

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal 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 Napolini 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

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregarmos ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alinhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

IVA E ICMS E A NÃO CUMULATIVIDADE: EM BUSCA DE SEMELHANÇAS ENTRE OS MODELOS ADOTADOS EM PORTUGAL E NO BRASIL

VAT AND ICMS AND NON-CUMULATIVITY: IN SEARCH OF SIMILARS BETWEEN MODELS ADOPTED IN PORTUGAL AND BRAZIL

Francisca das Chagas Lemos ¹

Resumo

Este trabalho tem por objetivo analisar a sistemática da não cumulatividade adotada para o cálculo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), em Portugal e no Brasil, buscando identificar eventuais semelhanças entre os modelos mediante a distinção de cada paradigma a partir da realização de pesquisa qualitativa de natureza bibliográfica e documental na legislação, doutrinas e jurisprudências exemplificativas.

Palavras-chave: Iva, Icms, Não cumulatividade, Aproximações e distanciamentos, Modelos, Portugal e brasil

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this paper is to analyze the non cumulative system adopted for the calculation of Value Added Tax (VAT) and Tax on operations related to the Circulation of Goods and on services of interstate and intermunicipal transport and communications (ICMS) , in Portugal and Brazil, seeking to identify possible similarities between the models by distinguishing each paradigm from the qualitative research of bibliographical and documental nature in the legislation, doctrines and exemplary jurisprudence.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Vat, Icms, Non-cumulative, Approximations and distances, Models, Portugal and brazil

¹ Graduada em Direito (1992), Ciências Contábeis (2002) e Filosofia (2013). Mestranda em Direito pelo Centro Universitário 7 de Setembro - UNI7. Advogada.

1 Introdução

O parâmetro inicial observado na técnica da não cumulatividade utilizada no cálculo de impostos, em termos conceituais, consiste em método que objetiva evitar o efeito “cascata” na tributação da cadeia produtiva, ou seja, eliminar o acúmulo do tributo sobre o valor final do produto ou serviço, além de impedir a ocorrência da prática da bitributação.

Outro aspecto importante dessa sistemática é a questão do efeito, para o sujeito passivo, da neutralidade da tributação, em face do sistema de compensação de valores pagos em operações anteriores, sendo o ônus componente do custo do produto assumido pelo consumidor final.

Para fins da análise que se pretende levar a efeito adotou-se como critério a não cumulatividade estabelecida em Portugal para o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e, no caso do Brasil, adotou-se a não cumulatividade praticada no Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Em Portugal, os tributos encontram fundamento na Constituição da República Portuguesa de 1976, considerada fonte primeira do Direito Fiscal, diploma no qual repousam os princípios de caráter formal e material que disciplinam os tributos.

A base jurídica comunitária do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) consta na Diretiva do Conselho 2006/112/CE, sistema comum do IVA que o define como um imposto geral sobre o consumo, que tributa as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens. A incidência objetiva do IVA é regulamentada pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Civa), que delimita os parâmetros a serem seguidos para a sua aplicação.

A regulamentação do IVA em Portugal em relação à técnica da não cumulatividade prevê a sua incidência em todas as fases que envolvem a produção até a fase da venda de bens ou serviços, mediante um sistema de pagamentos fracionados que atinge o valor acrescentado em cada fase, ônus suportado pelo consumidor final.

Por sua vez, a Constituição Federal brasileira prevê a competência dos estados para a instituição do ICMS, indicando a incidência e os critérios que obrigatoriamente deverão observar, definindo a não cumulatividade como princípio fundamental do sistema jurídico. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece normas gerais e específicas para a regulamentação do tributo.

Desse modo, a sistemática não cumulativa no Brasil consiste na compensação do valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo estado onde estiver situado o contribuinte ou por outro estado ou Distrito Federal distinto daquele onde o contribuinte é estabelecido.

Observa-se que a não cumulatividade adotada para o IVA e o ICMS apresenta determinadas distinções, o que gerou o seguinte questionamento: é possível identificar efetiva conformidade entre os modelos?

