

Os caminhos do IVA no Brasil

Ricardo Diefenthaeler*

Resumo: Toda a vez que se recomeça a discutir reforma tributária no Brasil, a implantação de um imposto sobre o valor agregado (IVA) é tema que desperta grande interesse. Apesar de ter ocupado a vanguarda mundial de implantação de impostos sobre o valor agregado, na década de 1960, o país não conta ainda com um IVA de base ampla. Longas são as discussões sobre a efetiva existência de um IVA no Brasil, dentre os vários tributos não cumulativos sobre o consumo pátrios. Neste contexto, o presente estudo pretende analisar os caminhos da tributação sobre o valor agregado no país, identificando quando e por que o “IVA brasileiro” se distanciou do modelo teórico e se afastou da rota de evolução do imposto no cenário internacional. Como conclusão é evidenciada a necessidade de o Brasil racionalizar a tributação sobre o consumo, implantando um IVA moderno, que efetivamente consagre os princípios da neutralidade e da não cumulatividade.

Palavras-chave: Tributação do consumo. Imposto sobre o valor agregado (IVA). Neutralidade. Não cumulatividade. Reforma tributária.

Introdução

O imposto sobre o valor agregado (IVA) surgiu na França, no início da segunda metade do século passado, como uma tentativa de tornar o sistema tributário mais neutro em relação ao sistema econômico.¹ Em pouco tempo passou a ocupar lugar central no debate sobre tributação, passando a ser uma realidade consolidada em inúmeros países, incluindo os que compõem a União Europeia e os vizinhos do Mercosul.

Não é por outro motivo que na clássica obra *Value added tax: international practice and problems*, constem expressões elogiosas ao imposto, como “a quintessência da moderna tributação” e “um fenômeno sem paralelo” que em trinta anos saiu da teoria para a prática, varrendo o mundo. Ou ainda, “a Mata Hari do

* Pós-graduado em Direito Tributário pela UFRGS, Mestre em Ciência da Computação pela UFRGS, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

¹ Implantado na França em 1954, a partir de um modelo de Maurice Lauré (DERZI, Mizabe Abreu Machado (Org.). A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. *Reforma tributária & Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 17-30, p. 19), a famosa *Taxe sur le Valeur Ajoutée* (TVA) é uma evolução em relação aos impostos sobre o consumo anteriores, em razão da imposição plurifásica e proporcional à agregação de valor.

mundo da tributação”, cujo poder de sedução faz sucumbir até mesmo os mais resistentes,² De fato, o modelo do IVA está presente em 8 das 10 principais economias e em 140 dos aproximadamente 170 países do mundo, funcionando bem tanto para grandes economias (como a Alemanha) quanto em pequenos países (como as Ilhas Maurício).³

O Brasil, apesar de ter ocupado posição de vanguarda na implantação de impostos sobre o valor agregado durante a década de 1960, enfrenta graves problemas no âmbito da tributação sobre o consumo e, paradoxalmente, a implantação de um IVA é tema recorrente, que desperta grande interesse toda a vez que se (re)começa a discutir reforma tributária.

Apesar de o país não contar com um IVA de base ampla, possui quatro tributos sobre o consumo que seguem a sistemática não cumulativa de imposição e que possuem traços de tributação sobre o valor agregado. Tal situação torna difícil até mesmo responder se há no país um, vários ou nenhum IVA. Longas discussões doutrinárias são travadas nesse campo.

Nesse contexto, o presente trabalho se propõe a confrontar os tributos sobre o consumo existentes no país com o modelo teórico do IVA, visando verificar a adesão de cada tributo ao modelo e, assim, vislumbrar os caminhos e as dificuldades de implantação de um IVA unificado, uniforme e amplo. Para tal, o processo de implantação desses tributos no Brasil é resgatado, suas principais características são apresentadas e são identificados os seus problemas, principalmente aqueles causados pela difícil relação entre não cumulatividade, isenção/alíquota zero e método do crédito fiscal. Ao final são apresentadas as conclusões acerca da necessidade e das possibilidades de se implantar um IVA uniforme e de base ampla, mais próximo do modelo teórico, e que realize, de fato, suas virtudes.

1 Há um IVA no Brasil?

Vários são os tributos brasileiros que têm no consumo sua base tributável. Além dos impostos que incidem sobre a venda de produtos e serviços (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Serviços – ISS), tem-se as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento das empresas (Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS). Isso sem falar no Imposto sobre a Importação e na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis (CIDE-Combustíveis), ambos de natureza extra-

² TAIT, Alan A. *The value added tax: international practice and problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988. p. 3 e 397.

³ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach, with materials and cases*. New York: Transnational Publishers, 2001. p. 552-555.

fiscal, mas de considerável arrecadação.⁴ Há, finalmente, o sistema simplificado de recolhimento de tributos (SIMPLES), que agrega alguns dos já elencados tributos sobre o consumo, além de outros, de forma unificada.

Dos tributos sobre o consumo do sistema tributário brasileiro os que têm maior aderência ao modelo do IVA são o IPI e o ICMS. Isto porque esses impostos apresentam as características básicas de um IVA, embora uma rápida análise de sua conformação atual evidencie importantes distorções em relação ao modelo teórico do imposto.

Afora o IPI e o ICMS, as contribuições sociais para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), pelo mecanismo de incidência não cumulativa para as empresas tributadas pelo lucro real, introduzido em 2002 e 2003, bem como por sua forte presença arrecadatória, são também tributos sobre o consumo de extrema importância. O ISS, apesar de não apresentar a estrutura de um IVA, atinge uma parte importante de sua tradicional base impositiva e tem grande representatividade na arrecadação dos municípios brasileiros. Somados, ICMS, IPI, ISS, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, representaram 39,91% do montante total de tributos arrecadados no país em 2009.⁵

1.1 As origens do IPI e do ICMS

A iniciativa de eliminar a tributação em cascata do sistema tributário brasileiro, introduzindo o princípio da não cumulatividade, é ainda anterior à Emenda Constitucional 18/1965, que criou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM, hoje ICMS). Com efeito, leis ordinárias anteriores (Leis 2.974/1956 e 4.502/1964) submeteram o antigo Imposto sobre o Consumo a essa sistemática.

Mas a grande mudança rumo a não cumulatividade se operou mesmo através da EC nº 18/1965. Na esteira de um movimento de racionalização e codificação do sistema tributário, a Constituição de 1946 foi emendada e os impostos sobre o Consumo e sobre Vendas e Consignações (IVC), existentes desde a Constituição de 1934, foram substituídos, respectivamente, pelo IPI e pelo ICM, e o princípio da não cumulatividade foi incorporado ao texto constitucional.

A razão principal para as mudanças introduzidas era modernizar o IVC, tido como “um tributo avelhantado, ‘em cascata’, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto”.⁶ A ideia era tomar como modelo o IVA europeu, originado na *Taxe sur le Valeur Ajoutée* francesa – TVA.

⁴ Criada em 2001, através da Lei 10.336, a CIDE-Combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

⁵ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2009, p. 14.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos. In: _____. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. 2 v. p. 279-312, p. 283.

