa, indo na contramão da equidade que o tributo pode gerar.

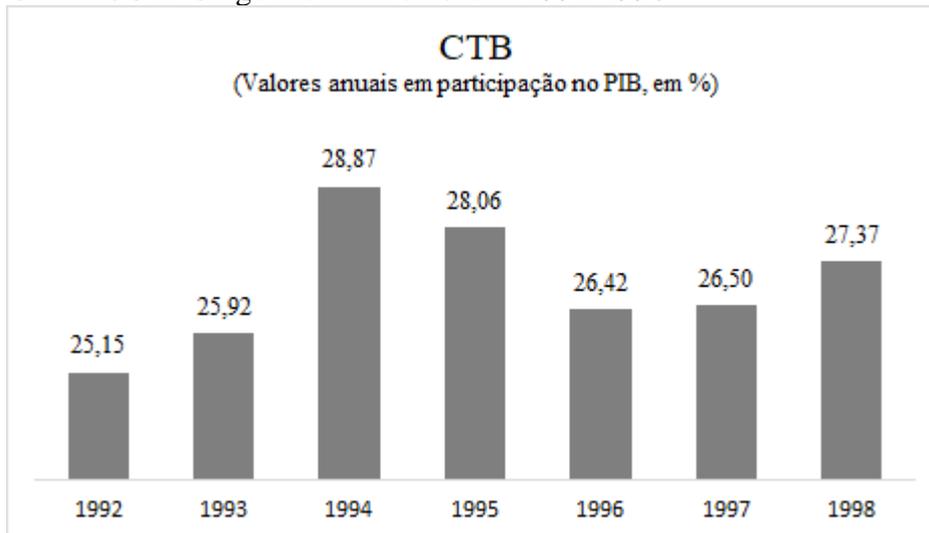
Já em 1995, o Plano Real começa a dar sinais de quem nem tudo estava tão bem-sucedido assim. O superávit primário no ano anterior desapareceu, dando lugar a um grande déficit, e a dívida líquida do setor público ingressou em um ciclo de crescimento. Esses foram os sinais que começaram a evidenciar as falhas, que não foram suficientes para mover governo em uma ação de reparo.

A possível limpeza dos tributos indiretos, dando vez a tributação sobre valor agregado, teve que ser abandonada, visto que a condição fiscal do país estava se deteriorando. A ação tomada foi a mesma escolhida anteriormente, quando se viu os problemas causados com a reforma de 1988, ampliando a responsabilidade de contribuições sociais⁹.

A carga tributária brasileira (CTB) reflete exatamente essa recuperação que o Plano Real trouxe em 1994, assim mostrando um aumento se comparando os anos antecedentes, chegando a 28,87% em participação no PIB do ano. Contudo, os anos seguintes e os problemas fiscais comprometeram a carga, que sofre queda, mostrando recuperação só em 1998, como vemos na gráfico 2.

⁹ Destaque para a criação da CPMF (1996), contribuição com receita atrelada aos gastos com saúde pública.

GRÁFICO 2: Carga tributária brasileira 1992-1998



Fonte: IBGE/Contas Nacionais e Estatísticas do Século XX. Organização do autor.

O caminho reverso ao proposto na Constituição de 1988 começa a ser traçado, o retorno de um controle hierárquico das finanças dos estados e municípios. As Leis Camata (I e II), a privatização de bancos estaduais e os acordos das dívidas feitos com a União, que permitiu a imposição de limites de gastos e endividamento, foram encaminhando o processo de intensificação da influência da União nas outras esferas, até culminar na Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), que de certa forma englobou as ações passadas.

1.5 - A tendência neoliberal no Brasil

Uma mudança de diretrizes ocorre, o programa de ajustes das contas públicas passa ser uma obrigatoriedade. Isso decorre de dois pontos, o primeiro, é a negociação de um acordo com o FMI (1999) e o outro, é a implementação do regime de metas fiscais, o Brasil começa a apresentar os traços da adoção de um pensamento neoliberal. A criação de déficits e o aumento da dívida não é mais aceitável, já que a política fiscal não vai impactar variáveis reais da economia, pela corrente de pensamento, o governo, então, pode renunciar à utilização dela como instrumento de política econômica e social (OLIVEIRA, 2010, p.46).

Sem a redução do seu nível de dívida pública, o país não se tornaria em um ambiente confortável para investidores aplicarem seus recursos. O Brasil, entretanto, se enquadrava em grupo de países que tinham um elevado grau de desequilíbrio fiscal, algo que não possibilitava a criação de superávits primário, que poderiam ser destinados ao pagamento dos juros da dívida.

Apesar dessa reformulação comportamental, algo que não mudou foi a exploração das contribuições sociais e o governo federal insiste no processo de desvinculação parcial das suas

receitas. O governo tinha programas sociais a serem financiados e o salário mínimo estava passando por um processo de ampliação. Esses gastos adicionais deveriam ser supridos, mas sem se esquecer da meta de realizar superávit primário (Rezende, Oliveira e Araújo, 2008).

TABELA 3: Resultado Primário do Governo Central – Brasil - Anual (1997-2003)

Ano	Resultado Primário do Governo Central
1997	0,20%
1998	0,80%
1999	1,90%
2000	1,70%
2001	1,70%
2002	2,10%
2003	2,30%

Fonte: Banco Central do Brasil, elaboração própria.

A situação fiscal inicia seu processo de mudança de trajetória, pois se observado o ano de 1998, o superávit primário era inexpressivo. Foi quando esse redirecionamento no campo fiscal fez o superávit dar um salto já em 1999, indo para 1,9% do PIB, fechando em 2003 com um valor de 2,3% do PIB, vide tabela 3.

O compromisso com a austeridade fiscal foi firmado, não só com o governo de Fernando Henrique Cardoso, mas passando pelos seguintes, Lula, Dilma e Temer, cada um com seu grau de comprometimento. A tributação não era mais vista com fomentadora do desenvolvimento e da mitigação das desigualdades, passa simplesmente a cumprir seu papel de cobrir as despesas criadas.

A nova visão de função dos tributos não estimulou quanto a modernização do próprio sistema, o Executivo não tinha mais o empenho suficiente para levar uma reforma adiante, receosos de causar impacto negativo na arrecadação. Desde então, nenhuma reforma mais profunda ocorre no sistema tributário brasileiro, apenas mudanças que de alguma forma foram impostas ou inevitáveis, como quando no começo deste século houve a redução parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins para os setores que operam sob o regime do lucro real, fruto de uma exigência imposta para fechar um acordo com o FMI.

Os governos petistas (Lula e Dilma) tiveram avanços no combate contra a desigualdade social, que não se utilizou com intensidade de alterações no sistema tributário, para torná-lo promovedor de mais equidade, mas sim, de transferência direta de renda para os mais pobres,

expansão de programas sociais, valorização do salário mínimo e maior oferta de crédito subsidiado.

Enquanto o crescimento econômico ocorria, as medidas de combate à desigualdade social via mais gastos fluía sem maiores questionamentos. Em 2015, com a quebra desse ciclo de crescimento, as políticas sociais passam a ser questionadas e a perderem espaço no orçamento público para gastos atrelados aos interesses do capital financeiro.

A trajetória da CTB durante esses anos manteve um crescimento leve e regular, até 2008, quando a crise fez com que caísse a carga, mas nada tão alarmante e que foi recuperado alguns anos seguintes. A crise cambial de 2008 trouxe algumas mudanças, no campo tributário o IOF sobre o crédito recebeu desoneração, assim como o IPI sobre bens de consumo duráveis e materiais de construção. O ano seguinte apresentou uma queda no superávit primário, que teve uma rápida recuperação em seguida.

A busca por um bom resultado primário do governo central segue sendo perseguida, como vemos no governo de Michel Temer, quando, em 2016, congelou alguns gastos primários (EC 95/2016) e retornando com a intenção de ganhar mais receita disponível para os interesses do capital financeiro, com o aumento para 30% da porcentagem destinada a DRU.

Os últimos governos não se atentaram que para ocorrer uma promoção consistente de políticas públicas deve-se ter uma política tributária aliada. Pois, com isso, haverá um estímulo ao consumo das famílias e ao aumento dos investimentos, propiciando um ambiente de crescimento econômico. O sistema estaria sendo usado como instrumento de justiça fiscal e desenvolvedor econômico.

CAPÍTULO II: ASPECTOS TÉCNICOS E EVOLUÇÃO DO IVA

II.1 – Aspectos técnicos da tributação sobre o valor agregado

A tributação sobre produção e circulação de mercadorias demanda uma consideração sobre a base de incidência do tributo e seus impactos sobre a economia. A evolução para a tributação apenas do que acrescia em na produção gerou uma melhora substancial nessa modalidade de tributação, a sobre o consumo.

O valor adicionado bruto nada mais é que a dedução do consumo intermediário do valor de produção final. O consumo intermediário inclui o valor de bens e serviços que contribuíram para o processo de produção, expurgando o valor consumido do capital físico. A inclusão do valor da depreciação dos ativos físicos no cálculo nos permite chegar no valor adicionado líquido.

