XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

A EFETIVIDADE DO IVA (IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO) NA UNIÃO EUROPÉIA SERVINDO COMO MODELO PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

THE EFFECTIVENESS OF IVA (VALUE-ADDED TAX) IN THE EUROPEAN UNION SERVING AS A MODEL FOR TAX ADMINISTRATION IN BRAZIL

Jamile Coelho Moreno [1]
Jaime Leandro Bulos [2]

Resumo

O IVA é um imposto indireto de consumo aplicado na União Europeia e seu funcionamento é suportado pelo contribuinte, dentro do circuito econômico que compreende diferentes fases, desde a produção, comercialização até o consumidor final. É considerado modelo para as administrações tributárias em razão de seus efeitos positivos. Este estudo tem o propósito de dissertar sobre o IVA, enfatizando suas principais características, analisando a conjuntura histórica da sua criação e, especialmente, discutindo a viabilidade de sua implementação no contexto da reforma tributária brasileira, como forma de garantir o desenvolvimento econômico e sustentável preconizado pela Constituição Federal.

Palavras-chave: Iva, Neutralidade, Livre concorrência

Abstract/Resumen/Résumé

The IVA is an indirect consumption tax applied in the European Union and its operation is supported by the taxpayer, within the economic circuit comprising different stages, from the production, sale to the end consumer. It is considered a model for tax administrations due to its positive effects. This study aims to elaborate on IVA, emphasizing its main features, analyzing the historical context of its creation and especially discussing the feasibility of its implementation in the context of the Brazilian tax reform as a way to ensure the economic and sustainable development inserted in the Federal Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Iva, Neutrality, Free competition

---

[1] Advogada. Mestrado pela ITE de Bauru/SP. Especialista em Jurisdição Constitucional pela Università Di Pisa (Itália); em Direito Econômico pela USP (FDRP). Professora no CUML e da ESD de Ribeirão Preto/SP.

[2] Advogado, mestre em direitos coletivos e cidadania pela UNAERP - Universidade de Ribeirão Preto, professor de direito da Universidade Paulista-UNIP do Centro Universitário Moura Lacerda.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por finalidade a busca em compreender o sistema comum tributário vivenciado na Europa, considerado um modelo na tributação indireta de consumo, por meio da legislação aplicada, a partir do Direito Comunitário na União Europeia, cujo teor propicia a união econômica da Comunidade, constituindo-se o mercado comum europeu, como fruto da liberdade de circulação de bens e serviços no espaço comunitário da Europa.

Cada Estado-membro dá ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) o tratamento geral preconizado nos Tratados e suas Diretivas. O IVA passou por um período transitório para a real adaptação dos Estados-membros, através das etapas do processo de harmonização do IVA na União Europeia.

Desta forma, há que se observar a visão positiva que o IVA leva ao consenso internacional como modelo de tributação de imposto indireto de consumo.

Verifica-se, por conseguinte, que o presente trabalho não tem o condão de fazer qualquer apologia à União Europeia, mas de simples pesquisa na área tributária que, como se depreende, traz um grande aprendizado.

Há que se reconhecer que, para edificar os princípios de uniformidade e de harmonização tributárias, há que se ater ao princípio da neutralidade. Este inclui a legalidade, igualdade, cooperação, livre concorrência com estrutura para tanto e, sobretudo, acreditar na importância do bem comum.

É nesse contexto que o Estado deve atuar como condutor na economia, no sentido de cumprir com seu papel fundamental na adoção de medidas que visem um pleno desenvolvimento, pautado na igualdade e sustentabilidade, a fim de garantir e efetivar preceitos preconizados na Constituição da República de 1988.

Para tanto, a pesquisa procura analisar a estrutura fiscal relativa aos impostos indiretos de consumo no Brasil e na União Europeia, como forma de demonstrar, através de método exploratório e doutrinário no direito comparado, a necessidade de uma alteração legislativa nesse aspecto, que, se utilizados pelo Estado em sua atividade regulatória, será um dos mecanismos de concretização da sustentabilidade e do desenvolvimento econômico almejado.

1. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DOS IMPOSTOS INDIRETOS DE CONSUMO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional (CTN), em sua disposição preliminar, preceitua que as normas gerais do Sistema Tributário Nacional aplicáveis à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios têm como fundamento precípuo o disposto no artigo 5º, inciso XV, da Constituição da República Federativa do Brasil:"é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens".

O Sistema Tributário Nacional está disposto nos artigos 145 a 162 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, cuja regulamentação está contida no Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66.

A Lei 5.172/66 é uma lei ordinária da União que adquiriu eficácia de Lei Complementar, em se tratando de normas gerais de Direito Tributário, conforme disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, bem como mediante a Constituição da República de 1967, quando, então, ficou estabelecida a sua natureza e a sua forma de Lei Complementar. "E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição de 1988" (CARVALHO, 2008, p. 396).

O Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 2º que:

> O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e em leis municipais.

O referido sistema foi planejado a partir dos anos 60, portanto antes do Governo Militar, tendo o Projeto sido aprovado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, e foi recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, já no Governo Militar, sabendo-se que, ao longo do tempo, o mesmo já passou por inúmeras atualizações.

Uma das ideias predominantes, à época, seria a expectativa de encontrar um imposto de consumo que substituísse o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) quanto ao imposto de consumo e, assim, nasceu o antigo o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria (ICM).

> No Brasil, historicamente, temos o registro inicialmente da adoção de um modelo plurifásico[1] de tributação sobre as vendas no varejo, com incidência cumulativa. Primeiro com o *imposto sobre vendas mercantis – IVM* (de 1922 a 1936, e, depois com o *Imposto sobre Vendas e Consignações). – IVC* (de 1936 a 1965).

Ives Gandra da Silva Martins informa que muitas razões levaram à instauração do ICM, mas destaca que um dos motivos seria o fato de que o ICM viria acabar com a guerra fiscal que existia por conta do IVC, dizendo que Rubens Gomes de Sousa, autor do projeto do Código Tributário Nacional (CTN) teria dito, em particular, a Gilberto de Ulhoa Canto, um dos pais do presente sistema tributário, que o ICM acabaria com a guerra fiscal. (MARTINS; CARVALHO, 2012, p. 04)

Em seguida, o mesmo autor afirma que: "(...) o certo é que o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado após a CF/88 (...)". (2012, p. 04)

O antigo ICM recaia sobre a produção, o comércio, a indústria e, ainda, por força do restabelecimento do inciso II do artigo 52 do CTN por meio do Decreto- Lei 406/68, visto que o mesmo havia sido revogado em 1967, portanto o ICM passou a incidir também sobre a entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento importador.

O ICM foi introduzido de maneira linear para os Estados da Federação.

Segundo a Constituição de 1967, a alíquota do ICM deveria ser "uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas como o consumidor final" (art. 23, § 5º)." (MARTINS; CARVALHO, 2012, p. 55).

O referido imposto nasceu, em sua essência, com alíquotas iguais para dentro e fora do Estado de origem, entretanto, em razão da disparidade entre os Estados-membros da Federação mais desenvolvidos e os menos favorecidos, o ICM passou a diferenciar as alíquotas para o Norte-Nordeste das alíquotas para os Estados do Sul, Sudeste e Centro-oeste, conforme as determinações de Lei Complementar. Assim dispõe a Lei Complementar 24/75, vindo a estabelecer um sistema de controle de determinação de alíquotas, pelo Senado Federal hoje previsto na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. (MARTINS; CARVALHO, 2012, p. 03)

O antigo ICM nasceu forte, tendo surtido seus efeitos, inicialmente, porque nasceu para substituir o IVC. Assim sendo, o ICM viria combater a tributação "em cascata", enquanto o IVC foi assim criado, já no Estado moderno, no momento pós-guerra para combater certas repercussões econômicas que já se faziam inconvenientes.

---

[1] "Tributo monofásico é aquele arrecadado em um único estágio e o plurifásico é o que incide sobre os múltiplos estágios que compõem o ciclo produtivo de consumo, a saber: indústria-atacado-varejo até o consumidor final.". Cf: CARVALHO, 2013, nota p.119.

1.2 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.

A percepção inicial para o então sistema tributário trouxe as seguintes considerações de Ives Gandra (2012, p. 03):

> Em outras palavras, por entender o nosso constituinte, à luz das lições dos especialistas que elaboraram os anteprojetos dos dois primeiros diplomas citados que os Estados deveriam ter receita própria de impostos, regionalizaram o tributo, nada obstante o indiscutível impacto que isso causaria, nas operações interestaduais, para os Estados vinculados à operação.

O ICMS é de competência atribuída aos Estados da Federação e ao Distrito Federal, instituído pelo artigo 155, II, da Constituição da República de 1988.

No Estado de São Paulo, o ICMS foi implantado pela Lei 6.374, de 01 de março de 1989. (DOE 02-03-1989).

O ICMS veio para substituir o antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), no sentido de angariar recursos financeiros aos Estados e Distrito Federal, com o ônus financeiro do adquirente de mercadorias, com direito a se creditar do montante do imposto suportado por ocasião de suas aquisições, e do usuário do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O ICMS caracterizou-se sob o princípio da não cumulatividade do imposto e, assim como o IPI, insere-se no princípio da seletividade, em função da seletividade de mercadorias e serviços não incluídos na competência do ISS.

Carraza (2010, p. 103) afirma que:

> (...) a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória. Ou seguindo a trilha constitucional, estes tributos devem ser seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS).

Assim sendo, o Brasil tem um modelo constitucional de tributação sobre a produção e a circulação de bens e serviços, considerados impostos indiretos de consumo, porém adotou para tanto um sistema de distribuição de competências com a tripartição no circuito das operações de consumo, capitulados no sistema tributário nacional.