O ICM já nasce, porém, com vícios de origem, decorrentes da questão político-federativa brasileira. Enquanto o modelo europeu gerou impostos de competência nacional, no Brasil o ICM ficou nas mãos dos Estados da federação, que já detinham a competência sobre o IVC. Ou seja, a competência daquele que deveria ser um imposto nacional e uniforme foi "retalhada" e a consequência histórica foi, de um lado, as ações dos Estados no sentido de usar o imposto como ferramenta de desenvolvimento regional e, de outro, a tentativa de se dar ao imposto um regramento único, que lhe preservasse a integridade (via leis complementares e resoluções do Senado).

O particionamento não se deu apenas na competência, mas também na base de incidência. Surgido para ser um imposto de base ampla, abarcando não só operações sobre mercadorias mas também os serviços e atingindo todo o ciclo de produção e circulação, o nascituro IVA brasileiro "apequenou-se", para utilizar o termo preciso de Sacha Calmon. Precisando acomodar competências para os outros entes federativos, o imposto que, repise-se, deveria ser amplo e único, cedeu espaço ao IPI federal e ao ISS municipal.

Apesar desses desvios, pode-se afirmar que tanto o ICMS quanto o IPI são, fundamentalmente, impostos sobre o valor agregado. Apesar de respeitáveis vozes em contrário,^{7,8} a doutrina⁹ e a jurisprudência majoritária (Recursos Extraordinários 212.484¹⁰ e 350.446¹¹) abalizam tal posição. Isto porque esses impostos oneram de forma ampla o consumo e sua incidência se dá de forma plurifásica e não cumulativa ao longo da cadeia de produção/circulação de produtos e serviços, na proporção em que vai sendo incorporado valor a estes.

Poder-se-ia questionar a real amplitude e a incidência plurifásica do IPI uma vez que o imposto só alcança as fases de produção (industrialização) da cadeia econômica. Mas o processo de gênese desse imposto evidencia que ele surgiu em função da necessidade política de repartir competências entre a União e os Estados. O já referido particionamento reservou-lhe apenas uma parte da abrangência de um IVA convencional, mas não lhe retirou a incidência não cumulativa e proporcional conforme a agregação de valor aos produtos na macro-etapa de industrialização da cadeia econômica. Como observa Sacha Calmon, IPI e ICMS são os "rebentos do IVA no Brasil, como irmãos gêmeos".¹²

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 178-179.

⁸ PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN nº 405 de 14/03/2003. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 nov. 2004, p. 5.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos*. p. 288.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484-RS. Recorrente: União. Recorrido: VONPAR Refrescos S.A. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, DF, 5 de março de 1998. DJ 27/11/1998.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350.446-PR. Recorrente: União. Recorrido: Nutripar Alimentos Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. DJ 6/6/2003.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos*. p. 288.

Quanto ao ICMS, sustenta Roque Carrazza que, juridicamente, não é um imposto sobre o valor agregado por que sua base de cálculo é o valor da operação realizada e não o valor acrescentado em relação à operação anterior.¹³ A caracterização do ICMS como um imposto sobre o valor agregado, no entanto, decorre do fato de a imposição nesse imposto ser plurifásica e proporcional à agregação de valor ao longo da cadeia de produção e circulação de bens e serviços. É este aspecto econômico, mais do que a definição jurídica da base de cálculo, que caracteriza o ICMS como um IVA.

Com efeito, a incidência do ICMS sobre o valor da operação e a compensação com o imposto cobrado anteriormente constitui tão somente um dos métodos de cálculo do IVA, pelo qual optou o legislador pátrio quando, na Reforma Tributária de 1965, fazendo uso do poder constituinte derivado, reformou a Constituição de 1946 e criou o ICM. Com efeito, na teoria do IVA esta é uma forma indireta de cálculo do imposto, chamada de "método do crédito fiscal". O cálculo do imposto não é feito diretamente sobre o valor adicionado em cada operação, mas sim através de um mecanismo de débitos e créditos, numa espécie de conta-corrente. Os débitos vão se originando pela incidência do imposto sobre as vendas, enquanto os créditos vão ocorrendo de acordo com as entradas de produtos e serviços tributados pelo imposto. A cada período mensal, o imposto a pagar é apurado pela diferença entre os débitos e os créditos.

Observe-se que o método de cálculo do IVA dominante nas versões desse imposto mundo afora é justamente o do crédito fiscal. Isto por que o método direto é de complexa operacionalização, vez que é difícil determinar, por exemplo, o quanto de energia elétrica foi consumido na produção de um sapato individualmente. Assim, o método do crédito fiscal, ainda que indiretamente, tributa, sim, o montante de riqueza adicionado por cada unidade econômica, atingindo assim a base econômica de imposição do IVA, ou seja, o consumo no sentido macroeconômico. Fosse a utilização do método do crédito fiscal fator suficiente para descaracterizar um imposto como IVA, praticamente não restariam exemplos concretos desse imposto no cenário internacional.

1.2 A conformação atual do IPI e do ICMS

O IPI incide sobre produtos industrializados nacionais e estrangeiros relacionados com alíquota na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)¹⁴ e seu fato gerador ocorre na saída de produto de estabelecimento industrial (ou equiparado) e no desembaraço de produto de procedência estrangeira.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 178-179.

¹⁴ Lei 10.451/2002 (art. 6º) e Decreto 4.544/2002 (art. 2º). Observe-se que esses dispositivos legais estabelecem que os produtos indicados na TIPI como não tributados (NT) estão fora do campo de incidência do IPI. Já produtos cuja alíquota indicada na TIPI é zero estão, sim, no campo de incidência do imposto.

O imposto responde por 2,63% do total da arrecadação de tributos brasileira,¹⁵ sendo sua receita partilhada com os Estados e o Distrito Federal.¹⁶

Seguindo o modelo geral dos IVA, a apuração do IPI é feita com base em períodos mensais pelo método do crédito fiscal. Também seguindo a regra geral, a alíquota é aplicada “por fora” do preço do produto, isto é, o imposto não está incluído em sua própria base de cálculo, sendo obtido pela aplicação da alíquota sobre o valor do produto sem imposto. No que se refere à coordenação interjurisdicional, o IPI segue o critério do destino como local de ocorrência do fato gerador. Dentre os princípios constitucionais que regem o imposto, dois são particularmente importantes no escopo deste estudo: não cumulatividade e seletividade.¹⁷

Da mesma forma que o IPI, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) foi implantado na Reforma Tributária de 1965. A Constituição de 1988 ampliou significativamente a base de incidência do imposto, ao promover a incorporação do imposto único sobre energia elétrica e sobre combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes e do imposto único sobre serviços de transportes e comunicação, ambos de competência da União. Surgiu, assim, o “Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação” – ICMS. O fato gerador do imposto ocorre na saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou de produtor, na entrada de mercadoria importada do exterior e na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação (ainda que iniciadas no exterior), dentre outras hipóteses.