O IVA é um imposto plurifásico, significa dizer que ele vai atuar em todas as etapas da cadeia produtiva. Da primeira venda até a compra pelo consumidor final, o tributo acompanha com seu processo de crédito e débito, tendo seu peso real sendo suportado pelo consumidor final, assegurando a neutralidade do imposto. A neutralidade é a capacidade do tributo de ter zero ou pouco efeito sobre o comportamento dos agentes econômicos, sendo um ideal perseguido por esse tipo de imposto, para não causar distorções mercadológicas.

A equidade é um atributo que o IVA deixa a desejar, já que representa a cobrança do imposto de acordo com a capacidade contributiva. A equidade horizontal presume que o imposto deve ter a mesma carga para contribuintes de mesma condição financeira, e nesse aspecto o IVA consegue cumprir, se for praticado em alíquota única.

A equidade vertical é o ponto que o imposto (conforme é aplicado na maioria dos países) não alcança, pois estipula que o tributo exija mais contribuição de quem tem mais capacidade financeira em relação aos mais desfavorecidos. A cumprimento disso revela que o imposto é progressivo, sendo regressivo em caso de negação. Isso revela o caráter regressivo do IVA, não colaborando para a melhor distribuição de renda na sociedade em que for aplicado.

Fechando esses aspectos de um imposto, a produtividade do tributo é medida pela capacidade de gerar a receita desejada pelo governo, mantendo uma alíquota moderada. Esse é um dos pontos mais forte não só do IVA, mas dos impostos sobre consumo no geral e contribui para que seja tão adotado ao redor do mundo. Para se enquadrar nesse aspecto, o tributo deve

ter uma base ampla, sendo o consumo uma delas, com uma tendência crescente ao longo do tempo e imóvel, evitando evasões.

A cobrança pode ser feita via adição, subtração e crédito fiscal. O último modo é baseado na emissão de notas fiscais, enquanto os dois primeiros na contabilidade dos contribuintes. Contudo, os métodos associados ao valor agregado são os dois últimos. Na subtração, a alíquota é aplicada no valor agregado da empresa, enquanto no método de crédito, incide sobre a venda de bens e serviços, com a dinâmica de dedução dos créditos gerados com o consumo intermediário.

Em economias abertas, transações de bens e serviços entre países é normal ocorrer, e o ajustamento da fronteira deve ocorrer, para que esses bens e serviços tenham seu tratamento fiscal adequado e padronizado. O primeiro princípio a ser analisado para esse ajustamento é o do destino, ocorrendo a incidência do tributo na entrada dos itens e serviços importados, assim o que é tributado é o que se produz e consome no próprio país e o que entra via importação.

O outro princípio é o da origem, que ocorre o oposto do princípio anterior. O país que produziu o bem, ou que é a base dos serviços prestados, aplica o imposto sobre a atividade. Ou seja, o país tem a competência de tributação sobre tudo que foi produzido, independente do destino, consumo doméstico ou exportação. Assim, o princípio da origem tributa a produção e o do destino o consumo.

O viés não discriminador do tributo está associado ao comércio exterior, onde o imposto não implicará na escolha do consumidor, seja qual for a origem do bem e serviço. O IVA se harmonizado entre os países pode cumprir muito bem esse requisito, sendo cobrado na origem ou destino e deixando os produtos importados e domésticos em igualdade na questão tributária, já que o imposto causará peso simétrico em todos os concorrentes.

Entrando na questão de crédito fiscal há a caráter não cumulativo da tributação sobre valor agregado. Com as deduções do consumo intermediário, o imposto não se acumula com o processo, cobrando imposto sobre imposto. O tributo recai apenas sobre o consumidor final, sendo as empresas contribuintes de direito.

O crédito pode se dividir em dois grupos, o físico e o financeiro. O mais aplicado é o crédito financeiro, que concede crédito a todos os insumos que foram adquiridos pela empresa competente, enquanto no crédito físico o cálculo do crédito só inclui os insumos incorporados ao bem final ou consumidos no processo produtivo.

A última modalidade dificulta a administração do imposto, já que julgar se algo realmente foi consumido no processo produtivo ou não por vezes pode se tornar relativo, levando à revisão diversas situações. Isso acaba ferindo o caráter de simplicidade do imposto, que exige que as regras sejam claras, de fácil entendimento, assim, seus custos de administração serão reduzidos e do lado dos contribuintes também haverá mitigação de gastos com a fácil aplicação das obrigações tributárias.

II.2 – IVA: origem e propagação

A tributação sobre compra e venda de mercadorias existe há muitos anos (COSTA, 1979), antes de Cristo, já no Egito antigo (3300 anos a.C.), mercadorias em trânsito entre o lugar de produção e o local onde seria comercializada, recebia uma taxaço. Romanos e gregos organizaram uma forma de tributação sobre os negócios que ocorriam na sociedade, com a receita gerada com a tributação sobre transferências e vendas de mercadorias vinculada à proteção do próprio comércio.

Chegando no século XX, Carl Friedrich von Siemens, um industrial alemão e assessor fiscal do governo, propõe um novo imposto em substituição ao que incidia sobre as vendas¹⁰. O antigo imposto causava distorções no mercado, devido ao seu caráter cumulativo, portanto, o novo imposto revolucionava por sua estrutura que proporcionava mais neutralidade nas relações comerciais.

O imposto sobre valor agregado caracteriza-se por ser um imposto geral sobre consumo, ou vendas e transações, agindo nas diversas fases do processo (plurifásico), não sendo cumulativo, ou como chamamos, “efeito cascata”. Seu campo de incidência atualmente é sobre bens e serviços, que taxará apenas o que foi acrescido em cada etapa do processo produtivo.

O imposto trabalha com um sistema de créditos que pode ser obtido via a utilização de algum insumo já tributado, assim evitando uma dupla tributação. O processo gera um “milagre da desoneração”, reduzindo as distorções causadas com a cumulatividade, que muito impactava produtos que em sua produção se utilizavam de muitos insumos já tributados.

Nasce, em 1918-1919, a técnica da tributação sobre valor acrescentado. O novo modelo teve seu aprofundamento em 1921, quando Siemens apresentou a monografia *Veredelte Umsatzsteuer*. A ideia começou a circular não só no meio acadêmico, mas também no mundo

¹⁰ Há um grande debate sobre quem da família Siemens realmente concebeu essa ideia, portanto, a atribuição desse projeto ficou vinculada a família.

dos negócios, onde especialistas da área defenderam a substituição, seja ela parcial ou integral, do imposto geral sobre a renda da sociedade pelo IVA.

O novo imposto foi ganhando popularidade até chegar ao conhecimento do senador norte-americano Reed Smoot¹¹, em 1921, que incorporou à Emenda nº 21. Tentativas de modificações e inclusões do IVA no sistema de vários países vão ocorrendo, e até uma implantação estadual ocorre no Michigan, Estados Unidos, em 1953.

Um grande marco para o estabelecimento do IVA no cenário tributário internacional foi sua implementação na França, com a reforma fiscal, em 1954, nasce o imposto nomeado de *Taxe sur la Valeur Ajuntée* (TVA). Esse tributo abordava o processo produtivo de uma forma diferente, a cada operação na concepção de uma mercadoria, a sua incidência recaía sobre o valor acrescentado. Ele entrou em substituição dos impostos sobre transações, englobando as vendas e tendo caráter cumulativo, e o imposto sobre a produção.

Nicholas Kaldor introduz ao mundo um novo modelo tributário, com um imposto mais abrangente sobre o consumo, prevendo a utilização de alíquotas progressivas. O imposto sobre valor agregado era a união de justiça fiscal, neutralidade econômica e relação direta entre o Fisco e o contribuinte (TEODOROVICZ, 2017).

O TVA, quando começou a ser implementado, tinha o campo de incidência apenas sobre a venda de mercadorias feita pelos atacadistas. A aplicação no varejo era de responsabilidade de outro tributo, *Taxe Sur les Prestations de Services* (TPS). O último imposto não perdurou por muito tempo, na década de 1960 a Comissão da atual União Europeia observa o aumento de popularidade do TVA e conclui que deveria criar um imposto semelhante.

O imposto sugerido pela Comissão, contudo, tinha alguns aspectos diferentes ao tributo francês. Ele era único, com incidência genérica e englobando não só a venda de bens, mas também, a prestação de serviços. Portanto, para adequação ao restante do bloco, a França resolve descontinuar o TPS, aumentando a base do TVA.

Com a aplicação na em parte da Europa, o imposto ganhou o impulso necessário para se popularizar no restante de mundo e chegar hoje a ser considerado o tributo sobre consumo

¹¹ DUE, John F. Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 115-116.

mais comum e aplicável de forma ampla. Hoje, mais de 150 países utilizam-se do IVA em seu sistema tributário.