1.3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

A não cumulatividade é um princípio operante para o ICMS, em face do direito à dedução do imposto pago na operação anterior, por meio do sistema de compensação entre o débito e o crédito do imposto.

Há que se considerar a base de cálculo do imposto que não se confunde com a hipótese de incidência, mas que representa o fato, a norma e o valor, como leciona Miguel Reale.

Por outro lado, há que se falar na ocorrência da hipótese de incidência porque a pureza do princípio da neutralidade é dar à tributação a exata coerência do valor agregado de imposto não cumulativo.

O princípio da não cumulatividade, no Brasil, está caracterizado no ICMS, o que não permite que o imposto seja cobrado "em cascata", ou seja, imposto sobre imposto. Portanto, esse princípio está inserido na neutralidade do imposto devido, em cada operação, dentro do fenômeno plurifásico ou multifásico da circulação de mercadorias rumo ao consumidor final.

1.4 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

O princípio da neutralidade está caracterizado no IVA, constituindo sua fonte legislativa e fundamento, porque seu mecanismo contábil fiscal não permite o "taxonTax", ou seja, não permite o imposto cumulativo .

A neutralidade do imposto na economia, a partir das operações relativas ao consumo, significa que os produtos e serviços não sofrerão a carga tributária nas passagens intermediárias do ciclo produtivo ou do ciclo de distribuição, pois se o fato gerador é o consumo, a tributação recai sofre o efetivo contribuinte, que é o consumidor final. Nesse sentido, Michel Ceulemans (2013, p. 05) identifica que:

> Danslesystème de la T.V.A., tant que l'on reste danslecircuitéconomique, on ne "gagne" pas de T.V.A. et on n'en "perd" pas. Ondit que la T.V.A est neutre."La neutralité fait de ladéductibilitétotale de la T.V.A. Nousverrons que cetteneutralité est parfoisremiseen cause par certainesrestrictions de déduction de T.V.A. à caractere économique.[2]

[2] No sistema do IVA, enquanto permanecemos no ciclo econômico, não se "ganha" no IVA e nem se "perde". Diz-se que o IVA é neutro. "A neutralidade é a possibilidade de dedução total do imposto Nós veremos a neutralidade que às vezes é questionada por algumas restrições à dedução do IVA sobre o caráter econômico".

A neutralidade advém do método da dedução do imposto, que assegura que as aquisições são feitas com o imposto pago, o que dá lugar a uma dedução imediata no respectivo período de pagamento. Assim, o imposto a pagar pela operação realizada será apurado mediante as faturas de aquisição no período bem como pelos recibos das importações. Em relação ao direito de dedução, cita Bastos (2012, p. 44):

> No que toca ao direito à dedução, refere a Comissão: "A neutralidade deste imposto implica que o IVA incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades econômicas tributadas deve ser inteiramente dedutível. Pode ser difícil alcançar este objetivo e garantir a igualdade das condições de concorrência das empresas da U E sempre que os bens ou serviços sejam utilizados para fins múltiplos (atividades tributadas , atividades isentas ou utilização para fins não profissionais) e o destino desses bens e serviços evolua a sua vida econômica.

Ainda, esclarece o mesmo o mesmo autor (2012, p. 03):

> (...) Efetivamente, o sujeito passivo ao retirar um bem da esfera empresarial, onde se subtraiu ao pagamento do IVA por via da correspondente dedução, possuiria claras vantagens comparativamente ao consumidor final que normalmente adquire aquele bem e que suporta o IVA que lhe é repercutido.

O exercício do direito à dedução alcança o sujeito passivo misto, em função da sua atividade onde há utilização mista dos *inputs*, ou seja, entradas tributadas e não tributadas.

A efetividade da dedução do imposto depende do nexo de causalidade as entradas de mercadorias e serviços e as saídas de bens e serviços promovidas pelo sujeito passivo, no ciclo econômico, conforme o Regime Geral do IVA.

O direito à dedução de imposto é, na essência, um princípio que não está fundamentado em uma norma cogente, mas está consubstanciado nas Diretivas da antiga CEE – Comunidade Econômica Europeia e destacado nas 7ª e 13ª Diretivas de Remodelação.

O princípio da neutralidade, na sua estrutura, tem por base o princípio jurídico da não discriminação e da igualdade de tratamento, da proibição de dupla tributação ou de ausência de tributação. Nele se inserem muitos outros princípios, destacando-se a não cumulatividade do imposto, o princípio da uniformidade comunitária e da proporcionalidade no que afeta à dedução do imposto.

