Gustavo Fossati: Base ampla e eficiente para o IVA no Brasil

1. Introdução

Da forma como foi apresentada a CBS, nem todas as atividades econômicas estão devidamente abarcadas, deixando de fora diversas atividades inerentes à economia digital. A arquitetura de uma base ampla de incidência é decisiva para (i) assegurar a tributação ampla sobre o consumo, (ii) simplificar o Sistema Tributário Nacional no âmbito do consumo, reduzindo os custos de *compliance* fiscal e as

ar ou reduzir os litígios tributários.

O já consolidado modelo alemão de imposto sobre valor agregado (IVA) pode contribuir efetivamente para os ajustes a serem implementados na proposta ora em discussão. Em paralelo, os ajustes aqui sugeridos justificam-se para fins de alinhamento às recomendações da OCDE, notadamente no BEPS *Action Plan* 1. [1]

2. Justificativa para uma base ampla na economia digital

A economia digital [2] consolida as transformações ou inovações tecnológicas das últimas décadas, cujas discussões encontraram terreno fértil no Brasil, inicialmente nos litígios envolvendo a tributação do software e, atualmente, em meio à declarada guerra fiscal entre estados e municípios pelos direitos de tributação sobre as operações envolvendo bens e serviços digitais, [3] especialmente aquelas intermediadas pelas plataformas digitais. A guerra fiscal, aliada aos elevados custos de *compliance* fiscal [4] e aos elevados custos da administração tributária, são decorrência do modelo federativo fiscal brasileiro, o qual, ao menos no que toca à tributação do consumo, não se justifica mais.

Os problemas acima podem ser resolvidos com o desenho de uma ampla base de incidência que absorva de uma só vez o IPI, o ICMS e o ISS e, por fim, a receita bruta advinda dessas operações (PIS e COFINS). Toda essa realidade tributária apresenta como elemento em comum o momento do consumo, o que justifica a possibilidade de sua fusão em um único tributo.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Esse tributo, para ser único, atendendo ao ideal de simplificação máxima possível, deve incorporar uma base de cálculo ampla o suficiente não apenas para assegurar a manutenção da tributação sobre os negócios da economia tradicional, mas especialmente sobre os negócios da economia digital. A complexidade do setor tornou obsoleta a segregação entre industrialização, venda e serviços e os problemas envolvendo a receita bruta obtida por meio dessas atividades. A nova base de incidência deve modernizar essa realidade arcaica, adequando-se — junto com a reforma tributária — aos desafios tributários da economia digital.

3. O desenho proposto pelo Ministério da Economia (CBS)
O Ministério da Economia apresentou o Projeto de Lei (PL) nº 3.887/2020, que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS). [5] Foi proposta a criação de (i) contribuição social, (ii) sobre operações com bens e serviços, mas que (iii) incide sobre o auferimento da receita bruta de que trata o artigo 12 do DL nº 1.598/77. A OCDE recomendou a "*consolidação dos diferentes impostos sobre o consumo em um único imposto sobre o valor adicionado*", com uma base ampla, total reembolso do imposto pago na entrada e taxa zero para exportações. [6]

4. O desenho consolidado no modelo alemão (USt)
A moldura do IVA europeu remonta, na origem, a 1º de janeiro de 1968, quando foi instituído na Europa um imposto sobre a receita, por meio do qual são tributadas todas as etapas da produção ou da circulação de bens e serviços, mas fundamentalmente apenas a mais-valia obtida pelo empresário. [7]

O IVA alemão (*Umsatzsteuer* – USt) é um imposto indireto sobre o consumo, [8] com nítida finalidade fiscal. [9] A natureza de um imposto sobre o consumo é reconhecida pela Corte Europeia de Justiça e pela Corte Federal de Finanças (*Bundesfinanzhof* – BFH). [10] *Fritz Neumark* já sustentava que a simplificação ideal do sistema tributário deveria ser sobre apenas três realidades: renda (IR), patrimônio (imposto patrimonial) e consumo (IVA). [11] *Neumark* defendeu um IVA como imposto sobre o consumo, mas necessariamente nos moldes de um imposto sobre a receita líquida ou sobre a mais-valia, isso é, permitindo a dedução de todas despesas de bens de investimentos durante o ano de aquisição. [12]

A legislação alemã sobre o IVA possui a seguinte conformação: "*Ao imposto sobre a receita estão sujeitas as seguintes receitas: 1. as vendas e demais prestações, as quais um empresário realiza no País, no âmbito da sua empresa, mediante remuneração. A sujeição tributária não é cancelada, quando a receita é considerada como auferida sob fundamento em regulamentação legal ou administrativa ou é considerada válida como auferida por determinação legal*". [13]

Quatro apontamentos mostram-se necessários:

(i) trata-se de um imposto sobre a receita. A tipologia é de um tributo sobre a receita, não sobre operações com produtos ou mercadorias ou com prestação de serviços. A receita aqui é compreendida, para fins de formação da base de cálculo, como a remuneração ou o pagamento realizado pelo destinatário da prestação, para fins de recebimento da prestação (todavia, deduzido o imposto).[14]