O ICMS é o tributo com maior participação relativa na carga tributária brasileira, respondendo por 21,3% da carga total.¹⁸ Constitui a principal fonte de recursos dos Estados e do Distrito Federal, sendo de grande importância também para os municípios, já que sua arrecadação é com eles partilhada.¹⁹

Assim como o IPI, o ICMS também se submete ao princípio da não cumulatividade, havendo comando constitucional expresso determinando como o princípio se aplica nos casos de isenção e não incidência (CF/1988, art. 155, § 2º, II). Já com relação à seletividade, o comando constitucional é de que o imposto “poderá ser seletivo”.²⁰ Como consequência, as alíquotas se situam em um intervalo bem menos elástico do que no IPI, variando de 7% a 25%.

A apuração do ICMS é feita com base em períodos mensais pelo método do crédito fiscal, seguindo o modelo geral dos IVA. Por outro lado, como exceção à regra geral das implantações de IVA, a alíquota do ICMS é aplicada “por dentro” do

¹⁵ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2009, p. 14.

¹⁶ CF/1988, art. 159, I.

¹⁷ Pelo princípio da seletividade, expresso no art. 153, § 3º, I, da CF/1988, as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas de acordo com a essencialidade do produto. Como consequência, as alíquotas do imposto apresentam grande variação (a do cigarro, por exemplo, é 330%, enquanto a da manteiga é zero).

¹⁸ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2009.

¹⁹ CF/1988, art. 158, IV.

²⁰ CF/1988, art. 155, § 2º, III.

preço dos produtos e serviços, isto é, o imposto está incluído em sua própria base de cálculo, sendo obtido pela aplicação da alíquota sobre o valor do produto com o imposto.

No que se refere à coordenação interjurisdicional, o ICMS apresenta três situações distintas:

- Segue o critério do destino como local de ocorrência do fato gerador para as operações internacionais e para as operações interestaduais cobertas pela não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, "b" da Constituição Federal (operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica);
- Segue o princípio da origem no caso de operações interestaduais cujo destinatário é não contribuinte do imposto. Neste caso, todo o imposto ("alíquota cheia") é recolhido para o Estado de origem;
- Segue um misto entre os princípios da origem e do destino nas operações interestaduais entre contribuintes. Neste caso, o Estado de origem ficará com um montante de imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual cabível sobre o valor da operação, enquanto o Estado de destino ficará com montante correspondente à aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquota) sobre o valor da operação.

Vale sublinhar as importantes alterações na configuração do ICMS que vieram com a Lei Complementar 87/1996. A chamada Lei Kandir retirou definitivamente as exportações do campo de incidência do ICMS e veio a autorizar o creditamento do imposto nas aquisições de bens de capital destinados ao ativo fixo, em 48 vezes.²¹ Abriu também caminho para o crédito sobre produtos destinados a uso e consumo das empresas, a partir de 2020.²² Tais avanços vêm a aproximar o ICMS do modelo do IVA-Consumo.

1.3 A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS

Fora do universo dos tradicionais impostos não cumulativos, IPI e ICMS, uma importante mudança no sistema tributário nacional se operou a partir do final de 2002, quando a não cumulatividade alcançou pela via da legislação ordinária parte da incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.²³

²¹ Conforme art. 20, § 5º da Lei Complementar 87/1996, com nova redação dada pela Lei Complementar 102/2000.

²² Conforme art. 33 da Lei Complementar 87/1996, com nova redação dada pela Lei Complementar 138/2010.

²³ A Contribuição para o PIS/PASEP foi instituída pelas Leis Complementares 7 e 8, de 1970, ainda na vigência da Constituição de 1969. Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70/1991. Ambas as contribuições têm previsão constitucional na combinação dos arts. 149 e 195, I, "b", e sua arrecadação é privativa

Em um primeiro momento, o regime de apuração não cumulativo foi implantado apenas no âmbito da Contribuição para o PIS/PASEP, através da Medida Provisória 66/2002, atingindo as empresas tributadas pelo imposto sobre a renda pela sistemática do lucro real. Fruto dessa experiência, a não cumulatividade chegou, através da Lei 10.833/2003, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, de arrecadação bem mais expressiva. Assim, obedecendo à lógica de uma reforma cautelosa e progressiva, essas contribuições, tidas como prejudiciais à atividade econômica por sua cumulatividade e agressão à neutralidade, foram progressivamente tornadas não cumulativas para as empresas submetidas ao lucro real.

Se por um lado essa alteração significou uma redução no significativo espaço ocupado pela cumulatividade na tributação sobre o consumo do país, que, segundo Afonso e Varsano,²⁴ abarcava 1/4 do montante arrecadado no país, constituindo “a maior praga que assola o sistema tributário brasileiro”;²⁵ por outro, agregou mais complexidade ao sistema. A imposição não cumulativa restou fatiada entre os tributos federais IPI, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS e o estadual ICMS e o sistema tributário pátrio parece ter retardado o caminho da implantação de um IVA unificado, uniforme e de base ampla.

Na introdução da sistemática não cumulativa na Contribuição para o PIS/PASEP, a alíquota passou de 0,65% (em regime cumulativo) para 1,65% (em regime não cumulativo), resultando em um aumento real de arrecadação de 18,75%.²⁶ No que se refere à COFINS, a alíquota passou de 3% (em regime cumulativo) para 7,6% (em regime não cumulativo), produzindo igualmente incrementos de arrecadação, da ordem de 20,6%.²⁷ Os contribuintes não alcançados pelo novo regime, ou seja, não tributados pelo imposto sobre a renda na sistemática do lucro real, permaneceram sujeitos às alíquotas originais.

Ao passar a incidir de forma não cumulativa sobre o faturamento das empresas sujeitas ao lucro real, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS deixaram de gerar o nefasto “efeito cascata”, característico dos impostos cumulativos, através do qual o imposto vai se acumulando na cadeia e provocando a incidência de imposto sobre imposto.

Eliminando-se a cumulatividade, houve um forte e evidente ganho de neutralidade, melhorando a qualidade do sistema tributário, mas, por outro lado, as desejadas abrangência e amplitude de base dos impostos sobre o valor agrega-

da União. Com as alterações trazidas pela Lei 9.718/1998, essas contribuições passaram a ter por base de cálculo única o faturamento das pessoas jurídicas, correspondente à receita bruta, entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

²⁴ AFONSO, José Roberto R.; VARSANO, Ricardo. Reforma tributária: sonhos e frustrações. In: GIAMBIAGI, Fabio; REIS, José Guilherme; URANI, André (Org.). *Reformas no Brasil: balanço e agenda*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2003. p. 289-324, p. 301.

²⁵ AFONSO, José Roberto R.; VARSANO, Ricardo. Reforma tributária: sonhos e frustrações. p. 291.

²⁶ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2003.

²⁷ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2004.

do ficaram comprometidas no que se refere à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não cumulativos.

Se no IPI a incidência se limita à fase de industrialização da cadeia de produção e circulação, na Contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS não cumulativos a limitação de amplitude pode ser ainda maior, visto que dentro de uma mesma fase da cadeia podemos ter uma alternância de empresas tributadas pelo lucro real com empresas tributadas por outro regime (lucro presumido ou mesmo o Simples). Observe-se, ainda, que o universo de empresas tributadas pelo lucro real, sujeitas ao regime não cumulativo, é numericamente muito inferior ao grupo sujeito ao regime cumulativo tradicional, embora as primeiras sejam responsáveis por grande parte da arrecadação.