O princípio da neutralidade traz segurança jurídica porque a sua função é manter uma relação de justiça fiscal entre o contribuinte e a norma, emergindo para combater os impostos de consumo cumulativos. É também fonte para o critério de decisão do judiciário, pois traz elementos de sustentação em casos de entendimentos polêmicos.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia – TJUE sobre a neutralidade é elevada à categoria de Princípio Comunitário. Rui Manoel Pereira da Costa Bastos (2012, p. 03) explica:

> O Princípio da neutralidade, como corolário da igualdade, assume a sua dimensão estrutural no sistema comum do IVA, sendo o direito à dedução, suportado no âmbito da repercussão fiscal, o seu garante, na medida em que visa libertar inteiramente o empresário do encargo do imposto devido ou pago, no âmbito das suas atividades econômicas, projetando a tributação efetiva para o consumo final.

A neutralidade do imposto, além de libertar o empresário do encargo do IVA, não causa qualquer interferência nas atividades objeto da tributação de consumo, entretanto, afirma Xavier de Bastos (1991, pp. 29-30):

> a neutralidade relativa ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão que ser concedidas algumas isenções e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transações de bens e prestações de serviços.

Verifica-se, com efeito, que os princípios da não cumulatividade e da neutralidade tributária impactam a essência da tributação indireta de consumo colocando fim nos anteriores "impostos em cascata". O princípio da neutralidade norteia o sistema do IVA, não configurando diferença de tratamento na circulação de bens, importações e prestações de serviço, posicionando, assim, os sujeitos passivos num patamar de igualdade.

2. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA UNIÃO EUROPÉIA (IVA)

A Comunidade Econômica Europeia nasceu com a prerrogativa de manter um mercado comum europeu, idealizando a livre circulação das mercadorias e dos serviços dentro da Comunidade, no sentido de alcançar melhores condições de concorrência.

Assim sendo, a adoção do IVA como imposto geral de consumo aplicado, proporcionalmente, ao preço dos bens e dos serviços adquiridos, independentemente do número de operações ocorridas no processo do consumo, veio uniformizar e harmonizar o sistema na tributação do consumo da comunidade e constituir receita do orçamento geral da União Europeia.

O IVA passou a ser aplicado num período de adequação e se tornou um modelo de tributação das transações, pois seus méritos foram reconhecidos mesmo trazendo uma grande

complexidade administrativa, mas as dificuldades foram sendo vencidas principalmente em razão da necessidade de financiar adequadamente as atividades do poder público.

A partir de forte determinação para vencer os embaraços que o sistema comum do IVA foi se processando, quando as autoridades tributárias conseguiram um meio de equalizar as receitas públicas, combatendo os impostos cumulativos, as distorções de mercado, distorções nas concorrências, no sistema monofásico, bem como a evasão e fraudes fiscais.

2.1 O TRATADO DE ROMA E A COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA (CEE)

A Europa, com a finalidade de estabelecer um comércio comum europeu, partiu de uma organização econômica chamada Comunidade Econômica Europeia – CEE, criada em 1957, pelo Tratado de Roma, com vigência em1958.

O Tratado de Roma foi o marco determinante da construção da Comunidade Comum Europeia que, por sua vez, mesmo não definindo as políticas fiscais, trouxe novas perspectivas para a Europa que resultaram nos estudos de ordem fiscal, já com a preocupação da União Aduaneira.

De acordo com a redação dada pelo Tratado de Amesterdã, prescreve o Tratado de Roma (TEIXEIRA; AZEVEDO, 2014):

> Consideram-se em livre prática num Estado-membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalentes exigíveis neste Estado-membro e que não tenham beneficiado do draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos.

Posteriormente, o Tratado de Roma passou a denominar-se, de maneira oficial, Tratado sobre o funcionamento da União Europeia. (TFUE)

2.2 O ATO ÚNICO EUROPEU (1985)

O Conselho Europeu de Luxemburgo efetivou o acordo com Ato Único Europeu, em 2 e 3 de dezembro de 1985, com vigência em 1º de janeiro de 1987, portanto, a partir de 1º de janeiro de 1993, vislumbra-se a supressão das fronteiras fiscais entre os Estados-membros, no mercado único europeu, e assim foi adotado o princípio da tributação na origem e dedução no destino.

O Ato Único Europeu promoveu ainda mais a integração europeia, tendente a abolir as fronteiras fiscais até 31.12.1992, inserindo ao Tratado da Comunidade Econômica Europeia a realização do mercado interno, renovando as propostas constantes do Livro Branco da Comissão das Comunidades objetivando a concretização do mercado interno.[3]

Informa Paulo Henrique Gonçalves Portela (2014, p. 1054): "Em 1986, o Ato Único promoveu a primeira mudança dos Tratados do bloco integracionista europeu e lançou as bases para a futura união econômica e monetária".

2.3 O TRATADO DE MAASTRICHT E A UNIÃO EUROPEIA (1992)

A União Europeia (UE) resultou das grandes mudanças trazidas pelo Ato Único Europeu supracitado. A UE de hoje teve, portanto, a sua origem na Comunidade Econômica Europeia- CEE, consagrando-se constituída mediante o Tratado de Maastricht, assinado em 1992, chamado de Tratado da União Europeia (TUE), que entrou em vigor em 1993, com sede em Bruxelas.

