

OPINIÃO

# Em busca da neutralidade na tributação do consumo no Brasil

28 de julho de 2023, 7h19

Por Ângelo de Angelis e Rodrigo Frota da Silveira

## 1. Introdução

Falar sobre a neutralidade tributária é algo central neste momento, no Brasil, enquanto se aguarda que o Senado analise a proposta de reforma tributária constante no último texto da PEC 45/2019 [1], aprovada em julho de 2023 na Câmara, que prevê a instituição de um IVA dual [2].

Tributos neutros são aqueles que não influenciam a organização das entidades produtivas, de modo que as mesmas possam buscar seus *locus* produtivos e logísticos de acordo com critérios de eficiência econômica. Os tributos sobre o consumo devem primar por este princípio, mas nem sempre isto é possível devido aos diferentes graus de *enforcement* de cada ente tributante.



Dentre as diversas espécies de tributação sobre o consumo, o IVA se mostra como o modelo adequado, pois concatena o conjunto de operações que concorrem para a formação do produto final a se realizar no consumo, o que facilita a implantação em jurisdição de baixo nível de *enforcement*.

Apesar disto, o IVA não é perfeito, pois sujeito a lacunas relativas a fraudes e determinados arranjos legislativos que comprometem a neutralidade. É para este alvo que este artigo se dirige com foco no mecanismo em que o valor do imposto efetivamente pago [3] nas etapas anteriores seja o permitido para a dedução do valor a pagar na etapa seguinte.

## 2. O objetivo é a neutralidade

Vislumbramos dois tipos de desvios básicos que afetam a neutralidade do IVA.

O desvio "tipo 1" consiste em vedar, dificultar ou tornar oneroso, para a empresa, deduzir do valor do imposto apurado em suas vendas, o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção ou distribuição. Este tipo de desvio é bem descrito na literatura brasileira de ICMS, e envolve a vedação legal aos créditos de mercadorias destinadas ao "uso e consumo" no estabelecimento, a vedação ao crédito na aquisição de serviço de comunicação e de energia elétrica, a dilação temporal do crédito na compra de máquinas e equipamentos a serem utilizados com bens de capital, além da vedação de créditos cruzados entre o ICMS e o ISS. Este tipo de desvio não é objeto deste artigo.

O desvio "tipo 2" consiste em permitir que a empresa possa de creditar de valor superior ao imposto pago nas etapas anteriores. Este desvio é pouco tratado na literatura nacional e resulta em significativa perda de neutralidade, afetando a livre concorrência, dificultando a entrada de novos entrantes, favorecendo empresas maiores em desfavor de empresas menores, e afetando a forma de organização empresarial. Neste artigo, o foco é o desvio do "tipo 2" e apresentaremos propostas de como reduzir ou eliminá-lo.

### **3. Causas de desvios do tipo 2 - Crédito superior ao imposto pago nas etapas anteriores**

Entre as diversas causas que podem resultar em desvios de neutralidade do tipo 2, ou seja, a cada etapa o comprador se creditar de valor superior ao imposto pago nas etapas anteriores, destacamos:

- (1) benefícios fiscais previstos na legislação do imposto que resultam em crédito sem o correspondente imposto pago;
- (2) situações de inadimplência planejada e
- (3) situações de fraude, com conluio entre os agentes.

#### **3.1. Benefícios fiscais que resultam em crédito superior ao imposto da operação anterior**

A neutralidade do IVA requer que o crédito aproveitado pelo destinatário seja equivalente ao imposto pago da operação anterior. Isto pressupõe que o remetente pague o imposto da sua apuração e que o mesmo seja igual ao imposto creditado pelo destinatário.

Todavia, há situações em o imposto pago é inferior à do crédito utilizado pela empresa adquirente do produto. Em outras palavras, se o crédito permitido ao comprador for superior ao imposto apurado e pago pelo vendedor, passa a existir um descasamento entre o valor do imposto pago e o valor do crédito permitido e, destarte, se rompe a neutralidade tributária.

No Brasil tais situações são frequentes no ICMS, em especial em operações que envolvem um vendedor no Estado A e um comprador no Estado B, e se permite que o vendedor calcule e pague o imposto devido ao Estado A, com uma alíquota (p. ex. 1%) e informe ao comprador no Estado B que o imposto foi cobrado com outra alíquota (p. ex. 12%), resultando em um descasamento entre o imposto cobrado (\$ 1,00) e o imposto creditado (\$ 12,00) de, digamos, talvez 11 vezes o valor do imposto pago (1.100%).

Esta diminuição de alíquotas efetivas pagas pelos remetentes se obtém por diversos arranjos normativos [4] que resultam neste tipo de desvio, dentre os quais se destacam: créditos prêmio, outorgado ou presumido; regimes especiais de apuração e pagamento do imposto e devolução parcial do imposto pago. Todos esses benefícios violam a neutralidade tributária por estimularem as empresas a adotarem arranjos negociais específicos, redundando em aumento de custos de transação, redução de eficiência econômica, tudo isso sustentado com ganhos tributários [5].