Outro ponto de distanciamento em relação ao modelo teórico do IVA é o significativo rol de exceções introduzidas nas normas que regem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS. Há várias atividades econômicas que foram excepcionadas, não se lhes sendo aplicado o regime não cumulativo (como bancos, cooperativas e operadoras de planos de saúde); existem diversos casos de redução de alíquota, inclusive a zero (vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, vendas de determinados produtos farmacêuticos e químicos); o direito a crédito se restringe aos casos que a lei prevê; a incidência sobre as importações é estruturalmente diferente da incidência no mercado interno;²⁸ e há regimes específicos de incidência monofásica (como para a gasolina e para o álcool), além de outras exceções. Tais excepcionalidades agregam grande complexidade ao modelo e concorreram para a perda de neutralidade.

Por outro lado, o regime não cumulativo elide a necessidade de retirar a carga de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS existente nos insumos de produtos destinados à exportação. No regime cumulativo a desoneração de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS dos insumos de produtos exportados é feita através do chamado "crédito presumido de IPI",²⁹ sistemática complexa e de alto custo operacional para o fisco e para o contribuinte.

No que se refere ao método de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, temos que, embora essas contribuições não sigam o tradicional método do crédito fiscal (de imposto sobre imposto), característico da quase totalidade das implantações de IVA no mundo, inclusive do IPI e do ICMS, sua forma de cálculo encontra substrato na teoria do IVA.

A apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS se dá pela aplicação da alíquota de cada uma das contribuições sobre o faturamento mensal da

²⁸ Há quem sustente que a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação são, na verdade, novos tributos, sobretudo por terem por base de cálculo o valor aduaneiro (acrescido do ICMS e do valor da própria contribuição), relativamente aos produtos, e o valor pago (acrescido do ISS e do valor da própria contribuição), no caso dos serviços.

²⁹ A Lei 9.363/1996 confere ao contribuinte um crédito fictício de IPI correspondente a um percentual sobre o custo dos insumos dos produtos exportados, compensando de forma estimativa o montante de contribuições cumuladas nos insumos nas fases anteriores da cadeia produtiva.

empresa, descontados os créditos relativos a bens, serviços, insumos e dispêndios adquiridos/incorridos no mês.³⁰ Tem-se, assim, um misto dos métodos do crédito fiscal e da subtração. É bem verdade, no entanto, que nem todos os dispêndios das empresas dão o direito ao crédito, como é o caso do valor de mão de obra paga à pessoa física. Em compensação, a lei prevê o direito ao crédito, de forma parcelada, sobre aquisições para o ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que no IPI ainda não é uma realidade.

Em termos de coordenação interjurisdicional, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS seguem o mesmo modelo do IPI e do ICMS, adotando o princípio do destino e tributando as importações,³¹ sem incidir sobre as exportações.

A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS estão, historicamente, entre os tributos mais combatidos do sistema tributário nacional, tanto por sua natureza cumulativa (relativizada pelas alterações havidas em 2002 e 2003), quanto por produzirem aumentos na carga tributária.

Com efeito, entre 1994 e 2003 a arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS cresceu mais de 120% em termos reais.³² No mesmo período a participação da União na arrecadação total de tributos passou de 65,4% para 69,4%. A majoração de alíquota da COFINS de 2% para 3%, operada pela Lei 9.718/1998, a introdução do regime não cumulativo e a inclusão das importações na base de incidência foram os principais responsáveis pelo aumento de arrecadação verificado nos últimos anos. Em 2009, a soma da arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcançou R\$ 146,9 bilhões,³³ o que equivaleu a 19,94% do total da arrecadação de competência da União. Entre os tributos federais, a COFINS só perde em arrecadação para o Imposto sobre a Renda (computado de forma global, isto é, incluindo pessoas físicas e jurídicas).

2 Problemas da tributação sobre o valor agregado no Brasil

Se na teoria o IVA é um imposto neutro, transparente, racional e eficiente, a complexidade das estruturas econômicas, políticas e sociais com que o modelo teórico se depara quando o imposto é implantado no “mundo real” dá margem a desvios que podem descaracterizar fortemente o imposto e aniquilar suas vantagens.

No Brasil, não se pode falar dos problemas do Imposto sobre o Valor Agregado, mas sim sobre as vicissitudes da tributação sobre o valor agregado. Isto porque,

³⁰ No caso das importações a base de cálculo corresponde, para produtos, ao valor aduaneiro (acrescido do ICMS e do valor da própria contribuição) e, para serviços, ao valor pago (acrescido do ISS e do valor da própria contribuição).

³¹ A partir da edição da Lei 10.865/2004.

³² A soma da arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no período saltou de R\$ 12,3 bilhões para R\$ 74,8 bilhões. O crescimento real foi calculado considerando IPCA de 167% no período. Os dados de arrecadação foram obtidos em Secretaria da Receita Federal do Brasil (Carga fiscal bruta – 1991 a 1997; Carga tributária no Brasil – 2003).

³³ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2009, p. 10.

como discutido, não temos um IVA de base ampla, mas quatro tributos de diferentes competências a seguirem em algum grau este modelo de tributação, tributos que somados representam em torno de 40% da carga tributária do país.

Assim, o primeiro grande problema a apontar é a carência de organicidade. Fragmentada em vários tributos (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e ICMS), a tributação sobre o valor agregado no país envolve um enorme conjunto de normas, bases tributárias, alíquotas e exceções.

A complexidade resultante abala a racionalidade do modelo do IVA e suas melhores virtudes restam prejudicadas. A neutralidade é mortalmente ferida pela guerra fiscal entre os Estados, potencializada pelo ICMS, e a amplitude é restringida pelo retalhamento da base tributária. A coordenação interjurisdicional e os ajustes de fronteira tornam-se bem mais complexos, e a fiscalização é dificultada enquanto a evasão é favorecida. O sistema tributário torna-se pouco transparente.

Tomados individualmente, tanto o IPI quanto o ICMS, na origem impostos sobre o valor agregado, apresentam vários desvios em relação ao modelo teórico que levam muitos autores a até mesmo desclassificá-los como tributos sobre o valor agregado, como discutido anteriormente. Fazem também com que constantemente se insista em afirmar a necessidade de implantação de um IVA no país. Some-se a isto, os problemas do regime não cumulativo para parte da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, e temos um quadro bastante confuso.

Esse quadro, no entanto, não é exclusividade do Brasil. Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) reconhece que ainda existem muitas diferenças nos impostos sobre o valor agregado de seus trinta países-membro, com aplicação de alíquotas reduzidas, isenções e numerosos arranjos especiais para atender políticas específicas. Muitas dessas práticas contradizem o *ethos* do IVA como um imposto simples de administrar e arrecadar.³⁴ Observa, ainda, a OCDE que, mesmo entre os países que compõem a União Europeia, que compartilham a mesma raiz legislativa de IVA, permanecem algumas diferenças.