O Tratado de Maastricht sofreu alterações, em 1997, pelo Tratado de Amsterdã e, em 2001, pelo Tratado de Nice. O Tratado de Amsterdã foi firmado na Holanda, em 02 de Outubro de 1997, com vigência em 1º de maio de 1999, acrescentando maiores garantias aos direitos individuais.

Houve também o Tratado de Nice, trazendo novas considerações sobre a Comunidade e sobre o Conselho Europeu. Nesse sentido, Paulo Henrique Gonçalves Portela (2014, p. 1058) leciona:

> As principais alterações introduzidas pelo Tratado de Nice incidem sobre a limitação da dimensão e composição da Comissão Europeia, a extensão da votação por maioria qualificada, uma nova ponderação dos votos no Conselho Europeu e a flexibilização do dispositivo de cooperação reforçada.

A União Europeia, aberta aos campos da economia, constitui-se num território único aduaneiro no que se refere à tributação de consumo, onde configuram as transações intracomunitárias.

E, por fim, o Tratado de Lisboa foi assinado pelos Estados-membros, em dezembro de 2007, entrando em vigor em 1º de dezembro de 2009, que também dispôs em seu texto regulamentação acerca da implementação do IVA.

---

[3] Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu: Onde foi enunciada a realização do mercado único europeu (1985) pelo alcance desse documento.

3. SISTEMA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NA UNIÃO EUROPEIA

O sistema do IVA define a obrigação tributária, o momento do lançamento tributário pelo respectivo sujeito passivo, bem como aplica o procedimento de tributação do direito interno dos Estados-membros e das operações intracomunitárias, cuja arrecadação é alcançada pelo método de dedução do crédito do imposto adquirido nas operações tributadas para a consequente apuração do imposto devido.

A tributação perfaz o "circuito econômico", quanto à circulação de mercadorias, prestações de serviços e operações intracomunitárias, considerando o ciclo de produção de bens até a efetiva comercialização dos mesmos ou prestação de serviços, mediante a apuração do imposto devido nas sequentes operações e suportado de fato pelo consumidor final, o que se chama "imposto repercutido". Assim explica Bastos (2012, pp. 16-17):

> O facto desta operação se concretizar em todas as fases do "circuito econômico", do produtor/importador ao retalhista, transforma-o num imposto plurifásico, sem efeitos cumulativos, na medida em que cada um dos intervenientespode, por via daquela técnica, expurgar o IVA suportado a montante, entregando ao Estado apenas o IVA que incide , de forma indireta, sobre o "valor acrescentado", sendo que o IVA repercutido sobre o consumidor equivalerá ao IVA que incidiu sobre os diversos "valores acrescentados" ao longo da cadeia.

Assim sendo, o IVA é um imposto plurifásico e sem efeitos cumulativos, passando pelas fases do ciclo econômico e respectiva tributação, cuja viabilidade advém dos próprios princípios, onde se sobrepõe o princípio jurídico da não discriminação configurado na neutralidade do imposto, mediante a legalidade, a uniformização, a proporcionalidade, a segurança jurídica e a garantia de competitividade de concorrência no plano econômico, bem como pela doutrina da técnica administrativa e harmonização tributária.

3.1 AS DIRETIVAS DO IVA

Fala-se em tributo comunitário quando se pensa num volume de negócios e situações de consumo tributantes sem fronteiras.

O IVA, na União Europeia, é fruto da importante reforma na tributação indireta, passando a ser regulado pelas Diretivas do Conselho da antiga Comunidade Europeia, considerando o Direito Comunitário o ponto de referência básico na construção do sistema do imposto, apresentando, assim, as mudanças no modelo da tributação geral do consumo.

Houve um grande esforço para esta reforma da tributação indireta, pois se faziam necessárias muitas alterações e de aspectos diferentes. Buscava-se identificar as soluções comunitárias de mais difícil absorção e tudo deveria ser negociado para que se houvesse adesão no sentido de derrogar ou revogar normas anteriores. Foi necessário entender a harmonização fiscal comunitária.

A primeira e segunda Diretivas do Conselho, de 11 de abril de 1967, já vislumbravam a obrigatoriedade, ainda que gradativa, da uniformização das regras do IVA pelos Estados-membros, a partir de janeiro de 1970.

A Diretiva 67/227/CEE foi a primeira Diretiva do Conselho a tratar da harmonização das legislações dos Estados-membros sobre o volume de negócios e a Diretiva 67/228/CCE foi a segunda Diretiva a designar a estruturação e aplicação do sistema comum e IVA, no entanto, não conseguiu designar uma lista harmonizada de isenções, das prestações de serviço, das modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade da inclusão do imposto no estádio retalhista .

Assim, a primeira Diretiva consolida a adoção do IVA, como imposto obrigatório.