Para manter a neutralidade, Neste contexto, a legislação deveria vedar esses regimes de apuração no qual ocorra uma perda de equivalência financeira entre o montante do imposto pago e o montante do crédito permitido ao adquirente do produto [6].

### **3.2. Situações de inadimplência planejada**

Nos tributos do modelo IVA se aplica um método de cobrança do imposto, ao longo da cadeia de produção e distribuição, de forma que cada agente econômico deva recolher uma fração do imposto total sobre o consumo de determinado produto. Via de regra, cada contribuinte calcula o imposto devido no momento da venda, e ao final do período de apuração, normalmente de um mês, deduz da soma deste montante o imposto cobrado nas etapas anteriores (o crédito).

Todavia, em determinadas situações, um fornecedor pode implementar um modelo de negócio por meio do qual uma determinada empresa, sem ativos penhoráveis, adquire produtos das demais empresas do arranjo e os revende a terceiros. Desta forma, atrai para si a soma das partes do imposto a recolher das demais empresas do arranjo, mas não recolhe nada, ficando inadimplente.

Assim, mesmo que os terceiros não façam parte do arranjo, eles acabam escolhendo comprar desde fornecedor por questões de preço ou outras facilidades, como prazo e condições de pagamento que não de ser mais vantajosas.

A cadeia de fornecedores que se utilizam deste arranjo obtém vantagens face às cadeias de suprimento que não o utilizam, desequilibrando o mercado por esses artifícios não lastreados em produtividade, inovação, eficiência e qualidade, mas em inadimplência

tributária planejada. Sem fraude, mas simples inadimplência. Além disso, o valor total da arrecadação tributária é reduzido, pois, como o processo de cobrança é, em regra, moroso, isto resulta em baixo nível de recebimento porque a inadimplência não gera sanções de natureza penal para as pessoas envolvidas e, no final de alguns anos, a dívida é cancelada pelo simples correr do tempo (prescrição) [7].

### **3.3. Fraude com conluio entre os agentes**

Nestes casos, pode ocorrer conluio entre comprador e fornecedor, na qual o contribuinte compra o produto de uma empresa e compra a nota fiscal de outra empresa, ou simplesmente compra nota fiscal sem ter comprado produto algum. Trata-se de risco calculado em jurisdições com baixo nível de *enforcement*.

O modelo IVA é mais suscetível a fraudes relativas ao crédito do imposto, decorrentes de imposto supostamente cobrado nas operações anteriores, do que a fraudes do tipo omissão de receita por subfaturamento e venda sem nota fiscal, sendo esta mais comum em impostos monofásicos ou cumulativos onde não há aproveitamento de créditos.

Dentre as espécies de fraudes relativas ao crédito destacamos:

- (1) compra de Nota Fiscal sem compra de produto, com objetivo exclusivo de aumentar os créditos e reduzir o valor do imposto a pagar (são as chamadas “notas frias” ou “créditos frios”);
- (2) mix de compra de produtos sem nota fiscal de um fornecedor com compra de nota fiscal sem mercadoria de outro fornecedor, e;
- (3) mix de compra de produtos com nota fiscal subfaturada de um fornecedor e compra de nota fiscal sem mercadoria de outro fornecedor.

Nestas situações existe um conluio entre o adquirente e os fornecedores, e neste ponto se diferencia do item anterior no qual o adquirente não se envolve no arranjo.

Em se tratando de ICMS, a Súmula 509 do STJ, de março de 2014, veda a glosa do crédito do imposto no contribuinte adquirente, desde que demonstrada a boa fé e a veracidade da compra e venda.

Tal Súmula, por um lado pacificou a jurisprudência, e por outro lado, atribuiu o ônus da prova da "boa fé" e da "ocorrência e veracidade da compra e venda" ao contribuinte adquirente. Não sendo feita a prova, o crédito pode ser glosado pelo Fisco. Assim, existe o risco constante de o contribuinte ser fiscalizado, e as provas serem exigidas, levando o

contribuinte cauteloso a incorrer em elevados custos de *compliance*, para produzir manter sempre acessíveis tais provas.

#### 4. Propostas para limitar os desvios do tipo 2

Para endereçar os três tipos de desvios apontados no item 3, nossa proposta é permitir que o crédito tributário exista apenas se em momento anterior houve o efetivo **pagamento** do imposto. Ou seja, o adquirente só pode tomar o crédito se o respectivo imposto foi pago.

Dentre os mecanismos gerais propostos para proteger o adquirente de condutas oportunistas do fornecedor citamos:

(1) a possibilidade de o comprador liquidar diretamente o valor do imposto, por meio de transferência eletrônica direta ao tesouro, via código Pix, constante no documento fiscal da compra, pagando o saldo remanescente da fatura ao fornecedor (PIX do IBS da nota fiscal), ou

(2) o comprador utilizar um provedor de pagamento que disponibilize o pagamento repartido, dividindo o valor pago em duas frações, sendo uma direcionada ao tesouro e outra ao fornecedor.