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

(ii) trata-se de um imposto que explora a riqueza manifestada na operação que se costuma denominar no Brasil como *venda* ou fornecimento. O objeto aqui eleito pelo legislador alemão é *Lieferung*, cujo significado é fornecimento, mas cujo sentido é de uma espécie de prestação, por meio da qual um empresário habilita outro sujeito, em nome próprio, ao poder de dispor sobre o objeto. A lei alemã dispõe sobre uma situação de aquisição do poder de disposição sobre a coisa. [15]

(iii) é um imposto que engloba também todas as demais prestações. O texto legal alemão traz, ao lado da expressão *Lieferungen*, a expressão *sonstige Leistungen*. Essa expressão possui como significado *outras*, demais prestações. O conteúdo normativo e a amplitude conceitual dessa expressão são apreendidos a partir do Direito Civil alemão (§ 241 BGB), segundo o qual prestação é toda conduta ou comportamento dominado pela vontade de um sujeito de direito (fazer, tolerar, omitir), que se torna objeto da circulação econômica, podendo ser especialmente objeto de uma relação obrigacional.

Trata-se notadamente de prestações de serviços, mas também de prestações de intermediação, locações, arrendamentos, mútuos, renúncias e cessões de direitos. As prestações intelectuais são classificadas como demais prestações. A cessão de direitos não toca à coisa ou ao objeto, sendo, portanto, demais prestações. O fornecimento online de bens digitais representa sempre, por força da falta de corporificação, demais prestações.

(iv) trata-se de um fenômeno tributário que somente ocorre quando a prestação for realizada por um empresário [16] e, no âmbito da sua empresa, mediante remuneração. Por exemplo, a venda de uma bicicleta é uma troca prestacional (*Leistungsaustausch*). Essa troca somente será tributável se ocorrida no âmbito da venda realizada por um comerciante de bicicletas; se realizada por um estudante, não é tributável. [17]

Pode-se afirmar que o imposto sobre as receitas, no modelo consolidado alemão, é um imposto sobre o consumo, que incide sobre a ampla base das receitas, obtidas em virtude de fornecimento de coisas ou de prestações, em sentido amplo, não se limitando à prestação de serviços, realizados por um empresário, no âmbito da sua atividade empresarial. As prestações devem ser compreendidas em sentido amplo, de modo a envolver desde as cessões onerosas de direitos sobre propriedade intelectual até as cessões onerosas de direitos sobre intangíveis em geral. A figura do empresário igualmente é bastante ampla, incluindo até mesmo profissionais liberais ou de profissão regulamentada.

5. As recomendações da OCDE para os desafios tributários da economia digital

É senso comum, manifestado em todo projeto BEPS, uma tributação sobre o consumo que incida sobre uma ampla base de incidência. A OCDE não apenas recomenda, como parte da premissa de que i) no âmbito da tributação do consumo, o principal tributo utilizado pelos países membros e não membros (mas aderentes) é um tributo no formato de um único IVA; [18] ii) que esse IVA incide sobre uma ampla base, abrangendo bens, serviços e principalmente intangíveis e iii) que os países até podem ter outros tributos pontuais sobre o consumo de produtos específicos, notadamente aqueles que sabidamente geram externalidades negativas (cigarros e bebidas alcoólicas, por exemplo).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Uma recomendação objetiva da OCDE, em relação à conformação da base de incidência, é que ela seja identificada pela receita obtida com o fornecimento de bens, serviços e especialmente com transações envolvendo intangíveis. Não cabe fazer distinções com relação à natureza dos bens e serviços envolvidos, muito menos se eles são fornecidos de forma física ou digital, [19]por meio de um estabelecimento permanente ou não. Para que esse IVA consiga fazer frente a esses desafios da economia digital, observando, ao mesmo tempo, os princípios globais de política fiscal [20] aplicáveis ao IVA, [21] ele deve focar na receita de toda transação, interna ou transfronteiriça, envolvendo bens, serviços e intangíveis — utilizando a linguagem da OCDE. O IVA da economia digital deve estar em conformidade à: (i) neutralidade; (ii) eficiência; (iii) certeza e simplicidade; (iv) efetividade e justiça; (v) flexibilidade. [22]

Excepcionalmente, a OCDE prevê a possibilidade de os países adotarem medidas interinas (temporárias) para fazer frente aos desafios surgidos com a digitalização, mas somente enquanto não se chegar a uma solução baseada em um consenso global, chancelado pelos países membros e aderentes. Essas medidas fiscais excepcionais devem (i) ser conforme às obrigações internacionais assumidas pelo país; (ii) ser temporárias; (iii) ser direcionadas objetivamente; (iv) minimizar sobretaxação; (v) minimizar o impacto sobre startups e novos negócios; (vi) minimizar custos e complexidade. [23]

6. Proposta de desenho para uma base ampla e eficiente para o IVA no Brasil
Estamos convencidos de que a reforma tributária sobre o consumo no país deve reduzir os tributos sobre o consumo em um único imposto, no formato de um IVA, incidente sobre uma base ampla [24] que abarque as três competências hoje existentes atreladas ao pilar do consumo: operações com produtos industrializados (IPI), operações de circulação de mercadorias (ICMS) e prestação de serviços (ISS).