A segunda Diretiva estabelece os preceitos de harmonização da legislação entre os Estados-membros, considerando o princípio da neutralidade nas operações econômicas intracomunitárias, sabendo-se que tudo seria processado aos poucos e que viria substituir os impostos cumulativos existentes.

A terceira Diretiva do Conselho buscou integrar a Bélgica e a Itália ao novo sistema fiscal para que ambos viessem internalizar as primeiras Diretivas, quando, então, o prazo de início foi alterado de 01.01.1970 para 01.01.1972.

A quarta e quinta Diretivas do Conselho foram também dirigidas à Itália concedendo-lhe, respectivamente, mais seis meses de prazo para o seu acordo e providências.

A sexta Diretiva foi o marco do sistema fiscal dos impostos indiretos. A Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio, de 1977, ficando a estrutura do IVA harmonizada no interior da UE.

A 6ª Diretiva (77/388/CEE, de 17 de maio de 1977), procedeu à uniformização da base tributável do imposto aplicável aos Estados membros da CEE, constituindo o texto essencial para a tributação, estabelecendo os aspectos fundamentais e as regras de incidência e, ainda, abrangendo, de forma geral, a sua aplicação a todos os bens e serviços.

Esta, por sua vez, apresentou o alargamento das hipóteses de incidência, passando a incluir as prestações de serviço e abriu o caminho para a base ampla na tributação de consumo que é hoje seguida pelos países considerados avançados.

Apresentou, ainda, ampla base de incidência, aplicando-se o IVA no território nacional pelas transmissões de bens e prestações de serviços, a título oneroso, pelas aquisições intracomunitárias e pelas importações de países terceiros.

3.2 O IVA COMO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO INDIRETO DE CONSUMO

O IVA na Comunidade Econômica Europeia apresenta-se em duas dimensões: O Regime Geral do IVA nas Operações Internas e O IVA nas Operações Intracomunitárias.

O IVA consagrou um crescimento de receitas com um nível de taxatividade suportável pelo contribuinte, principalmente, em razão do aumento das hipóteses de incidência, do aumento da capacidade de produção de receitas e do alcance da área de prestação de serviços.

A União Europeia, anteriormente, Comunidade Econômica Europeia (CEE) acrescenta ao sistema do IVA as influências externas de globalização, do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Banco Mundial e da Organização Mundial do Comércio (OMC)

A sociedade tentava fugir aos impostos e, por consequência, crescia a carência na fiscalização e no combate aos comportamentos ilícitos dos contribuintes, enquanto o Estado precisava enfrentar as dificuldades, concedendo benefícios ou elevando taxas, fazia com o que o próprio sistema acabasse por favorecer as diversas formas de sonegação.

A respeito do antigo sistema, diz Jaime Devesa (2006, preâmbulo):

> O mecanismo de suspensão do imposto- uma das linhas mestras do sistema que garantia a tributação nas transações no estádio do grossista, ou seja, no momento em que as mercadorias são transacionadas para o retalhista - era aproveitado por contribuintes fraudulentos por forma a transacionar ao consumidor final mercadorias sem imposto, através da prática conhecida da emissão de declarações de responsabilidade (m/5 ou m/6) em nome empresas fictícias, ou então em nome de sociedades propositalmente constituídas ou aproveitadas para esse efeito ilícito e cujos sócios eram insolventes ou dificilmente l localizáveis, a coberto das quais se disfarçavam os verdadeiros donos do negócio.

Outra prática, também, seria a questão de abrir, num mesmo local, a empresa “grossista” e a “retalhista”, para desvio da liquidação do imposto.

Inúmeras situações, enfim, eram praticadas pelos sujeitos passivos com a finalidade de reduzir o imposto a pagar. As transações de prestação de serviços tornavam-se de difícil reconhecimento para a tributação.

Tornou-se urgente a necessidade de iniciação do novo sistema fiscal na tributação dos impostos indiretos, com os objetivos de equidade e de neutralidade fiscal, sendo um avanço no processo de alargamento das bases de incidências nos impostos indiretos da produção, circulação e consumo, dificultando a manipulação dos valores tributáveis em razão do princípio da neutralidade fiscal.

O IVA é um imposto que, de modo geral, abrange o consumo de bens e serviços e incide nas sucessivas fases do processo de circulação, desde o ciclo da produção até a comercialização final.

Trata-se de um imposto que passa por um volume de negócios na ordem econômica, mediante um processo de transferência e dedução de impostos, cuja estrutura e métodos de aplicação são objeto das Diretivas na ordem tributária da União Europeia – UE.

O referido imposto tem características de generalidade e de neutralidade. Um imposto neutro e produtivo, sendo aplicado de modo geral e de maneira uniforme em todo o circuito econômico, desde a produção até o varejo e "taxado" nas sucessivas operações.