Como já referido, a tributação sobre o valor agregado no Brasil apresenta um vício de origem relacionado à divisão da base de tributação entre a União e os Estados. A Emenda Constitucional nº 18/1965, pretendendo modernizar o cumulativo e ultrapassado Imposto sobre Vendas e Consignações, tomando como modelo o IVA europeu, criou o ICM. No entanto, a competência daquele que deveria ser um imposto uniforme foi pulverizada e a base impositiva foi retalhada. A base de incidência, que deveria englobar toda a cadeia de produção e circulação de mercadorias e serviços, de forma ampla, se dividiu, não sem sobreposição, resultando nos atuais IPI, ICMS e Imposto sobre Serviços.

As consequências negativas se fizeram sentir. Premidos pela necessidade de desenvolverem suas economias e gerarem empregos, os Estados se lançaram à chamada "guerra fiscal", concedendo benefícios sobre o ICMS para atrair investimentos

³⁴ OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. *Consumption tax trends: VAT/GST, excise and environmental taxes 2001 edition*. Paris: OECD, 2001. p. 11.

produtivos.³⁵ Isso ocorre através de incentivos ditos “financeiros”.³⁶ Além de comprometer a arrecadação dos Estados, o que é trágico em momentos de crise fiscal, esta prática produz uma forte interferência nas decisões alocativas das empresas, agredindo ferozmente a neutralidade do sistema tributário.

Além disso, a multiplicidade de normas de regência (cada Estado possui um regulamento próprio para o ICMS) aumenta exponencialmente a complexidade do imposto, dificultando sua administração, aumentando os custos para os contribuintes e favorecendo também a evasão.

Ainda no que se refere ao “fatiamento de base” e à pouca amplitude dos tributos sobre o valor agregado no Brasil, temos que se no IPI a incidência se limita à fase de industrialização da cadeia de produção e circulação, na Contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS não cumulativos a limitação pode ser ainda maior, visto que dentro de uma mesma fase da cadeia podemos ter uma alternância de empresas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo.

Outro problema grave é a multiplicidade de alíquotas. Enquanto no modelo teórico há uma ou duas alíquotas, no ICMS tem-se basicamente três alíquotas para operações intra-estaduais e duas alíquotas interestaduais, além das reduções de alíquotas travestidas de diminuição de base de cálculo. No IPI há na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados uma infinidade de alíquotas.³⁷ Mais uma vez o resultado é danoso ao fisco e ao contribuinte, além de potencializar a sonegação.³⁸ Já a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na sistemática não cumulativa têm cada qual apenas uma alíquota, embora normas esparsas de ajuste tenham introduzido algumas exceções, tais como reduções de alíquota, alíquotas zero e alíquotas específicas para produtos sujeitos à incidência monofásica ou à substituição tributária.

Outra distorção bastante apontada é a incidência sobre bens de capital. Tal desvio em relação ao modelo do IVA-Consumo vem sendo corrigido. No que se refere ao ICMS o creditamento relativo a aquisições de bens de capital passou a ser possível a partir da Lei nº Complementar 87/1996, como já referido. Já em relação ao IPI, a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, incluiu o inciso IV ao § 3º, do art. 153, estabelecendo que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”. O sistema de compensação de “crédito físico” vai sendo, assim, substituído pelo sistema

³⁵ O que é feito, diga-se de passagem, sem a aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal, via CONFAZ, como exige determina a Lei Complementar 24/1975.

³⁶ Um exemplo de incentivo desta natureza é o crédito de 75% do ICMS a pagar feito na conta-corrente do contribuinte na data do vencimento do imposto.

³⁷ É claro que se deve considerar que o imposto federal obedece ao princípio da seletividade e tem suas alíquotas fixadas de acordo com a essencialidade do produto.

³⁸ Veja-se o exemplo de sonegação de ICMS em que se simula uma operação interestadual (para o Nordeste, por exemplo, com alíquota de 7%) quando o que de fato ocorre é uma operação intraestadual (alíquota de 17%).

de "crédito financeiro".³⁹ Para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS no regime não cumulativo a lei prevê o direito ao crédito, de forma parcelada, sobre aquisições de ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dentre os problemas da tributação sobre o valor agregado no Brasil, a questão do creditamento nas operações isentas ou tributadas à alíquota zero está entre as mais controversas. Trata-se de um problema clássico dos impostos sobre o valor agregado, transcendendo os limites do IPI e do ICMS brasileiros. Daí a importância do tema e a necessidade de aprofundá-lo. Embora a discussão seja feita com foco nesses impostos, ela interessa a todos os tributos que seguem a sistemática não cumulativa, inclusive a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS.

2.1 Não cumulatividade x isenção e alíquota zero

Como antes já referido, o princípio da não cumulatividade surgiu no ordenamento jurídico brasileiro na década de 1950, embora tenha sido incorporado ao texto constitucional apenas em 1965, através da Emenda Constitucional 18. Apesar de plenamente consolidado como princípio constitucional tributário, a aplicação da não cumulatividade tem dado azo a grandes embates jurisprudenciais e doutrinários, que se encontram distantes de solução.

A maior controvérsia que circunda o tema está na forma com que a não cumulatividade encontra a isenção ou a imposição de alíquota zero em uma etapa intermediária do ciclo de produção/circulação. Paradoxalmente, uma isenção ou imposição de alíquota zero em uma etapa intermediária do ciclo pode resultar em aumento da carga tributária final de imposto sobre o valor agregado, gerando um indesejável "efeito cascata".

Da teoria do IVA, resgata-se as duas formas possíveis de correção desse fenômeno, ilustradas pela tabela a seguir:

- a) a manutenção dos créditos por parte do agente econômico que adquire insumo tributado e vende um produto isento ou sujeito à alíquota zero;
- b) a possibilidade de o agente econômico que adquire insumo isento ou sujeito à alíquota zero e vende um produto tributado de creditar-se de um imposto "fictício", que não houve, de fato, na etapa anterior justamente, por ser o insumo isento ou sujeito à alíquota zero.

Observe-se que, na hipótese de manutenção de créditos (a), a carga final de IVA sobre o ciclo é igual àquela que havia na situação original de tributação sem isenção e à alíquota constante ao longo do ciclo de Produção/Circulação. Já na solução de creditamento de imposto fictício (b) a carga final resta inferior (cai de 15 para 13).

³⁹ No sistema de "crédito físico" apenas as mercadorias para revenda e os insumos que se incorporam fisicamente ao bem produzido dão direito ao crédito de imposto. Já no sistema de "crédito financeiro" as possibilidades são bem mais amplas, abrangendo também, por exemplo, bens destinados ao ativo fixo, bens de uso e consumo e energia elétrica.

Tabela 1 – Soluções para afastar a cumulatividade na isenção ou alíquota zero em estágios intermediários do ciclo de produção/circulação

			Manutenção de créditos (a)				Creditamento de imposto fictício (b)			
Estágio	Valor compras	Valor vendas	Alíq.	Crédito	Débito	IVA	Alíq.	Crédito	Débito	IVA
I	-	100	10%	-	10	10	10%	-	10	10
II	100	120	isento ou 0%	10 (manut.)	-	(-10)	isento ou 0%	-	-	-
III	120	150	10%	-	15	15	10%	12 (fictício)	15	3
Total de imposto						15				13

Se do ponto de vista econômico a questão pode parecer singela, o mesmo não se verifica quando se examina o tema à luz da norma constitucional e da legislação infraconstitucional pátria.