A tributação sobre consumo já ocorria no Brasil, porém, a influência francesa alcançou o país. Assim, dois novos tributos foram criados, um de competência estadual (ICM) e o outro municipal (ISS), sem excluir os já existentes pertencentes à União. Os novos tributos carregaram características do TVA, mas com o tempo e as problemáticas internas, os tributos receberam intervenções que comprometeram sua estrutura original, se afastando do ideal de um imposto sobre valor agregado.

II.2.1 – IVA na União Europeia

A ideia do IVA nasce juntamente com o projeto de unificação dos países para a formação do bloco. Em 1957, a Comunidade Econômica Europeia - CEE decide, via Tratado de Roma, que para a criação de um mercado comum, que visasse a união econômica, era necessário promover uma harmonização fiscal entre os países membros, projetando suas legislações em um mesmo sentido.

O Relatório Neumark (1962) apontou as grandes diferenças entre as legislações, levando a Comissão à conclusão que a instituição do IVA seria uma solução para o caso da tributação incidente sobre o consumo. As trocas comerciais entre nações que compunham o bloco seriam facilitadas, além da transparência que esse tributo gerava, permitindo o vislumbre do ônus fiscal causado.

Como já falado, o IVA instituído na União Europeia teve inspiração no francês, que submeteu aos países a troca de seus impostos sobre consumo cumulativos que inviabilizariam a tão almejada neutralidade. Após o Tratado de Roma, algumas Diretivas foram promovidas visando aprimorar as iniciativas originais, reparando possíveis erros.

A Primeira Diretiva IVA do CEE teve sua publicação em 1967, com um texto baseado na quebra dos desequilíbrios concorrenciais, contendo a imposição do bloco para que a mudança nos sistemas tributários nacionais ocorresse até o primeiro dia de 1970, contudo, a adoção por todos os membros só ocorreu 1973.

A plurifasia plena do IVA não foi respeitada nesse primeiro momento, a Comunidade entendeu que alguns Estados teriam dificuldades em implementar na fase da venda a varejo e deixou a cargo de cada membro decidir quanto a aplicar ou não a taxação nessa etapa. As taxas

e isenções não sofreram alterações, porém foi sinalizado que seriam harmonizados em um próximo momento.

A Segunda Diretiva foi publicada no mesmo ano, sem muitos avanços. Ela teve a função de desenhar as regras da norma tributária do imposto, que quando internalizada por cada país, com um direito interno diferente do outro, se apresentou imprecisa, sendo posteriormente revogada. O ponto positivo da diretiva foi o reforço da importância da progressividade nessa modalidade de tributação, o impedimento da inclusão do próprio imposto na sua base de cálculo e equalizar a alíquota do tributo em caso de importação.

A Sexta Diretiva (1977) é a primeira após a implementação do IVA em todos os países membros, considera-se a diretiva mais importante para a harmonização. Ao longo do tempo ela foi recebendo ajustes, mas seu texto é a base das normas, demonstrando o grande avanço que ela proporcionou ao assunto.

Uma primeira medida foi implantar a generalidade que já tinha sido idealizada antes. O imposto passava a incidir sobre os bens e todos os serviços¹², assim os membros não poderiam incluir um serviço e excluir outro do alcance do tributo, contribuindo para o equilíbrio de mercado dentro do bloco. A tributação sobre os serviços adotou o princípio da origem, o país que prestador de serviço pertencia era o mesmo que deveria recolher o imposto. Os bens seguiram a regra da tributação no destino.

As isenções que tinham sido prorrogadas anteriormente, o que ocasionou distorções na neutralidade do tributo, foram corrigidas através da criação de uma lista comum. As microempresas e agricultura receberam um regime tributário especial, com suas regras seguindo um padrão comum.

Outro ponto que retornou e foi reparado por essa diretiva é o sistema plurifásico. Quando se abriu o precedente da venda a varejo na Primeira Diretiva, alguns conflitos entre os Estados membros foram causados, onde alguns adotaram taxar nessa fase e outros não, gerando desequilíbrio entre os mercados do bloco. O Conselho optou por determinar a plurifasia perfeita a todos os mercados.

O princípio da não cumulatividade foi reforçado através do crédito ao contribuinte, que era financeiro e integral, com a instituição de uma rotina de recolhimento mensal. O quanto o

¹² O conceito de serviço era bem amplo, qualquer atividade não relacionada a entrega de um bem era enquadrada como serviço.

tributo vai gerar para os cofres públicos está diretamente ligado ao regime de deduções, por isso a harmonização é crucial para que todos governos tenham condições iguais na arrecadação. E se na contraprestação de contas os valores não fossem recebidos, assim mesmo, seriam eliminados da base de cálculo do imposto.

Um comitê de discussão foi instituído permanentemente, buscando um diálogo contínuo, a fim de criar um espaço para trocas, aprimorando o bloco de forma conjunta. Os poderes fiscais dos países membros utilizavam esse canal como uma rede de combate à fraude, com a cooperação da fiscalização dos governos envolvidos, era mais fácil detectar possíveis sonegações.

A Comissão resolveu promover o Livro Branco, em 1985, os países da União Europeia passavam por um momento de recessão econômica e esse evento tinha como propósito impulsionar o mercado comum. Em momentos de crise, os países tendem a proteger seus mercados internos, isso acabou criando diversas barreiras comerciais, portanto, Jacques Delors, presidente da Comissão, publicou 279 sugestões, a serem aplicadas no espaço de tempo de 7 anos, que iriam proporcionar um ambiente de livre circulação no comércio intrabloco.

Ocorreu, em 1986, o Ato Único Europeu, que só foi aplicado em 1987, que tinha a função de modificar o pioneiro Tratado de Roma. O ato vem reafirmar o compromisso com a livre circulação, transformando o conceito de mercado interno como um espaço sem fronteiras internas. Isso se deu pela observação das ainda existentes barreiras no comércio entre os membros, foi posta uma meta de eliminação desse problema até 1992.

Outro ponto importantíssimo de modificação foi o fortalecimento das instituições europeias. O Conselho da CEE passou a deliberar assuntos sem a necessidade de unanimidade, só da maioria em relação ao estabelecimento do mercado interno. As instituições podiam melhor cooperar para a promoção da harmonização da tributação indireta.

Em 2006 foi publicada a Diretiva 2006/112/CE que compilaria as vinte e nove alterações que ocorreram desde a aplicação da Sexta Diretiva. Contudo, os conceitos e regras básicas permaneceram fundamentadas com a antiga diretiva, que é considerada com a base do sistema.

II.2.2 – IVA no MERCOSUL

O Mercosul, fundado pelo acordo chamado Tratado de Assunção¹³, tem como sua finalidade, para a ampliação dos mercados nacionais, a criação de um mercado comum entre os países membros do bloco¹⁴, Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai. A viabilidade desse objetivo perpassa pela liberdade de circulação de bens, serviços e fatores produtivos, a promoção do livre comércio.

O comércio entre os países é ponto chave para a evolução do bloco, contudo, barreiras sempre dificultaram as transações, sendo a tributação indireta sobre o consumo um ponto chave nesse impasse. O IVA entra nesse debate quando começa a se discutir uma harmonização tributária para o bloco, o imposto que foi aplicado na UE e que simplifica e facilita esse processo de convergência dos países.

O Tratado de Assunção em seu 7º art. trata do princípio da não discriminação no assunto de impostos internos. O tratamento fiscal dado a um produto importado, que tem um país do bloco como originário, deve ser semelhante ao concedido ao produto nacional. Se a medida for realizada, afasta o perigo de criação de guerra fiscal entre os Estados-parte.

Argentina, Uruguai e Paraguai já utilizam o IVA nacional, contudo, suas legislações são diferentes, não sendo algo totalmente integrado. O Brasil não fez a adoção do tributo, até hoje seu principal imposto sobre consumo é de competência dos estados, com o sistema de crédito não funciona perfeitamente com a agregação de valor. O sistema brasileiro funciona no imposto contra imposto, enquanto os países que adotam a incidência do imposto no valor agregado, confrontam as bases para o recolhimento.

Iniciando pela Argentina, seguem alguns aspectos importantes do IVA em cada país membro do Mercosul. Revelando-se uma ação não arquitetada em conjunto, se afastando da experiência da União Europeia, que mesmo todos não aderindo ao mesmo tempo, aplicaram sob a orientação de uma mesma diretriz, caminhando cada vez mais para a harmonização.

¹³ Acordo firmado em 26 de março de 1991, servindo de instrumento jurídico fundamental do Mercado Comum do Sul (Mercosul).

¹⁴ A República Bolivariana da Venezuela se encontra suspensa de todos os direitos e obrigações inerentes à sua condição de Estado Parte do MERCOSUL, em conformidade com o disposto no segundo parágrafo do artigo 5º do Protocolo de Ushuaia.

II.2.2.1 – *Argentina*

O imposto sobre valor agregado foi instituído pela Lei nº 20.631/1973, mas vigorou apenas em 1975, sendo considerado o principal imposto sobre o consumo do país. O imposto nasce com as características de não cumulativo, plurifásico, não piramidal, com uma alíquota única de 18% que perdurou até 1996. Foi quando a alíquota básica sofreu alteração, alguns serviços sofreram aumento além da básica e determinados alimentos tiveram queda no tributo.