3.3. O DIREITO À DEDUÇÃO DO IMPOSTO. O IMPOSTO REPERCUTIDO. O PAGAMENTO DO IMPOSTO. O DIREITO AO REEMBOLSO

O direito à dedução do imposto é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, sabendo-se que a dedução do imposto está condicionada a sua incidência nas operações realizadas em função da atividade econômica do sujeito passivo.

A operação de natureza econômica integra o preço de bens ou serviços adquiridos, com a devida escrituração fiscal para que o imposto deduzido e o pagamento sejam efetivados, cumprindo assim as devidas obrigações acessórias.

Direito à dedução é de aplicação imediata mediante a totalidade do imposto incidente nas operações efetuadas "a montante", em determinado período.

Nessas operações, vislumbram-se sujeitos passivos mistos, por operar com operações tributadas e não tributadas.

Há instrumentos para moldar a proporcionalidade do direito à dedução para que fique ajustado ao princípio da neutralidade, "na esperança de alcançarmos um contributo válido para aplicação correta das disposições legais subjacentes. (DEVESA, 2006, p. 18)

Os *inputs* referem-se às entradas de bens ou serviços no estabelecimento empresarial e *outputs* as saídas de bens ou serviços da empresa, conforme os Regimes do IVA.

Os sujeitos passivos mistos ocupam-se de operações tributadas e de operações isentas. Desta forma, são chamados sujeitos passivos mistos quando ocorrem entradas ou saídas tributadas e não tributadas, pelo que a dedução do imposto se ocupará das operações tributadas.

Isso poderá ocorrer, num volume de negócios, por meio da separação contábil dos "inputs" ou pelo método da dedução por percentagem *pro rata* em face dos *outputs* de cada atividade. Nesse sentido, Michel Ceulemans (2013, p. 08) elucida que "Il fautbiencomprendre que la TVA payée à l'État par levendeur est cellequi a étépayée par le cliente. Il n'y a doncpas de charge de TVA."[4]

Os reembolsos do IVA são concedidos mediante a prova documental, que é o registro das operações e o valor retido na declaração periódica do contribuinte, bem como há outras possibilidades de restituição para os indivíduos e contribuintes e mesmo não contribuintes, como o reembolso de crédito tributário.

As isenções nas operações internas encontram-se definidas no capítulo II do Código do IVA, de conformidade com o Regime geral do IVA que ocorrem em razão da objetividade das situações, estabelecendo uma lista de atividades que são exercidas em benefício da população, especialmente, no que se refere à saúde humana, assistência e segurança social, podendo abranger os serviços prestados por pessoas singulares ou coletivas, mesmo que sem finalidade lucrativa, mas sempre levando em conta o preenchimento das condições preconizadas.

Os métodos existentes na apuração do *quantum* devido são para equacionar, para determinar a proporcionalidade da dedução do imposto bem como assegurar a neutralidade do imposto, na forma preconizada.

A cobrança e o pagamento do reembolso do IVA estão regulamentados pelo Decreto-Lei 229/95, de 11 de setembro. Referido pagamento é determinado pela Direção Geral de Serviços de Reembolso da Autoridade Tributária e Aduaneira, a ser realizado pelo IGCP por transferência bancária ao devido sujeito passivo, em conta por ele indicada, podendo ser território nacional ou em outro Estado-membro ou no Espaço Econômico Europeu (EEE).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

[4] É necessário compreender que o IVA pago ao Estado pelo vendedor é aquele que foi pago pelo cliente. Não há então peso do imposto.

Há que se destacar a estrutura da União Europeia para manter as atribuições legislativas de forma harmoniosa, a partir de uma base de organização do Conselho Europeu que fez adaptar o sistema comum europeu a nível socioeconômico.

O funcionamento do IVA é resultado dos esforços para um mercado único com um imposto abrangente sobre o consumo, amparado pelo princípio da neutralidade econômica, pelo princípio da justiça fiscal, mantendo a relação direta entre o contribuinte e o fisco, com origem na reforma da tributação indireta de consumo.

O IVA agrega um aumento do número de contribuintes, em razão da praticidade, de uma estrutura organizada no plano das relações entre o fisco e os contribuintes, que alcança a modernização tecnológica da administração fiscal e gera receitas que, em parte, são direcionadas ao orçamento da União Europeia.

Trata-se de imposto de tratamento informatizado, dando bons resultados em termos administrativos, visto que para a gestão do imposto há que constar uma conta corrente do contribuinte, debitando-se o montante apurado na sua declaração periódica e creditando-se pelos pagamentos faturados e efetuados relativos aos *inputs.*

O sistema de cobrança não elimina a comunicação pessoal nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes. O diálogo sempre terá espaço, principalmente, para os casos de dúvidas, conflitos ou nas situações de contencioso administrativo, buscando-se os departamentos locais.