Como o formato ora proposto apoia-se sobre a receita bruta da atividade empresarial, a fusão vislumbrada deve englobar o PIS e a COFINS, de modo que o imposto resultante incida sobre toda e qualquer receita bruta ligada à atividade empresarial ou ao objeto social da pessoa jurídica. A matriz do imposto deve ser restrita à receita bruta e não deve incorporar as expressões "*bens*" e "*serviços"* . Essas expressões denotam conceitos jurídicos que, em que pese já tenham sido delimitados pela doutrina e pela jurisprudência, ainda são causa de litígios envolvendo questões de enquadramento econômico e guerra fiscal.

A tripartição entre (a) produtos industrializados, (b) mercadorias e (c) serviços, além de ter gerado (i) elevado volume de litígios, (ii) guerra fiscal interfederativa, (iii) alto custo de *compliance* fiscal e de despesas da administração tributária, é obsoleta e incapaz de fazer frente aos desafios tributários da economia digital. Essa tripartição não comporta os negócios jurídicos envolvendo, por exemplo, locação de bens, cessões de direitos e licenciamentos, deixando de fora o mercado das locações e os mercados vinculados aos intangíveis.

Conclusões
O IVA para o Brasil deve fazer frente aos desafios da economia digital, observando, ao mesmo tempo, os princípios globais de política fiscal aplicáveis ao IVA, devendo focar na receita de toda transação, interna ou transfronteiriça, envolvendo bens, serviços e intangíveis — utilizando a linguagem da OCDE.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A reforma tributária sobre o consumo no país deve reduzir os tributos sobre o consumo em um único imposto, no formato de um IVA, incidente sobre uma base ampla, que abarque as três competências hoje existentes atreladas ao pilar do consumo, devendo englobar o PIS e a Cofins, de modo que o imposto resultante incida sobre toda e qualquer receita bruta ligada à atividade empresarial ou ao objeto social da pessoa jurídica. A matriz do imposto deve ser restrita à receita bruta e não deve incorporar as expressões "*bens*" e "*serviços*".

**Este artigo expressa a opinião do autor, não representando necessariamente a opinião institucional da FGV.*

[1] https://bit.ly/3chRpn5. Acesso em: 18.08.2020.

[2] OECD. *Hearings: The Digital Economy 2012*. Disponível em: https://bit.ly/3cdawOZ. Acesso em: 19.08.2020.

[3] FOSSATI, Gustavo. *Constituição Tributária Comentada*. São Paulo: RT, 2020, p. 284s.

[4] Deloitte, "Pesquisa Tax do Amanhã", disponível em: https://bit.ly/2ZMkDWk, acesso em: 20.08.2020; *Doing Business 2020 – Comparing Business Regulation in 190 Economies*. Disponível em: https://bit.ly/35Nu9fx, acesso em: 20.08.2020; *Compliance costs of value-added tax in Sweden*, Report 2006: 3B, Skatteverket. Disponível em: https://bit.ly/33HGMpI, acesso em: 20.08.2020.

[5] Projeto de Lei nº 3.887/2020. Disponível em: https://bit.ly/2ZKGcq4. Acesso em: 18.08.2020.

[6] https://bit.ly/2HdVtJG, p. 38. Acesso em: 28.07.2020.

[7] ENGLISCH, Joachim. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 821s.

[8] Englisch, *Steuerrecht*, op. cit., p. 824s.

[9] Nesse sentido é a jurisprudência do BFH desde 1973: BFH BStBl. 1973, 94 (96).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[10] EuGH C-475/03 (*Banca popolare di Cremona*); BFH BStBl. 2002, 266.

[11] NEUMARK, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1970, p. 390s.

[12] Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, op. cit., p. 400.

[13] Disponível em: https://bit.ly/3hJQYTN. Acesso em: 29.07.2020.

[14] Englisch, *Steuerrecht*, op. cit., p. 909.

[15] BFH, BStBl. 2008, 909.

[16] O conceito de empresário é ancorado no § 2 da UStG. Disponível em: https://bit.ly/32F0jrw . Acesso em: 29.07.2020.

[17] JAKOB, Wolfgang. *Umsatzsteuer*. 3ª ed. München: C.H. Beck, 2005, p. 18.

[18] OECD. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Paris: OECD Publishing, 2018, disponível em: https://bit.ly/2FObntC. P. 22. Acesso em: 25.08.2020.

[19] OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, op. cit., p. 185. Acesso em 25.08.2020.

[20] *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Disponível em: https://bit.ly/3mssdz3 . Acesso em: 20.08.2020.

[21] Esses princípios são: neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça, flexibilidade. OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017, disponível em: https://bit.ly/2RGdCln. P. 17s. Acesso em: 31.07.2020.

[22] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, op. cit., p. 18. Acesso em: 25.08.2020.

[23] OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, op. cit., p. 180ss.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Acesso em: 31.07.2020.

[24] Ver aqui *The Modern VAT*. International Monetary Fund. Washington, D.C., 2001, p. 42s.

Date Created
26/09/2020

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.