A estrutura geopolítica argentina se assemelha à brasileira, com uma divisão em três níveis de governo: União, províncias e municípios. O IVA ficou sob a competência da União, entretanto, sua receita é repartida com as províncias. A verba transferida segue um percentual estabelecido, com seu funcionamento previsto no acordo de Regime de Coparticipação Tributária.

O país começou a trabalhar com três alíquotas diferentes, a menor de 10,5% foi destinada para gado vacum, frutas e verduras, a alíquota geral passou para 21% e a máxima, de 27%, passou a incidir sobre os serviços de eletricidade, telefonia e água encanada. Entretanto, a crise atual do país levou o presidente, Mauricio Macri, a tomar a atitude de zerar a alíquota do IVA nos produtos alimentícios mais consumidos pelas famílias argentinas.

O princípio escolhido foi o do destino, isso reflete imediatamente nos setores voltados à exportação, que garante a eles créditos fiscais decorrentes do pagamento de impostos por operações ligadas à aquisição de bens e serviços vinculados efetivamente à exportação, conclui-se então, que há a isenção para a atividade. Enquanto aqueles que se utilizam de insumos importados no seu processo produtivo, suportarão o ônus tributário.

Os créditos fiscais gerados com as deduções feitas do tributo pago nos insumos ou na questão das isenções, podem ser compensados com o IVA devido ou com outros impostos. A possibilidade de transferência de créditos também é aberta. Esses procedimentos são implementados e geridos pela “Dirección General Impositiva”, que fazendo um paralelo com a realidade brasileira, podemos equiparar à Receita Federal.

A Argentina possui em seu sistema imposto seletivo, que vai tratar alguns produtos no detalhe. Podendo ser chamado de imposto específico sobre o consumo, ele foi adotado com uma alíquota de 20%, incidindo sobre bebidas alcoólicas, tabaco e aparelhos eletrônicos. Possui duas exceções, com alíquotas exclusivas, que é o caso dos veículos (10%) e seguros (8,5%).

O IVA no sistema tributário argentino é de muita importância, além da receita gerada, ele concede uma flexibilidade ao governo, que permite que ele seja instrumento de manobra para suprir eventual rombos na arrecadação, ao contrário da maioria dos outros grandes tributos. Assim, o IVA possui posição estratégica, vale lembrar a eliminação do imposto nos produtos mais utilizados pelas famílias (agosto/2019), que o imposto foi alterado para tentar contornar os efeitos da crise vivenciada pelo país.

II.2.2.2 – Paraguai

O país já se preocupava em adequar seu sistema aos modos mais utilizados internacionalmente. A questão comercial do Paraguai em muito coopera para que haja um movimento de reforma do sistema tributário. Foi quando a nova Constituição de 1992, pela Lei 125, instituiu o IVA nacional, no poder do governo federal.

O novo imposto nasce sob a competência do nível mais alto de governo, que a princípio foi estabelecido uma alíquota geral com percentual de 8%. Posteriormente, o IVA passa a ter uma alíquota maior (10%), contudo, o poder executivo paraguaio tem a permissão de criar exceções, que teriam a alíquota reduzida, inferior a geral. No caso das importações, a base de cálculo sofre uma redução de 20% no momento da incidência do tributo.

O IVA paraguaio inclui bens e serviços, com a cobrança feita de modo plurifásico pelo Estado e eliminando a cumulatividade, aplicando o sistema de crédito e débito fiscal, sendo o consumidor final o único onerado pelo tributo. A produção agrícola e a agropecuária, visto que foram caracterizados como estratégicos, receberam desonerações para estimular mais o setor.

O princípio do destino foi o escolhido, concedendo às exportações a desoneração total de suas atividades, semelhantemente ao praticado na República Argentina. O reembolso do crédito gerado na compra de insumos, que impactam direta ou indiretamente a produção de um bem a ser exportado, devem ser reembolsados no prazo de 60 dias.

II.2.2.3 – Uruguai

A Lei 13637/67 introduz o IVA ao sistema uruguaio, porém uma melhor reestruturação do tributo vai ocorrer em 1972, com a Lei 14100/72, que vai modelar o imposto da forma mais parecida com a aplicada atualmente. Uma alíquota única foi estipulada na criação, com o percentual de 10%, a partir das reformas introduzidas, o país passou a praticar duas alíquotas, a básica fixada em 23% e a mínima, em 14%, que irá incidir sobre os produtos de primeira necessidade.

A alíquota mínima vai atacar a regressividade do sistema, sendo aplicada aos produtos que compõem a cesta básica das famílias mais pobres, o país escolhe reduzir o peso tributário delas, onerando com maior peso produtos que são acessíveis a outras camadas da sociedade.

A estrutura do imposto no Uruguai muito se assemelha ao dos outros países do Mercosul aqui citados. Utilizando o método da subtração, o sistema opera com deduções de imposto contra imposto, quando na próxima fase produtiva o deduzido será o imposto pago em etapas anteriores do processo de produção.

O Uruguai tem outra peculiaridade no campo de comércio exterior. Seguindo a cartilha o princípio do destino, o país opta por onerar as importações e isentar o que é exportado. Nos demais países a área de serviços é taxada no local de origem, como o modelo europeu estipulou no século passado ser o melhor caminho. Contudo, o Uruguai isenta os serviços que serão efetuados fora de seu território, os exportados, ganhando vantagem na concorrência com seus companheiros de bloco.

CAPÍTULO III: A TRIBUÇÃO SOBRE CONSUMO E A APLICAÇÃO DO IVA-DUAL

III.1 – A urgência de uma reforma

O debate sobre uma reforma tributária é sempre posto a mesa e a sua necessidade é defendida em quase unanimidade. Contudo, o que vemos por anos são tentativas que não vão para frente ou pequenas modificações emergenciais para cobrir algum déficit. Essas mudanças, introduzidas sem pensar no sistema como um todo, acarretam um peso tributário maior sem gerar alta produtividade, alguns cooperando para a maior regressividade e cumulatividade no sistema.

Após a reforma da Constituição de 1988, mudanças estruturais não mais ocorreram. Os governos sucessores mantiveram a linha de retoques para casos urgentes. Até mesmo a Lei Kandir, um passo mais ousado, sofre com o adiamento de sua regulamentação. Os conflitos de interesse continuam gerando entraves para a evolução do sistema.

A crise econômica exposta no segundo governo Dilma não foi o bastante para dar força ao debate da reforma, mesmo que economistas e especialistas da área convergindo de que a retomada do crescimento econômico e uma maior justiça social passam pela reformulação do sistema.

Operar essa justiça social tem sua consequência básica, onerar mais as classes dominantes e tirar o sobrepeso atual sobre os mais pobres. Entretanto, isso gera uma tensão entre as classes, com um empenho da classe mais rica contra esse tipo de transformação, atravancando as alterações. Esse “sufocamento tributário” nos mais pobres muito se explica pela predominância dos impostos indiretos sobre o consumo e mão de obra, de natureza cumulativa em sua maior parte.

A priorização dos recursos passou para o compromisso assumido com a responsabilidade fiscal, tornando ainda mais escasso os recursos para o financiamento das áreas sociais. Contextualizando isso no Brasil, com alto índice de desemprego e vivenciando uma das maiores crises de sua história, percebemos a urgência de se promover um sistema tributário mais produtivo, sem agravar ainda mais a desigualdade social.

A perspectiva do investidor também não é boa do campo tributário brasileiro. Com uma legislação complexa e por vezes confusa, a decisão de investir no país fica comprometida. O número de litígios associados à área tributário afasta o investidor estrangeiro e dificulta o pequeno e médio empreendedor de se estabelecer no mercado. A concorrência é totalmente

desigual, via os desequilíbrios gerados pelo sistema e guerras fiscais desestimulam a entrada de mais concorrentes no mercado.

A reforma também se demonstra necessária para ajustamento de competências e receita entre os níveis de governo. A reorganização do sistema, alocando competências e encargos devidamente, sem o viés centralizador excessivo da reforma dos anos 1960, mas negando a descentralização impensada de 1988, que deixou em situação delicada a esfera federal.

III.2 - Reforma no ICMS: alinhando a um IVA

O IVA teve sua implementação no Brasil na Reforma de 1967, através da criação do ICM, mesmo que não houvesse a inclusão dos serviços no seu campo de competência. O ICM se transformou em ICMS (na reforma ocorrida com a nova Constituição em 1988), incluindo alguns serviços, entretanto, as modificações que esse imposto foi sofrendo ao decorrer da evolução do sistema tributário brasileiro tornaram o imposto algum bem distante do conceito que um tributo sobre valor agregado deve carregar.

Sendo uma reforma mais tímida, a reestruturação do apenas do ICMS, sem alterações nos demais, para se tornar mais alinhado a um tributo sobre valor agregado. Reparando aspectos do imposto que tem gerado externalidades negativas não só para o contribuinte, mas também, para o Estado e para a sociedade como um todo. Mesmo não sendo uma reforma completa na tributação sobre consumo, o imposto é o principal do segmento de tributos sobre consumo no Brasil. Com isso, uma reforma no mesmo já causaria um considerável impacto.