A doutrina parece unânime no sentido de reconhecer a não cumulatividade como um princípio constitucional de eficácia plena.^{40,41} Não poderia ser diferente, vez que o princípio foi incorporado ao texto constitucional em 1965 e na Carta de 1988 está explícito no art. 153, § 3º, II, para o IPI e no art. 155, § 2º, I, para o ICMS.

A grande questão é determinar como o princípio se configura de fato no âmbito dos impostos que rege e qual o seu alcance, de forma a estabelecer os parâmetros constitucionais para as normas legais e infralegais.

2.1.1 Não cumulatividade x isenção e alíquota zero no ICMS

No que diz respeito ao ICMS, a chamada “Emenda Passos Porto” (Emenda Constitucional 23/1983) pacificou o debate sobre a possibilidade de crédito do então ICM pelo adquirente de mercadoria isenta ou não tributada, ao alterar o art. 23 da Emenda Constitucional 01/1969. A alteração do texto constitucional veio a impedir de forma explícita o crédito de ICM nas hipóteses de isenção ou não incidência, sendo creditada a uma reação dos Estados frente à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que vinha admitindo o crédito.

A Constituição Federal de 1988 repetiu o impedimento de crédito de ICMS nas hipóteses de isenção ou não incidência (art. 155, § 2º, “a”) e, adicionalmente, estabeleceu que a isenção ou não incidência implica a anulação do crédito relativo às

⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 99.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. p. 172-173.

operações anteriores (art. 155, § 2º, "b"), ressaltando a possibilidade de determinação em contrário pela legislação. Ou seja, afastou as duas hipóteses de correção da cumulatividade nos casos de desoneração no meio do ciclo de produção/circulação comentados anteriormente.

Mesmo diante do explícito comando constitucional há vozes dissonantes. Roque Antônio Carrazza,⁴² José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo recorrem ao magistério de Tércio Sampaio Ferraz⁴³ para sustentar que as restrições de crédito de ICMS estabelecidas pela Constituição Federal nas alíneas do § 2º do art. 155 se restringem às operações imediatamente posteriores e anteriores. Haveria, assim, um direito ao crédito de ICMS relativo a todas as etapas anteriores à da isenção, de forma a não aumentar a carga tributária e não ferir, conseqüentemente, o princípio da não cumulatividade. Os autores referem ainda que a Lei Complementar 87/1996 espousa esse entendimento ao permitir, no § 6º do art. 20, créditos anteriores ao da etapa isenta para operações com produtos agro-pecuários.

Melo e Lippo sustentam sua posição afirmando que em função da isenção/não incidência em uma etapa intermediária do ciclo há um hiato no qual não se aplica o princípio da não cumulatividade e, por esta razão, naquela etapa específica, e somente nela, não há a ocorrência de débitos e créditos que devam ser compensados.

Acolher esta posição significa, no entanto, aceitar que o princípio da não cumulatividade seja ampliado pelo intérprete ao arrepio das restrições que o próprio texto constitucional explicitamente impõe.

2.1.2 Não cumulatividade x isenção e alíquota zero no IPI

Se para o ICMS a própria Constituição tratou de estabelecer os limites da não cumulatividade nas desonerações no meio da cadeia de produção/circulação, o mesmo não ocorreu com relação ao IPI. Não há no texto constitucional para o IPI semelhante limitação imposta no âmbito do ICMS pelas alíneas do art. 155, § 2º.

Vários autores, dentre os quais Sacha Calmon e Mizabel Derzi, interpretam o silêncio da Carta em relação ao IPI, em oposição às restrições de creditamento explícitas no que toca ao ICMS, como a chave para a conclusão de que o princípio da não cumulatividade para o IPI seria "absoluto" e implicaria por si só o direito ao crédito nas entradas isentas/não tributadas e a manutenção dos créditos em decorrências de saídas isentas.⁴⁴ No dizer de Mizabel Derzi, o princípio da não cumulatividade no IPI, não submetido à restrição introduzida pela Emenda Passos Porto, continuaria "irrestrito, amplo e incondicionado".⁴⁵

⁴² Id., *ibid.*, p. 186.

⁴³ Apud MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. p. 160.

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 309-310.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 355.

No que tange à manutenção dos créditos de IPI quando da saída de produto isento ou tributado à alíquota zero, a legislação ordinária, através do art. 11 da Lei 9.779/1999 veio permitir tal creditamento para os insumos recebidos pelo estabelecimento industrial a partir de 01/01/1999. Solveu assim as dúvidas anteriores.

Já com relação ao direito ao crédito de IPI em decorrência de entradas desoneradas do tributo, não há dispositivo legal que faça tal concessão. Decorre daí o denso debate doutrinário e jurisprudencial.

Em relação ao crédito de IPI pela entrada de insumos *isentos*, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário 212.484,⁴⁶ entendeu ser possível tal creditamento. Decidiu a Corte que um fabricante de refrigerantes do Estado do Rio Grande do Sul, que adquire xarope produzido na Zona Franca de Manaus, produto isento de IPI, e aplica como insumo em seu processo de industrialização, tem direito a um crédito de IPI que não foi cobrado na etapa anterior em função da isenção.

O Ministro Nelson Jobim, redator do acórdão, apresentou como fundamento principal o fato de que se não admitido o crédito pretendido, ao lugar de uma isenção ter-se-ia um mero diferimento do IPI, a gerar cumulatividade no imposto. Outro argumento favorável ao contribuinte sustentado no julgamento foi o já referido silêncio do texto constitucional quanto a restrições ao princípio da não cumulatividade em relação ao IPI, em oposição ao comando explícito em relação ao ICMS.

Já o relator do processo, Ministro Ilmar Galvão, cujo voto foi vencido, considerou que à medida que o art. 153, § 3º, II da Constituição estabelece que o IPI "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", se nada foi cobrado na operação anterior nada há a compensar. Esse é também o entendimento do Professor Ricardo Lobo Torres, para quem os créditos de IPI relativos a operações anteriores devem ser *reais*, ou seja, "apenas o montante cobrado dá direito ao abatimento, não nascendo direito ao crédito nas isenções ou não incidências".⁴⁷ Tese contrária defende que o termo "cobrado" tem significado mais amplo que a interpretação literal sugere, devendo ser interpretado como imposto incidido, sujeito à incidência tributária.

Sacha Calmon, em parecer sobre o tema, se apoia na doutrina europeia, citando José Juan Ferreiro Lapatza e Klaus Tipke, para afirmar que seria ofensivo ao princípio da não cumulatividade que se quebre a cadeia débito-crédito, impossibilitando-se ao agente econômico a transferência do encargo ao consumidor, contribuinte de fato do imposto.