Neste estudo, com o intuito de iluminar essa inquietação, objetiva-se analisar os efeitos da aplicação da sistemática da não cumulatividade para os dois impostos a partir das disposições constantes nas legislações vigentes em Portugal e Brasil, de modo a evidenciar qual a modalidade que cada país adotou em sua legislação fiscal.

A doutrina brasileira chamou a atenção a propósito da importação acrítica¹ de remédios desenvolvidos em outros sistemas, nos casos em se buscou uma aplicação automática no âmbito do sistema constitucional, em que o recurso ao direito comparado apresenta bastante utilidade para acentuar as peculiaridades desde que observados certos limites de sua invocação. O norte do presente trabalho busca exatamente o paralelo crítico dos paradigmas.

O tema possui importância na medida em que a avaliação dos modelos adotados em cada país poderá indicar distinções, ainda que sutis, cujos resultados poderão afetar a própria essência da sistemática da não cumulatividade.

Na disposição dos dados obtidos após a devida sistematização, inicia-se com uma breve abordagem da fundamentação constitucional do IVA em Portugal e do ICMS no Brasil, examinando-se os aspectos mais gerais do contorno da não cumulatividade, ora evidenciada na liquidação do imposto, como ocorre em Portugal, ora como técnica de apuração, no caso do Brasil.

Na sequência, debruça-se sobre a descrição da natureza jurídica do princípio da não cumulatividade, a partir da colheita de regras estabelecidas na legislação infraconstitucional em ambos os países, em específico para o IVA e o ICMS, cotejando-se os artigos que tratam da matéria.

Por fim, tomam-se como exemplos decisões dos Tribunais Superiores dos dois países no julgamento de casos cuja abordagem revele o aspecto do efeito da não cumulatividade do

¹ “Inúmeras das perplexidades que nos surpreendem, a nós brasileiros, na nossa legislação, jurisprudência, estudos, pareceres, etc. se explicam pelo emprego inconsciente ou implícito de técnicas de direito comparado, como forma de argumentação ou exposição. Como ela tem seus requisitos, peculiaridades, pressupostos e condições de validade, é imperioso meditar sobre estas, como condição de rigoroso aproveitamento do método e evitação de equívocos”. (GONÇALVES, 2002, p. 20).

IVA e do ICMS, confrontando-se, no que forem cabíveis, os fundamentos utilizados para sua respectiva implementação, para, ao final, chegar-se a uma conclusão.

2 Do regime político, da forma e do sistema de governo adotados em Portugal e no Brasil

A Constituição da República Portuguesa de 1976, em seu preâmbulo, faz expressa referência ao movimento das Forças Armadas que derrubou o regime facista em 25 de abril de 1974, resultando em uma Constituição promulgada conforme as aspirações do país, abrindo caminho para a construção de uma sociedade socialista. Imbuída de tal objetivo, a Assembleia Constituinte reunida em 2 de abril de 1976 aprovou e decretou a Constituição da República Portuguesa, restituindo ao povo os direitos e liberdades fundamentais.

O texto da Constituição da República Portuguesa em vigor desde então dispôs, em seu artigo 120, inserido no Capítulo I do Título II, intitulado Estatuto e eleição, sobre o Presidente da República, definindo-o como o Comandante Supremo das Forças Armadas, sendo eleito por voto secreto.

Por sua vez, a função e estrutura do Governo está definida no Título IV, Capítulo I, da Constituição da República Portuguesa de 1976. O Governo é o órgão de condução da política geral do país e órgão superior da Administração Pública, constituído pelo Primeiro-Ministro, pelos ministros e pelos secretários e subsecretários de Estado.

Nos termos da Constituição Portuguesa, Portugal se divide em regiões autônomas e em distritos. Em cada distrito existe o Governo Civil, representando o governo português. Lisboa é a capital de Portugal, onde está situada a sede do Governo.