O IVA apresenta uma nova técnica, no sentido de conciliar a tributação com a arrecadação, mas com o objetivo de não praticar "taxas" muito altas, visto que o consenso que deveria prevalecer seria de que impostos altos geram muitos incentivos à evasão e às fraudes fiscais.

Desta forma, é um imposto cobrado em todas as fases e a sua base de cálculo é sempre o preço efetivo da operação, onde não se ganha nem se perde, visto que visto que são águas que correm para o leito do rio, o consumidor final.

Evita-se a manipulação de valores tributáveis, sob a cobertura do Direito da União Europeia, para a saúde de mercado único europeu, mantendo a eficácia da neutralidade fiscal.

A estrutura de cada Estado-membro é suporte para a adequação da tributação indireta do consumo.

Verifica- se, no Brasil, inúmeras dificuldades para uma tributação na mesma ordem das ocorrências do consumo, onde se produz bens e serviços e os destina ao consumidor final.

Os impostos indiretos de consumo, na percepção do Princípio da neutralidade, cumpre a missão de evitar a tributação "em cascata", ou seja, imposto sobre imposto, o que inclui o princípio da não cumulatividade atribuído ao ICMS no Brasil.

O conteúdo da tributação nacional é, hoje e ainda, o resultado da composição constitucional formalizada nos meados de 1965 e recepcionada na Constituição de 1967, traduzida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sabendo-se que o Sistema Tributário Nacional preza pelo desenvolvimento econômico, idealiza os instrumentos para a efetividade da livre concorrência.

Destaca-se a razão preliminar da importância de projetos nacionais de desenvolvimento nacional e regional para que a coordenação federativa tributária possa alcançar um ideal e adequado sistema tributário nacional para o crescimento das receitas tributárias tangentes ao princípio da neutralidade fiscal.

Há um grande embaraço no Sistema Tributário Nacional, no que se refere à prestação de serviços, mediante o ICMS e o ISS, visto que o IVA considera a prestação de Serviços como um produto de consumo equiparado ao consumo de Mercadorias, portanto, a sua tributação deveria ser uniforme em todo o território nacional, num sistema de consagração ao princípio da neutralidade tributária.

É impressionante a força legislativa do IVA, na UE, que parte dos Tratados, como fonte primária da aplicação da tributação indireta de consumo, para as determinações das Diretivas que são recepcionadas pelos Estados-membros por meio da própria Constituição da República, proporcionando a integração imediata e simultânea do comportamento tributário que visa atender aos desígnios da tributação, da livre concorrência, da união econômica e do compromisso do sujeito passivo com o seu País e com o amplo território da União Europeia.

REFERÊNCIAS

AMAND, Cristian. BONHOME, Oilvier. **La TVA e lesAvocats**.Bruxelas: Larcier, 2014.

BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa. **O Direito à Dedução do Imposto.** Portugal: Almedina-2012 -e-book

BECKER, Idel. **Dicionário Espanhol-Português**, São Paulo: Nobel, 1989.

BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lúcia Américo. **Manual dos Impostos Indiretos – IPI – ICMS – ISS.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (CTN) Lei 5.172/66, de 25 de outubro de 1966 – dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário

aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

_____. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Título IV. Da Tributação e do Orçamento. art.153, § 1º.

_____. **Emenda Constitucional Nº 03, de 17 de março de 1993**. Disponível emhttp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm

_____. **Lei Geral Tributária (LGT)**. Lei **Nº 0.472, de 16 de julho de 1997**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição,** Coimbra: Almedina, 2003, 7ªed.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: Malheiros 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de**. Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e Método.** São Paulo: Noeses, 2008.

CEULEMANS, Michel. **Apprendela T.V.A**. Esplanada da Europa: Edipro, 2013.

CLÉMENT, Joseph Garnier. **Traté de finances, l'impôt em general**, e-book, Esplanada da Europa: Edipro, 2013.

DEVESA, Jaime. **Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.** Coimbra: Almedina, 2006.

GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias**. Curitiba. Juruá. 2006.

GARNIER, Joseph M.**Traité de France.** Paris, 3ª Ed.1872.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal -Reflexão sobre a Concessão de Benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** São Paulo: **Revista dos tribunais**, 2013.

PAIS, Sofia de Oliveira. **Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia: uma abordagem jurisprudencial.** Coimbra: Almedina, 2013.

PALMA, Clotilde Celorico, SANTOS, António Carlos dos. **Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias**. Notas e Comentários. Coimbra: Almedina, 2014 e-book.

_____. **IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias**. In: **Fiscalidade**, 107. 2009. Disponível em http://www.otoc.pt/downloads/files/1235574700_38a42_fiscalidade.pdf pesquisa em 02 de abril de 2015.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**. Salvador: Juspodium, 2014.

TEIXEIRA, Gloria; AZEVEDO, Patrícia Anjos. **Códigos Anotados & Comentados – IVA**. Porto: Ginocar Produções, 2014.

XAVIER DE BASTO, J. G. **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, CCTS n.º 164, 1991.