No que se refere ao direito ao crédito nas entradas desoneradas de IPI pela via da *alíquota zero*, outro foi o entendimento do STF. Após árdua e longa batalha

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484-RS. Recorrente: União. Recorrido: VONPAR Refrescos S.A. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, DF, 5 de março de 1998. DJ 27/11/1998.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 341.

travada na apreciação dos Recursos Extraordinários 350.446,⁴⁸ 353.657⁴⁹ e 370.682,⁵⁰ sedimentou-se, no julgamento dos dois últimos recursos, o entendimento de que o direito ao crédito pressupõe recolhimento anterior do tributo e, portanto, não há direito ao creditamento pelo adquirente de insumo não tributado pelo IPI ou sujeito à alíquota zero do imposto. Assentada nesses julgados a identidade de tratamento entre os tipos desonerativos do IPI, o direito a crédito em relação a insumos isentos, reconhecido no já citado Recurso Extraordinário 212.484, passou a ser novamente questionado e a posição da Corte Suprema passou a se alterar.

O julgamento do Recurso Extraordinário 566.819⁵¹ parece, ao que tudo indica, ter consolidado o entendimento de que não há direito a crédito (fictício) pela entrada de produto desonerado de IPI, *inclusive no caso de isenção*. Mais, no caso de diferença a menor da alíquota de entrada para a de saída, chamada por alguns de “isenção parcial”, entendeu o Tribunal que, igualmente, não há direito a crédito relativo à diferença das alíquotas.

Analisando a questão da desoneração via isenção ou via redução de alíquota pela ótica da teoria do imposto sobre o valor agregado, tem-se que duas são as formas de corrigir a cumulatividade causada por uma isenção ou imposição de alíquota zero em uma etapa intermediária do ciclo de produção: (a) a manutenção dos créditos por parte do agente econômico que adquire insumo tributado e vende um produto isento ou sujeito à alíquota zero ou (b) a possibilidade de o agente econômico que adquire insumo isento ou sujeito à alíquota zero e vende um produto tributado de creditar-se de um imposto fictício.

Pois bem, no IPI a possibilidade de manutenção dos créditos sobre insumos tributados quando o produto fabricado é isento ou sujeito à alíquota zero, concedida pelo art. 11 da Lei 9.779/1999, já evita de *per se* a ocorrência de cumulatividade. Vê-se, portanto, que o legislador optou pela alternativa (a).

Assim, pelo mecanismo estabelecido pelo já citado art. 11 da Lei 9.779/1999, os créditos relativos às aquisições de insumos tributados em alíquota positiva, uma vez mantidos, anulam o montante recolhido nas etapas anteriores, afastando a cumulatividade. O ciclo é interrompido, havendo carga igual a zero até o ponto da interrupção, sendo iniciado então um novo ciclo, que resulta em carga igual à que se verificaria caso não houvesse a imposição de alíquota zero. Não há falar, portanto, em cumulatividade.

Não se pode cogitar, assim, de crédito fictício, presumido, por aquele que adquire o produto tributado com alíquota zero, vez que houve (e foi mantido) um

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350.446-PR. Recorrente: União. Recorrido: Nutripar Alimentos Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. DJ 6/6/2003.

⁴⁹ Idem. RE 353.657-PR. Recorrente: União. Recorrido: Madeira Santa Antônio Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 23 de junho de 2010. DJ 20/8/2010.

⁵⁰ Idem. RE 370.682-SC. Recorrente: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. DJ 19/12/2007.

⁵¹ Idem. RE 566.819-RS. Recorrente: Jofran Embalagens Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 29 de outubro de 2010. DJ 10/2/2011.

crédito real por aquele que fabrica o produto tributado à alíquota zero. A Fazenda Nacional, aliás, traz à baila esta constatação nos já referidos embargos.

Quando a lei não permitia a manutenção do referido crédito havia, de fato, cumulatividade, podendo se discutir sua constitucionalidade ou não. Mas, assinale-se, ela se dava sobre o fabricante do produto tributado à alíquota zero, impedido de manter os créditos sobre os insumos tributados a alíquotas positivas, e não sobre o adquirente deste.

Na tabela a seguir é demonstrado como o art. 11 da Lei 9.779/1999 vem evitar a ocorrência da cumulatividade aqui discutida (Situação 1). Perceba-se que com a manutenção autorizada pela lei a carga final restou igual à situação de tributação à alíquota fixa em todo o ciclo, comprovando a correção da situação de cumulatividade.

Mas a tabela vai além, ao comparar os efeitos da correção propiciada pela Lei 9.779/1999 com a superposição do crédito fictício pelo adquirente com a manutenção dos créditos pelo fabricante do produto tributado à alíquota zero (Situação 2).

Tabela 2 – Manutenção de créditos x superposição entre a manutenção de créditos e crédito fictício

Estágio	Valor compras	Valor vendas	Situação 1 Manutenção de créditos autorizada pela Lei 9.779/1999				Situação 2 Manutenção de créditos + Crédito fictício			
			Alíq.	Crédito	Débito	IVA	Alíq.	Crédito	Débito	IVA
I	-	100	10%	-	10	10	10%	-	10	10
II	100	120	0%	10 (manut.)	-	(-10)	0%	10 (manut.)	-	(-10)
III	120	150	10%	-	15	15	10%	12 (fictício)	15	3
Total de IPI						15				3

Se com a manutenção de créditos autorizada pela Lei 9.779/1999 a cumulatividade é eliminada e a carga total de IPI resta igual à originada pela situação normal (ou seja, igual a R\$ 15), com a superposição manutenção de créditos + crédito fictício reduz-se drástica e injustificadamente o montante total do imposto (para R\$ 3).

Ou seja, toma-se um problema clássico do IVA para o qual a teoria aponta duas soluções possíveis, independentes e excludentes entre si e se pretende aplicá-las conjuntamente. Não há qualquer suporte para tal situação, seja na teoria do imposto sobre o valor agregado, seja no princípio constitucional da não cumulatividade.

De qualquer forma, a complexidade aqui demonstrada advinda das desonerações feitas via isenção e alíquota zero no caso brasileiro reafirmam a tese de que as exceções perturbam a neutralidade de um IVA e dificultam sua administração, devendo ser reduzidas ao máximo.

Considerações finais

Se a capacidade de não interferir sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado é característica fundamental a ser perseguida pelos sistemas tributários, a não cumulatividade surge como princípio orientador dos impostos sobre o consumo.

Dentro desta categoria de tributos, os impostos sobre o valor agregado (IVA) são formas superiores de tributação do consumo. Seu mecanismo de incidência sobre o valor adicionado em cada fase da cadeia de produção/circulação de produtos e serviços afasta os efeitos da cumulatividade, indesejáveis pela perturbação que causam na neutralidade do sistema tributário.

A implantação de um IVA, no entanto, nem sempre é fiel ao modelo teórico. Imposições de natureza política e social acabam muitas vezes gerando distorções no imposto, descaracterizando-o e minando suas vantagens. Já são clássicos os problemas surgidos de desvios estruturais de impostos desta natureza no mundo.