Iniciando pelas relações de comércio interestaduais, que é um dos pontos que geram mais conflitos e impasses. O ICMS por ser amplo e ter uma alíquota significativa, impacta fortemente nas escolhas dos investidores, com isso, e tem sido utilizado como instrumento de promoção de uma guerra fiscal entre os estados. Com a competência de determinar sua própria alíquota, os governos estaduais acabam reduzindo o imposto para atrair mais contribuintes.

O seguido em países da União Europeia e os demais do Mercosul é o princípio do destino, contudo, deve-se ressaltar que subsídios à produção não associados ao ICMS podem continuar carregando a competição fiscal por investimento¹⁵. Entretanto, a adoção da tributação

¹⁵ A competição por investimentos não é vista negativamente por todas as opiniões, alguns grupos vão defender a manutenção da situação justificando sua eficácia em criar um ambiente mais favorável para entrada de novos investimentos.

no destino encerra o processo de incentivos exacerbados fruto do ônus causado pela não geração de receita recair sobre outro estado.

Essa distorção gerada pelo ICMS é em razão de seu princípio ser uma mescla entre origem e destino, um modelo híbrido. Vale salientar que a visão nacional do imposto é sobre consumo, mas quando olhado na perspectiva dos estados, vemos um imposto sobre produção quando a mercadoria é taxada no estado da origem de sua produção, antes de ser consumido. E vemos um sobre consumo, quando taxado no destino, onde é consumido o bem. Parte do imposto no estado de origem e parte para o estado que ocorreu o consumo.

Sem suportar o ônus dos incentivos dados, no primeiro momento, a promoção dessa prática se torna vantajosa, fazendo com que os estados ampliem a concessão. Ao longo do tempo, os estados que não entraram na dinâmica de incentivos são prejudicados, visto que, os contribuintes optam pelos estados com mais vantagem. Até a prática ser incorporada e os incentivos se tornarem redução de alíquota em conjunto.

Uma problemática que é pouco discutida, por não afetar os estados mais ricos, é a má distribuição de receita causada por essa natureza híbrida do ICMS atual. Estados mais pobres tem características de importadores líquidos na relação comercial entre os estados, deixando a receita gerada com esses bens no estado origem. A situação desses estados se complica por outro ponto de comércio, o internacional, onde eles são os estados que mais exportam.

Na saída de bens para o exterior, o estado deve suportar o incentivo dado aos setores para que os produtos brasileiros mantenham um bom nível de competitividade. Sendo assim, o estado não arrecada com sua importação interestadual e tem um passivo alto de crédito com exportadores. Os repasses da União para suprir esses incentivos, via Lei Kandir, não sofreu uma regulamentação, sendo prorrogada na Câmara dos deputados, deixando a esfera federal sem o compromisso de cobrir por completo esses créditos via repasse.

O estabelecimento do princípio do destino atacaria esse problema, redistribuindo de forma mais justa a receita do ICMS entre os estados da federação. Essa mudança faria com que os estados importadores do comércio interestadual arrecadassem com essa movimentação e compensassem o crédito devido com o superávit no comércio internacional. Segundo Khair:

passam a ser beneficiadas as regiões norte e nordeste, as mais carentes do País, além de UF mais desenvolvidas (Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Santa Catarina), ao ser cobrado o ICMS majoritariamente no destino onde o bem é

usado ou consumido. São 18 UF beneficiadas nessa transição. (KHAIR, 2011, p.34)

Na tentativa de reparar essa corrida pela menor alíquota, foi criado o DIFAL (diferencial de alíquotas do ICMS)¹⁶. Seu cálculo se baseia na subtração entre a alíquota da transação interestadual e a do estado destino. A partir de 2019 essa porcentagem do DIFAL fica inteiramente com o estado destino e a alíquota do ICMS corrente com o estado de origem do bem.

Isso contribui para a diminuição da guerra fiscal, mas a má distribuição da receita entre os estados permanece. A maior parte do imposto arrecado desse tipo de movimentação continua sendo do estado exportador, enquanto o estado importador recebe uma quantia mais reduzida. Sendo assim, a padronização do princípio do destino para essas transações atacaria os dois problemas.

A adoção de alíquota zero, mesmo que alterando o sistema para o princípio do destino, agravaria as distorções. Deve-se aplicar um mecanismo de recolhimento de parte do imposto na origem e só repassar receita para o estado destino. A nota fiscal eletrônica pode cobrir tal procedimento, com um baixo custo de administração, ela vai registrar o quanto já foi pago na origem.

Seguindo nas alterações das linhas de pensamento que visam a alteração só do ICMS, tendem a convergir para adoção de algumas regras originais da Lei de Kandir. Iniciando pela exoneração dos bens de capital e dar vigência imediata aos créditos adquiridos fruto dos bens de consumo e de uso. Essas medidas prejudicariam a receita no curto prazo, podendo ser auxiliado pelo “seguro-receita”.

Essas medidas causariam mais acumulação de créditos na mão do contribuinte. Para cooperar com a solução desse problema, se faria a revisão das desonerações concedidas, incentivos fiscais, não incidência e outros, levantando caixa no curto prazo. Defender a regulamentação da Lei de Kandir na esfera legislativa pode ajudar os estados, porque iria regular o repasse da União para compensar o incentivo dado ao setor exportador e que é suportado pelos estados.

¹⁶ Instituído pela Emenda Constitucional 87/2015, implantado gradualmente a partir de 2016 e chegando em 2019 com 100% da receita arrecadada com o DIFAL para o estado de destino.

Mesmo havendo uma alíquota geral para o ICMS em cada estado, existe a liberdade de estipular outras alíquotas complementares, se baseando na essencialidade da mercadoria em questão. A criação das diversas alíquotas independe da esfera federal e os estados criam vários níveis.

As alíquotas entram em um nível de detalhamento muito grande. Analisando a situação do Acre, há uma gama de alíquotas que variam de 4% a 33%¹⁷. As bebidas alcoólicas se enquadram na alíquota mais alta, contudo, cervejas e chopes serão taxados em 27%, com cervejas que não contém álcool entram no grupo de 25% de incidência de ICMS.

No lado governamental esse arranjo se torna um grande trabalho. A administração se torna mais complexa e custosa, porque há o enquadramento dos diversos bens e serviços em seus devidos grupos para que haja a correta tributação. Mas nem sempre esse enquadramento é imediato e por vezes pode ser relativo, o que faz com que existam litígios, onde há o questionamento da alíquota atribuída a um bem que pode ser agrupado em mais de uma alíquota.

Retomando a experiência do IVA, observamos que os principais países que adotam esse estilo de tributação trabalham com poucas alíquotas, costumeiramente uma geral, uma reduzida e uma alíquota maior para produtos especiais (como cigarro, bebidas alcoólicas, que tem derivado de petróleo na composição). A nossa vizinha Argentina é um exemplo disso, como especificado no capítulo anterior.

O enxugamento dessas regras se alinha com um dos critérios para o julgamento do que é um bom tributo. Ele fere o princípio da simplicidade, que exige que o imposto seja de fácil aplicação, com fácil entendimento e seus custos de obrigações e administração serem baixos. O ICMS nos moldes atuais tem fugido por completo desse princípio.

O ICMS além de ter o problema de raramente ter o ressarcimento do crédito acumulado, o critério de crédito utilizado é o físico. Nessa modalidade só o que é incorporado fisicamente à mercadoria gerará crédito, enquanto o IVA praticado na maioria dos países critério de crédito é financeiro, assim tudo que é comprado pela empresa e utilizado em suas atividades gera crédito a ser recuperado. O julgamento do que é incorporado ou não pode ser relativizado em certas situações e a complexidade para administração do imposto só aumenta.

¹⁷ Fonte: Associação de Fiscais e Auditores de Tributos do Brasil (AFBRAS). Disponível em: <https://www.afbras.org.br/?p=1448>

Nem mesmo a Lei de Kandir, que previa a desoneração de bens de capital e a chance de ensejar crédito imediato de bens de uso e consumo, entrou em vigor. A lei foi adiada mais uma vez para o ano de 2020. A evolução no assunto não ocorreu pela dificuldade de aceitação dos estados, que com receio de perda de receita, tentam atravancar a medida.

Esse ponto expõe bem essa distância do ICMS do conceito de tributação sobre o valor agregado. A base desse conceito é a não cumulatividade através da não tributação em cascata, onerando cada etapa do processo. O crédito a ser recuperado é o mecanismo de “limpar” a base de cálculo para não tributar tributo. E o ICMS se comporta de forma totalmente descompromissada com esse princípio, tendo, em grande medida, contribuintes desconhecendo sobre as possibilidades de recuperação.

A solução, além de colocar em vigor a Lei Kandir, seria a migração do crédito físico para o financeiro, que iria facilitar o controle administrativo do tributo e permitiria o avanço para a desoneração da cadeia produtiva brasileira.