Outra possibilidade, seriam os mecanismos parciais, como condicionar o crédito tributário acima de determinado valor, ou por tipo de atividade econômica, ou de classificação de risco do fornecedor, ao recolhimento do imposto por guia específica, emitida e paga, previamente a emissão da nota fiscal da operação de venda, fazendo constar na nota fiscal os dados da liquidação bancária do imposto referente a operação.

Note que no âmbito do ICMS tais condicionamentos sempre foram utilizados sem que o STF os tenha declarados ilegais ou inconstitucionais. Vide por exemplo a regra aplicável nas operações com café cru por força do Convenio ICMS 15/90, de 30 de maio de 1990, segundo a qual o imposto será recolhido por guia especial antes da saída do café nas hipóteses previstas [8]. Também há, neste mesmo sentido, os Convênios 09/76, que trata de sucata, 17/82, que trata de metais não ferrosos, 15/88, que trata de couro, sebo e outros e o 61/96, que trata de alumínio. Outra situação recorrente no âmbito do ICMS é a aplicação de regime especial de ofício em contribuintes devedores, determinando a necessidade de prévio recolhimento do imposto, antes da emissão da nota fiscal e a saída da mercadoria (STJ AREsp 1.241.527/RS, 2ª Turma, em 19/3/2019 e STF RE/844.812 - Recurso Extraordinário, em 1/8/2022).

#### Conclusão

Um bom IVA é neutro e adota princípios, desenhos legal e operacional que prestigiam a

tributação no local do consumo, a simplicidade, a baixa litigiosidade e baixa inadimplência. Porém, na prática, ocorrem desvios que comprometem a neutralidade do imposto.

Neste texto procuramos demonstrar que há três tipos de desvios nos quais o crédito supera o débito: imposto apurado inferior ao imposto informado na nota fiscal, , inadimplência planejada e conluio entre agentes.

Estes desvios podem ser evitados pelo mecanismo do crédito segundo o qual o direito ao seu aproveitamento pelo destinatário fique condicionado ao seu efetivo pagamento do imposto pelo fornecedor ou pelo próprio destinatário. Além de eliminar uma série de problemas decorrentes das fraudes planejadas, aumenta sobremaneira a eficiência de todo o sistema de arrecadação, inclusive pela realocação da fiscalização para a investigação de outros tipos de fraude mais sofisticadas que exigem uso intensivo de TI e ciência e análise de dados, o que resultaria em melhorias significativas para o ambiente de negócios.

---

[1] Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2297963&filename=Avulso%20PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297963&filename=Avulso%20PEC%2045/2019)

[2] No presente caso, o IVA Dual é composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços na competência do governo federal e pelo Imposto sobre Bens e Serviços nos níveis estadual e municipal com base compartilhada.

[3] Diz-se "pago", no sentido de que o valor do imposto foi calculado e devidamente "pago" pelo sujeito passivo, conforme previsto na legislação vigente. Não se trata de imposto "declarado", nem de imposto "devido", nem mesmo de imposto "cobrado". Mas de imposto efetivamente "pago".

[4] Para uma revisão a diversidade de benefícios no âmbito do ICMS veja: Frota da Silveira, Rodrigo e Gradvohl, Michel André Bezerra Lima; Benefícios fiscais e gasto tributário no ICMS, espécies e métodos de mensuração, em Revista Controle: Doutrinas e artigos, ISSN-e 2525-3387, ISSN 1980-086X, Vol. 19, Nº. 1, 2021, págs. 82-124.

[5] No Brasil, este tipo arranjo normativo ocorreu com denominada "Guerra Fiscal" do ICMS. Além da perda de neutralidade induzindo formações sub ótimas dos arranjos produtivos, tais arranjos normativos afetaram também a localização geográfica dos estabelecimentos fabris e comerciais das empresas.

[6] Modelo operacional para o IBS, Jota, Julho de 2019. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/modelo-operacional-para-o-ibs-24072019>.

[7] Conforme o Relatório de Riscos Fiscais da União 2022, 51% do valor da Dívida Ativa da União foi classificada como incobrável (Classe D), enquanto apenas 10% do valor foi classificado como de elevada possibilidade de recuperação (Classe A). No exercício de 2022 se esperava receber o valor de 13,8 Bilhões de reais, de uma conta total a receber de 2.770 bilhões de reais (0,5% de resultado no ano) (Fls. 64 e 65).

<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estatisticas-fiscais-e-planejamento/riscos-fiscais>.

[8] CONVÊNIO ICMS 15/90, Cláusula quinta.

Ângelo de Angelis é economista, mestre pela Unicamp, auditor fiscal da Receita Estadual, membro da Comissão Técnica da Febrafite e pesquisador do NEF/FGV-SP.

Rodrigo Frota da Silveira é auditor fiscal da Receita Estadual, professor, graduado em Administração e Direito, mestre pela FEA-USP, especialista em política e técnica tributária pelo Ciat, membro do comitê técnico da Febrafite e pesquisador do NEF/FGV-SP.

Revista **Consultor Jurídico**, 28 de julho de 2023, 7h19