No Brasil, país que esteve na vanguarda na implantação de impostos sobre o valor agregado, várias são as distorções em relação ao modelo teórico ideal. Um exemplo são as isenções e a imposição de alíquotas zero e sua difícil relação com a não cumulatividade. Outra grande dificuldade se situa na fragmentação da tributação sobre o valor agregado em mais de um tributo, sendo as competências distintas (União e Estados). As vantagens do IVA tendem a perder efetividade caso não se mantenha a uniformidade e a racionalidade do imposto.

Alheio às dificuldades do caso brasileiro, o IVA segue seu caminho no plano internacional e hoje compõe o sistema tributário de 140 países, marcando presença em 8 das 10 principais economias do mundo e funcionando bem tanto para grandes quanto para pequenas economias.

A situação não é diferente no que se refere a blocos regionais. Por apresentar-se como o melhor tributo para fins de coordenação tributária entre países em processos de integração econômica, o IVA europeu está indo além da harmonização do IVA entre os estados-membro ao implementar um imposto comum à toda União Europeia.⁵²

No Mercosul, a Argentina e o Uruguai já possuem internamente Impostos sobre o Valor Agregado do tipo Consumo desde a década de 1970 e o Paraguai desde 1991. Em todos os três países o IVA é de competência federal, adota o princípio do destino e o método do crédito fiscal, representando uma parcela muito significativa

⁵² O processo de implantação do regime comum do IVA na União Europeia teve início em 1967 quando foi tornada obrigatória a adoção do IVA no modelo francês por todos os países membros. Em 1977 a "Sexta Diretiva" avançou no sentido de fixar a criação de um sistema comum harmonizado de IVA, reservando à Comunidade parte do montante de IVA arrecadado em operações regionais. Anos mais tarde as formalidades fiscais nas fronteiras intracomunitárias foram suprimidas e as alíquotas harmonizadas. Em 1996, a União Europeia formulou um programa de ação para a introdução progressiva de um regime comum de IVA, visando acabar com a segmentação nos diversos estados-membros. Baseado no princípio da tributação na origem, o novo regime pretende ser simples e moderno, garantir a igualdade de tratamento para todas as operações realizadas no interior da Comunidade e reduzir a evasão fiscal (COMISSÃO EUROPEIA, 2003).

da arrecadação. Para que o mercado comum se concretize, no entanto, é necessária a supressão de barreiras fiscais e tributárias, e, para isso, a harmonização das normas tributárias é fundamental, sobretudo no que diz respeito aos impostos indiretos sobre o consumo. A instituição de um IVA-Consumo, com cálculo pelo método do crédito fiscal, seguindo o princípio do destino é, aliás, a sugestão da Comissão de Aspectos Tributários, que compõe o Subgrupo de Trabalho X Políticas Macroeconômicas, do Mercosul.⁵³

Além da integração econômica, o IVA tem mostrado qualidades importantes que o credenciam a responder a outras transformações trazidas pela economia global, transformações estas que desafiam a efetividade da tributação sobre o consumo. Bastante significativa neste contexto é a qualificação do IVA pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como o mais apropriado imposto para gravar o comércio eletrônico.

É neste panorama que se coloca o desafio ao Brasil de reestruturar seu sistema tributário de maneira a torná-lo mais neutro, racional e eficiente, além de viabilizar os processos de integração econômica e favorecer a colocação de nossos produtos no mercado internacional. Esta reestruturação passa, no âmbito dos impostos sobre o consumo, pela consagração dos princípios da neutralidade e da não cumulatividade e, conseqüentemente, pela implantação de um IVA-Consumo unificado, uniforme, de base ampla, com poucas alíquotas e rol limitado de exceções.

Ainda que o tema da reforma tributária tenha sido debatido à exaustão nos últimos anos, os avanços concretos precisam ser mais ousados para um país que tanto precisa desenvolver sua economia. É inegável a evolução havida com a aproximação do ICMS ao modelo do IVA-Consumo operada pela Lei Kandir e pela não cumulatividade introduzida parcialmente na Contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS, também já referida. Mas é preciso ir além, com mudanças mais profundas, estruturais e orgânicas.

A proposta de reforma de 1999, que pretendia substituir ICMS, IPI, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, CPMF e ISS por um IVA amplo e uniforme, compartilhado entre a União e os Estados, e um Imposto sobre Vendas a Varejo municipal, considerada lúcida, efetiva e inovadora, não resistiu aos temores de perda de receitas e às disputas federativas. Em 2003 o assunto voltou à tona, mas a ideia de se implantar um IVA no país foi novamente adiada.

É possível identificar na implantação parcial da não cumulatividade sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS mais um passo, cauteloso, na direção de um IVA consistente e moderno. Até o momento, no entanto, o que se tem são mais dois tributos não cumulativos sobre o consumo a dividir o espaço que deveria ser ocupado por um único imposto sobre o valor agregado, trazendo complexidade, perda de eficiência e de neutralidade.

⁵³ BORDIN, Luis Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. Tributação no Mercosul. *Tributação em Revista*, Brasília, n. 20, p. 25-44, abr./jun. 1997, p. 38.

Vê-se que o Brasil ainda está por realizar o vaticínio de Alain Tate, de que embora se resista, acaba-se sempre sucumbindo ao IVA. A estrutura federativa brasileira é, sem dúvida, um elemento dificultador de adoção de um IVA unificado, uniforme e de base ampla. Mas não é uma barreira intransponível,⁵⁴ como estão a mostrar os exemplos do Canadá e da Argentina.

Referências

- AFONSO, José Roberto R.; VARSANO, Ricardo. Reforma tributária: sonhos e frustrações. In: GIAMBIAGI, Fabio; REIS, José Guilherme; URANI, André (Org.). *Reformas no Brasil: balanço e agenda*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2003. p. 289-324.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BINS, Luiz Antônio. *A tributação de consumo no Brasil*. Monografia de especialização. UNB, Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. 1999.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. Tributação no Mercosul. *Tributação em Revista*, Brasília, n. 20, p. 25-44, abr./jun. 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos. In: _____. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. 2 v. p. 279-312.
- _____. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COMISSÃO EUROPEIA. *A política fiscal na União Europeia*. Luxemburgo: Serviços das Publicações Oficiais da Comunidade Europeia, 2000. (Série Europa em movimento)
- DERZI, Mizabe Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). *Reforma tributária & Mercosul: a instituição do IVA no Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 17-30.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. *Consumption tax trends: VAT/GST, excise and environmental taxes 2001 edition*. Paris: OECD, 2001.
- PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN nº 405 de 14/03/2003. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 nov. 2004.
- REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, IPEA, n. 20, p. 4-18, dez. 1999.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach, with materials and cases*. New York: Transnational Publishers, 2001.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga fiscal bruta – 1991 a 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

⁵⁴ REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, IPEA, n. 20, p. 4-18, dez. 1999, p. 17-18.

_____. Análise da arrecadação das receitas federais – dezembro 2004. RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 mar, 2011.

_____. Carga tributária no Brasil – 2003. RFB, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

_____. Carga tributária no Brasil – 2004. RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

_____. Carga tributária no Brasil – 2009. RFB, 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 mar. 2011.

TAIT, Alan A. *The value added tax: international practice and problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.