A integração do imposto na base de cálculo do próprio imposto é denominada de cálculo por dentro. Isso cria duas alíquotas, a nominal, que é a divulgada, e a real, que é a efetivamente aplicada, visto que, ela é a aplicação da nominal na base que já recebeu incidência do tributo. O IVA praticado atualmente, utiliza o cálculo por fora, para estritamente seguir sua proposta de taxaço sobre o valor acrescentado, não tributo sobre o tributo.

A substituição tributária é o movimento de transferência de responsabilidade de tributação para um agente terceiro, desde que, ele não seja o ator que efetuou o fato gerador da taxaço. A substituição vai ser classificada pelo período em que o tributo é cobrado em relação ao fato gerador do mesmo, sendo para trás, concomitante e subsequente.

A grande questão fica com a cobrança subsequente, que o ocorre antes do fato gerador ocorrer. O valor a ser tributado acaba sendo estimado, podendo ocorrer imprecisões. Essa conta que não se equaliza gera um pagamento de valor superior pelo contribuinte, se o valor foi superestimado anteriormente.

Essa diferença não está prevista a sua restituição, assim o contribuinte é tributado a mais, sem ao menos ter um fato gerador para aquela tributação, trazendo o questionamento da constitucionalidade de tal abordagem. A restituição do valor só é prevista na Constituição de 1988 (§ 7º do art. 150) em casos de não ocorrência da atividade previamente tributada.

A partir de 2004 a propagação dessa prática começou a ocorrer no Brasil, os estados passaram a incluir cada vez mais produtos nas suas listas de substituição. Rezende vai justificar esse movimento, onde

a expansão da substituição tributária em quatro estados com as maiores bases industriais do país não ocorreu por acaso. Ela revela a tendência de centrar a arrecadação do ICMS na etapa da produção industrial, mesmo nos casos em que a razão que a justifica, isto é, a pulverização do comércio, não é encontrada. (REZENDE, 2012, p. 20).

Esse aumento da base de produtos incluídos no sistema de substituição tributária faz com que os preços de diversos produtos sejam superestimados. Ângelo de Angelis vai justificar isso apontando:

a imensidade de detalhes e especificações dos novos produtos incluídos na ST esbarra em um dos principais pressupostos da inclusão de um determinado produto na ST: a homogeneidade. Onde não há homogeneidade, não há preços conhecidos no varejo, ensejando o uso crescente de médias e pautas para a valoração das bases de cálculo. (ANGELIS, 2012, p. 49).

O governo passa a arrecadar mais, com mesma alíquota e mesma cesta de bens e serviços. Contudo, esse sobrepeso não é distribuído igualmente entre os concorrentes no mercado, culminando na quebra da neutralidade. O mercado passa ser influenciado quando o peso tributário é maior na composição do preço final de um em relação aos concorrentes, a concorrência sofre intervenção externa.

A substituição tributária subsequente é uma atividade praticada apenas em alguns países da América do Sul, sendo assim, a maioria dos IVAs implantados ao redor do mundo não adotando esse critério. Varsano (201, p.28) vai julgar isso como uma prática ruim para o sistema, “a substituição tributária para frente compromete a qualidade do imposto e são raros os países que utilizam”. A extinção desse critério para retornar ao concomitante e para trás é a melhor solução para dar fim a essas externalidades negativas que estão sendo geradas.

Como dito no começo do bloco, o ICMS se afastou do propósito de ser um imposto sobre valor agregado e sua estrutura atual é confusa e dispersa. Até mesmo para uma reforma mais tímida, focando apenas na estrutura do imposto em questão, deve-se ter um grande esforço de negociação para abordar todos os pontos aqui citados.

III.3 - Inclusão dos serviços: ISS

Já na década de 1960 a França descontinuava seu imposto sobre serviços para incorporá-lo ao TVA, o transformando em um imposto sobre valor agregado sobre bens e serviços. O Brasil segue com seu principal imposto sobre consumo incidindo principalmente sobre bens, enquanto a responsabilidade de tributar os serviços é da esfera municipal, via ISS.

A não incorporação da base tributada pelo ISS no hipotético IVA (que inclui o ICMS), culminaria em um problema de eficiência econômica. Alguns insumos seriam duplamente tributados, que seriam aqueles que se fundem em uma atividade fim, as mercadorias usadas em algum serviço ou algum serviço utilizado na produção de alguma mercadoria.

Os serviços são subtaxados se comparado aos bens industrializados, as alíquotas do ISS em geral são menores que as do ICMS. O PIS e Cofins cooperam para esse ponto, onde suas alíquotas sobre serviços são em boa medida menores que as alíquotas sobre produtos industrializados.

O Brasil sai deixando de ganhar por não ter essa inclusão dos serviços na tributação de forma mais participativa na receita, já que a elasticidade renda da demanda por serviços é maior que a elasticidade das mercadorias. Em um crescimento econômico, por exemplo, o setor de serviços tende a aumentar sua participação no PIB e dá dinamismo a receita dos IVAs que tem serviço em suas bases. Assim, a receita do imposto tende a crescer a taxas maiores que o próprio PIB, não acontecendo isso no ICMS.

A não exploração (ou subtaxar) dos serviços inclui o assunto da regressividade do sistema. Esse tipo de tributação já carrega alta regressividade e impacto social e dentro da estrutura dela se potencializar esse caráter é ignorar o mínimo de respeito a justiça social. O gasto com serviços, em geral, tem maior peso proporcional na renda das famílias mais abastadas que nas das mais pobres.

A maioria dos IVAs aplicados ao redor do mundo tem em suas bases a inclusão dos serviços, é um dos pilares desse estilo de tributação, uma base ampla sobre mercadorias e serviços. As questões dessa subseção em muito está relacionado a esse isolamento dos serviços na esfera municipal, onde alguns municípios nem aplicam o ISS.

Incorporar o ISS em um IVA seja de competência estadual, seja federal será um facilitador para avançar e gerar receita de forma mais eficiente e justa. Taxando de forma estratégica, com alíquotas mais aparelhadas a realidade dos bens, aproveitando os avanços

econômicos. Assim, não ignoraria a importância dos serviços nos distintos níveis de renda, além de evitar o problema de dupla tributação mencionado, pois ICMS e ISS estariam acoplados em um só imposto.

III.4 - IVA Nacional

O debate entre federalizar por completo a tributação sobre consumo ou repartir entre estados e União tal competência é complexo. O trabalho vai seguir pela linha dual, entendendo ser a saída mais coerente com a realidade atual, com mais chance de ser aprovada, já que alterações dessa magnitude são constitucionais. Os estados trabalhariam pela manutenção de sua autonomia, perder o total controle da modalidade de tributação que mais gera receita seria uma atitude ousada demais.

Contudo, é válido a breve observação do IVA federal, experimentado na Alemanha, por exemplo. O senador Francisco Dornelles foi relator de um projeto de IVA nacional entre 2007 e 2008. O imposto seria criado, legislado e regulamentado pela União, enquanto os estados iriam fiscalizar e arrecadar. Com receita compartilhada entre essas esferas, o tributo substituiria o ICMS, incorporando impostos federais como o IPI, PIS, Cofins e CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), outras contribuições menos conhecidas entrariam na composição desse IVA, como o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) e o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL).

O tratamento com o imposto municipal ISS seria diferente. Mesmo o IVA nacional tendo serviços e bens, o ISS seria mantido, o que a proposta indica, é aprofundar os estudos para em um momento posterior incorporar o ISS ao tributo federal. Se efetuando essa incorporação, o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) seria transferido da esfera estadual para a municipal.

O princípio de cobrança do imposto a ser utilizado nas relações de comércio entre os estados seria o da origem, porém só uma pequena parte permaneceria no estado de origem. Assim, o alinhamento com as práticas internacionais não aconteceria e a guerra fiscal, grave problema já relatado, poderia não ser sanado com essa iniciativa.

A maior parte do imposto que restasse seria distribuído entre os estados segundo índice de participação relativa no consumo final dos bens e serviços tributados, com medição realizada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). O comércio internacional seguiria

o princípio do destino¹⁸, mantendo as exportações isentas e as importações com incidência da alíquota correspondente do IVA nacional.

A cobrança seria feita por fora, com o uso de oito alíquotas, com o Senado agrupando os bens e serviços em cada alíquota. Os incentivos fiscais seriam permitidos apenas ao governo federal determinar, porém, os estados poderiam imputar um adicional no imposto em no máximo quatro bens ou serviços.

Mesmo havendo alguns pontos ainda deficientes, essa reforma causaria um avanço na tributação sobre consumo no Brasil. O conflito entre estados diminuiria com esses entes não tendo mais autonomia sobre o imposto, mas centralizar todo esse domínio a um ente, o federal, não fortaleceria a federação, já que a tributação sobre a renda já é de responsabilidade federal, deixando os estados sem controle algum para promover políticas.

III.5 - Aplicação do IVA-dual

O IVA-dual tem se apresentado como uma das propostas mais defendidas por especialistas da área tributária. Reconhecendo a realidade brasileira e o histórico de frustrações de propostas de reforma, esse modelo, que atende a maior parte dos problemas aqui apresentados, se mostra mais aceitável para passar pelos processos de aprovação que a democracia brasileira exige. Não há dúvidas que pequenas modificações teriam mais rápida e fácil aprovação, porém, este trabalho está analisando a conjuntura da tributação sobre consumo no Brasil.

O IVA-dual já foi proposto em outras oportunidades. Em 1995 ocorre a primeira tentativa de se implementar, uma iniciativa do governo federal através da PEC 175/95¹⁹, a proposta retornou de forma aprimorada em 1999. Em 2007, o Ministério da Fazenda vai à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado com mais uma proposta semelhante as anteriores citadas. E em fevereiro de 2008 um novo projeto de emenda constitucional (PEC 233 de 2008) é apresentado, mas sem citar se os IVAs federal e estadual estariam harmonizados. Todas as tentativas mencionadas, tanto a PEC do governo de Fernando Henrique, quanto a de Lula, não foram implementadas, frustrando o projeto de reforma.

Principais especialistas veem o IVA-dual como

¹⁸ Além das exportações, seriam incluídos os bens de capital exonerados.

¹⁹ A emenda propunha a extinção do IPI, sendo substituído por um tributo de mesma base do ICMS, com alíquota única. O imposto seria partilhado por estados e União.

a solução que melhor atende às características da federação brasileira, pois permite um bom equilíbrio entre a autonomia dos estados para tributar e a necessidade de coordenação com a União, que é a gestora da política econômica (VARSAÑO, 2014, p. 43).

Rezende faz coro com Ricardo Varsano ao falar do IVA-dual como

a solução recomendável para conciliar os objetivos de harmonização, simplificação e modernização do sistema tributário com as necessidades de preservação da autonomia federativa e da competitividade do setor produtivo nacional (REZENDE, 2009b, p. 95).

Entrando no modelo realmente a ser aplicado, a dualidade virá da interação do campo estadual e federal. Contudo, a esfera local não ficará de fora da reforma, atualmente o ISS compõe a grande carteira de impostos sobre consumo brasileiros, sendo necessária uma intervenção no nível municipal.

A divisão do modelo será em três módulos, como feito pela proposta do Instituto de Pesquisa Aplicada (IPEA), a proposta foi organizada por Ernesto Lozardo, ainda no governo de Michel Temer. No primeiro nível a análise focará no âmbito federal, no seguinte o foco ficará com os entes subnacionais, deixando o último para harmonização do sistema. A proposta já conta com o apoio dos secretários estaduais de Fazenda, sendo mais um indicativo de aproximação com os estados. O IVA-dual está mais blindado aos questionamentos constitucionais em relação à autonomia tributária dos estados.

III.5.1 - Módulo 1: IVA Federal

O primeiro módulo, campo federal, daria início com a substituição do PIS e da Cofins pelo IVA federal, chamada pelo IPEA de Contribuição Federal sobre o Consumo (CFC). Estudos do instituto chegaram a uma alíquota de 8%, visando a manutenção da receita atual gerada por essas contribuições (CARVALHO, 2018, p.103).

O Ministério da Fazenda já tem algumas propostas nesse campo que podem ser aproveitadas. Começando pelo básico de um imposto sobre valor agregado, que é o sistema de crédito, ampliando sua base e aplicando a regra de equivalência entre débito e crédito. O crédito passando a ser financeiro, admitindo a creditação de insumos comprados, sejam eles incorporados ou não ao bem final, reduzindo custos através da facilitação da administração tributária e alinhando com o praticado nos principais países que adotam o tributo.

A apuração tributo contra tributo via documentos fiscais e o que foi arrecadado no período anterior, com o fim do crédito presumido, o que é debitado antes, é creditado depois. São iniciativas para realmente implementar o sistema de crédito fiscal no Brasil, já que na realidade atual o sistema é deficiente nessa questão, tanto em seus critérios, quanto na operação do sistema.

Entretanto, algumas modificações vão além das iniciativas do Ministério da Fazenda, para que o IVA federal seja criado de forma mais coesa e reparadora. Assim, a equalização da alíquota para todos os setores, bens, mercadorias e serviços deve ocorrer, pondo fim às exceções criadas para benefícios de alguns, ajustando para a inclusão da incidência sobre receitas (financeiras e imobiliárias), de acordo com um modelo de tributação sobre valor agregado.

O tributo recairá para todos que operam uma venda, produzem um bem ou prestam um serviço. Na situação atual, o PIS e Cofins não são cobrados de pessoas físicas. Os ajustes no material do Ministério da Fazenda estão relacionados a universalização do tributo para todos, sem distorções na aplicação. Essas medidas receberam críticas por quem se encontrava nos grupos de expurgo do tributo, não sendo tributados, como os produtores rurais, ou com uma alíquota menor, como os prestadores de serviço.

A substituição tributária ocorreria para trás, evitando os problemas de diferença de valores que a subsequente carrega. A receita desse IVA-federal teriam os mesmos destinos vinculados às contribuições que o antecederam, preservando a receita da seguridade social e não necessitando se abrir um debate sobre assunto, o que causaria um grande empecilho para aprovação da proposta.

O IPI e a Cide seriam transformados em um imposto seletivo, que selecionaria alguns produtos para sofrer essa tributação especial. O IPEA lista os itens a serem incluídos, que foram classificados pelo critério de gerarem externalidades negativas, sejam elas a vida humana ou ao meio ambiente, os produtos mais relevantes são: cigarros, combustíveis, bebidas alcoólicas e veículos. Assim como o IVA federal, sua receita permanecerá com mesmo destino dos tributos anteriores, sendo repartidas com estados e municípios.

O primeiro módulo é encerrado sem a necessidade da criação de uma PEC, sem interferir nas esferas subnacionais e causando um impacto de simplificação e eficiência no sistema atual. A proposta deverá passar pelo Congresso Nacional, mas sua aprovação necessitaria de leis

infraconstitucionais. Após essa validação, o módulo 2 seria proposto, partindo a proposta geral em partes e facilitando sua aprovação com o mínimo de alterações possíveis.

III.5.2 - *Módulo 2: IVA Estadual e a esfera municipal*

O segundo imposto nos moldes de um tributo sobre valor agregado para compor a dualidade do sistema é estadual. Ele substituiria o ICMS e o ISS, tendo como primeira medida a adoção do princípio do destino. Essa priorização mostra o grande problema que é a guerra fiscal entre estados da federação. A alíquota do destino é implementada, contudo, a transição para a arrecadação total do estado que consome o produto será em etapas, visando não causar um movimento de receita em grandes proporções de uma vez só.

O próximo passo seria incorporar toda a base de serviços ao novo imposto, encerrando o ISS. A proposta inclui a criação de um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV), que seria de competência municipal, porém, não excluindo a possibilidade de se ter a versão estadual. Esse novo imposto serviria como um adicional de alíquota nessa fase final, a venda. Cooperaria para a fiscalização do consumo, além de cumprir o pacto federativo, com os entes subnacionais com autonomia na determinação de alíquotas e realizar medidas especiais.

O IVA estadual estaria com uma base ampla de bens e serviços, praticando o sistema de crédito financeiro, com sua base sendo calculada por fora. Os investimentos estariam desonerados e com a adoção do princípio do destino, as exportações não seriam tributadas. Sua receita seria compartilhada entre os estados e municípios.

Com o fim desse módulo, pode-se analisar um sistema mais simplificado, com apenas três tipos de impostos o compoendo: Seletivo, IVA e o ISS, os dois últimos na modalidade dual. Na tabela 4 observa-se um resumo de competências e receitas das esferas de governo após a implementação dos módulos iniciais.

TABELA 4 - Repartição das competências e distribuição das receitas entre os entes federativos

	União	Estados	Municípios
Competência tributária (regulação e administração)	CFC (IVA federal). Impostos seletivos	Imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). IVV estadual.	IVV municipal
Distribuição das receitas	Totalidade da contribuição sobre o consumo. Parte dos impostos seletivos.	Parte do imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). Parte dos seletivos federais. Totalidade do IVV estadual.	Parte do imposto estadual sobre o consumo (IVA estadual). Parte dos seletivos federais. Totalidade do IVV municipal

Fonte: IPEA, 2018.

III.5.3 - *Módulo 3: Harmonização dos IVAs*

A terceira etapa se inicia após os dois módulos prontos, os IVAs federal e estadual entrariam na fase harmonização completa de receita. Os estados teriam a opção de harmonizar ou não, optando por isso, se adotaria o mesmo regime de regras da contribuição federal, cabendo a escolha de uma alíquota pelo estado e tributando sob a mesma base. A arrecadação e administração passariam a ter responsabilidade partilhada entre os entes.

Sem dúvidas, essa escolha do estado teria uma contrapartida, premiando quem optasse por harmonizar. Esse retorno da União viria na forma de ajuda financeira, somando-se aos custos evitados com administração, fiscalização e arrecadação do imposto. Seria essa a melhor saída para se construir um sistema nacional mais coeso, não abrindo chance para as dificuldades encontradas atualmente com o ICMS.

A complexidade do sistema tributário brasileiro gera dúvidas e desconhecimento de direitos e deveres. Não fugindo dessa realidade, o ICMS deixa de ser recuperado por contribuintes pelo fato de não terem o conhecimento do crédito gerado por suas atividades. Esse custo desnecessário acaba sendo repassado para o consumidor final.

Uma das mercadorias que mais gera receita via ICMS é a energia elétrica. Ela é um bom exemplo do caso de não recuperação de créditos, já que poucas empresas (em grande medida só as companhias de grande porte) tem o conhecimento técnico de identificar a cobrança mensal indevida do tributo que incide sobre conta de energia.

Mesmo de competência dos estados, a consideração da energia elétrica como mercadoria²⁰ e a limitação do crédito de ICMS de energia à atividade produtiva²¹ são leis federais, sendo aplicada em todas as 27 unidades da federação, independentemente de sua legislação própria. Essa dispersão da legislação causa é um dos fatores geradores dessa problemática de compreensão das regras de aplicação e funcionamento do tributo.

A cobrança indevida, que pode ser recuperada, é gerada pela incidência do imposto em tarifas associadas ao uso do sistema. A TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) entram na base cálculo na tarifa de energia. As empresas, em sua rotina financeira, apenas aplicam as contribuições de direito, ao qual já estão habituadas.

²⁰ Constituição Federal, artigo 155, parágrafo 3º.

²¹ Lei Complementar nº 87 de 1996.

Uma unificação de legislação tornaria o sistema mais transparente e didático ao contribuinte. A empresa se concentraria em ter o conhecimento de uma legislação, mesmo que sua área de atuação seja em mais de um estado. As modificações na legislação teriam mais espaço para serem propagadas, já que impacta todo o país. A segurança de movimentar bens e serviços entre os estados sem o medo de cair em alguma “armadilha tributária”.

Se o estado optar por não adotar harmonizar com o restante do país, ele seguirá com seu IVA estadual. A opção por seguir essa diretriz de reforma se baseia no fato da adoção do IVA nacional e único precisar da aprovação dos entes subnacionais para seguir com o projeto por completo. Nesse modelo, fica a cargo dos estados apenas o estágio final, depois de muitos avanços dados.

CONCLUSÃO

O Brasil vive um momento delicado economicamente, mas propício para implantação de reformas, pois é evidente que ajustes devem ser feitos. A reforma da previdência está em seus últimos estágios e com grandes chances de ser aprovada. A reforma tributária está em debate, com propostas na Câmara dos Deputados e o governo federal fechando sua proposta para enviá-la.

A tributação sobre o consumo apesar de ter um papel importante na composição da receita do Estado, tem sido remendada por anos, ignorando projetos de reformas profundas. Até mesmo quando reformas ocorreram, como nas décadas de 1960 e com a Constituição de 1988, os anos seguintes foram de desfiguração do sistema montado, com mudanças de regras e inclusões de contribuições e impostos que contribuíram para o aumento da cumulatividade do sistema tributário brasileiro.

O Brasil precisava avançar nessa área, o imposto sobre valor agregado foi difundido pelo mundo no século passado e o país não acompanhou essa evolução da tributação. Houve a continuidade de um sistema incoerente, complexo e que não tem responsabilidade alguma com justiça.

Com a propagação pela Europa, o modelo de tributação sobre valor agregado ganhou espaço no cenário internacional chegando aos nossos vizinhos. Nossos companheiros de bloco, Argentina, Paraguai e Uruguai, adotaram IVAs, mesmo havendo pontos discordantes. A harmonização tributária do Mercosul é mais dificultada pelo sistema brasileiro, que se encontra menos transparente que os demais, não tendo um compromisso leal com a desoneração das exportações, havendo guerra fiscal internamente.

A harmonização europeia através de um regimento único, com liberdades para seus membros de calibrarem o imposto sem prejudicar o conjunto, serve de lição para o país de proporções continentais, como o Brasil. Uma regulamentação simples, clara e adaptada a realidade brasileira tornaria o sistema mais transparente e produtivo.

O IVA é apresentado e mostra o quanto ele evolui em tantos pontos do ICMS atual, imposto com base mais ampla dessa categoria de impostos. O IVA-dual se apresenta como uma alternativa viável e mais adequada a realidade política brasileira. Está sendo considerado todos os entraves que se tem para se aprovar um texto dessa magnitude e esse modelo do IPEA tenta “escorregar” dos meios mais burocráticos e complexos.

Os atributos que um imposto deve carregar iriam ser potencializados. A neutralidade, equidade, simplicidade e produtividade seriam levadas em conta e os frutos de se ter um tributo carregando esses valores seriam colhidos.

A necessidade de reformar é evidente, as opções de reforma são variadas, contudo, após a reforma ocorrida com a Constituição de 1988, o que foi visto foram ajustes. Impasses internos permanecem, como exemplo, a centralização ou não das competências entre os níveis de governo. Enquanto os regionalistas lutam por mais autonomia dos estados e municípios, existem aqueles que querem concentrar o poder decisório na esfera federal.

Estados divergem entre si, um exemplo disso é a guerra fiscal existente. Estados que são grandes importadores líquidos nas transações entre estados se sentem lesados por não tributarem no destino as mercadorias, estando os exportadores buscando a tributação na origem. Ambos visando seu próprio caixa e deixando de considerar o sistema como nacional.

Diversas divergências poderiam ser citadas, que contribuem para o não prosseguimento de uma reforma ousada e não tendenciosa para um grupo específico. Enquanto isso, as famílias mais pobres são as que mais sofrem com um sistema de tributação sobre o consumo deficiente. O peso do aumento de preços em bens básicos, devido ao aumento dos impostos, gera a exclusão de outros produtos da cesta de várias famílias brasileira. Então, é justo que o sistema seja eficiente e otimize suas alíquotas e a receita gerada.

O crescimento dos investimentos conta com um sistema que seja simples, não influencie na concorrência e forneça um ambiente de segurança ao investidor. A necessidade de novos investimentos é essencial para uma economia estagnada com alto índice de desemprego. O caminho está sendo pavimentado para mudanças ocorrerem e esse é um dos momentos mais propícios para virada de chave no sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ANGELIS, Ângelo de. **A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções**. 91 páginas. Dissertação. Primeiro prêmio no concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO. 2012.

CARDOSO, Mauricio Farias et al. **Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL**. 15 páginas. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina. Santa Catarina, 2015.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata et al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre consumo no Brasil. In: SACHSIDA, Aldolfo. **Reforma Tributária IPEA - OAB -DF**. Rio de Janeiro, IPEA, 2018. Páginas: 95-109.

DA SILVA, Giovanni Padilha.: **PERSONALIZAÇÃO DO IVA PARA O BRASIL: HARMONIZANDO OS OBJETIVOS DE EFICIÊNCIA E EQUIDADE. Reforma Tributária Solidária**. 1º ed. 2018. Páginas: 540-560.

DE SOUZA, João Marcos. **TRIBUTOS SOBRE CONSUMO: UM NOVO MODELO PARA UM BRASIL MAIS JUSTO. Reforma Tributária Solidária**. 1º ed.. 2018. Páginas: 501-517.

DIZ, Jamile B. Mata. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 37 n. 146 abr-jun. 2000. Páginas 195-202.

DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da Constituição de 1988. 2013. <https://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso: 29/06/2019.

El Cronista. Macri congela hipotecas e elimina imposto sobre produtos básicos. 2019. <https://www.valor.com.br/internacional/6392979/macri-congela-hipotecas-e-elimina-imposto-sobre-produtos-basicos>. Acesso: 15/08/2019.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas** .1º ed.. 2017. Páginas: 31-64.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. Diagnósticos e Premissas. **A Reforma Tributária Necessária**. 1º ed. Brasília: ANFIP: FENAFISCO, 2018. Páginas: 112-129.

_____. **Estado, instituições e democracia, do projeto Perspectivas do desenvolvimento brasileiro: A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009.** Brasília: IPEA, janeiro de 2010. Páginas: 1-55.

RIOS, Marcelo Jabour. A tributação do consumo na União Europeia. *Direito Izabela Hendrix* – vol. 19, nº 19, outubro de 2017.

SMARGIASSI, Edelcio et al. A (im)possível implantação do imposto sobre valor agregado – IVA no Brasil. *Revista Eletrônica de Estudos Jurídicos e da Sociedade – UNIFEG.* Minas Gerais. VI. 3, Nº 3, páginas 1 – 27. 2014.

TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas Públicas (tributárias), o imposto sobre valor agregado na experiência estrangeira e perspectivas de implantação do IVA na realidade brasileira. *RDIET,* Brasília, V. 13, nº 1, p. 150 – 208, Jan-Jun, 2018.

VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, fevereiro de 2014.

_____. Texto para discussão nº 405. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, janeiro de 1996.