No caso do Brasil, a atual Constituição da República Federativa foi promulgada em 5 de outubro de 1988, instituindo uma República Federativa Presidencialista, formada pela União, estados e municípios e Distrito Federal, em que o exercício do poder foi atribuído a órgãos distintos e independentes. Surgiu logo após o final de uma ditadura militar, com a transição para um Estado Democrático de Direito, preocupada em garantir os direitos em confronto com a anterior arbitrariedade do Estado.

No preâmbulo da Constituição da República Federal do Brasil foi registrado que a Assembleia Nacional instituiu um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das

controvérsias. O legislador originário instituiu cláusulas pétreas, deixando resguardados os direitos fundamentais e a forma de Estado.

O Brasil é uma república cujo chefe de Estado é eleito pelo povo, por período de tempo determinado. É república presidencialista porque o seu presidente é chefe de Estado e também chefe de governo. É república federativa porque os estados têm autonomia política.

O Brasil é uma federação composta por 26 (vinte e seis) estados e um Distrito Federal. A capital, Brasília, fica situada no Distrito Federal. Os estados membros dispõem de administrações autônomas, com competência para cobrar impostos instituída na Constituição Federal de 1988, além de receberem parcela dos impostos cobrados pela União.

3 Da não cumulatividade do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), cuja base jurídica comunitária consta na Diretiva do Conselho 2006/112/CE, de 28/11 – sistema comum do IVA -, incide sobre o consumo de bens e serviços, que comporta um regime geral e diversos regimes especiais².

A Constituição da República Portuguesa determina que o sistema fiscal objetiva a satisfação das necessidades financeiras do Estado, além de uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Em seu artigo 104 prescreve que a tributação do consumo visa adaptá-lo às necessidades de desenvolvimento econômico e justiça social.

Quanto ao ordenamento jurídico-fiscal e às fontes do Direito Fiscal, a Constituição da República Portuguesa é tida como a primeira entre todas, considerada “Constituição fiscal”, na qual são reunidos os limites à tributação.

Numa perspectiva hierárquica, a Constituição é indiscutivelmente a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais. Efectivamente, não há a menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada “constituição fiscal”, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *que* (é que) e do *quanto* tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação – de carácter formal, os primeiros, e de carácter material, os segundos. (NABAIS, 2015, p. 131).

Observe-se que a Constituição portuguesa é “fiscal”³ na medida em que representa um conjunto de princípios disciplinadores de carácter tanto formal quanto material da

² “[...] o IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens. Trata-se dum imposto que comporta um regime geral e diversos regimes especiais, qualquer deles objecto dum razoável grau de harmonização comunitária” (NABAIS, 2015, p. 545).

tributação, definindo quem, como, quando e quanto tributar, estabelecendo limites a esses parâmetros.

Quanto à incidência objetiva, o Civa determina que estão sujeitas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional.

O artigo 2º do Civa trata da incidência subjetiva, estabelecendo como sujeitos passivos do imposto, entre outras, as pessoas singulares ou coletivas que, de modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado é classificado como imposto plurifásico, por incidir em todas as fases do circuito econômico, e indireto não cumulativo, em face do método subtrativo indireto empregado em seu apuramento, ou seja, cada sujeito passivo entrega ao Estado a diferença entre o imposto liquidado e o imposto deduzido.

Quanto à natureza e às características do IVA, a doutrina explicita a motivação das classificações mencionadas.

Este imposto qualifica-se como um imposto plurifásico, na medida em que incide em todas as fases do circuito econômico, desde a fase da produção até à do comércio a retalho. Reveste ainda como características ser um imposto indireto, não cumulativo, uma vez que o apuramento do imposto é feito pelo método subtrativo indireto ou método das faturas, de acordo com o qual cada sujeito passivo entrega ao Estado em cada período de imposto a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos para o exercício da atividade tributada. (LANÇA, 2015, p. 352).

Evidencia-se a característica plurifásica pela incidência do imposto em todas as fases da circulação, da produção à venda final. O aspecto da não cumulatividade e da classificação em imposto indireto remete ao mecanismo de liquidação, no qual o imposto é deduzido nas aquisições de bens e serviços. Noutra senda, o cálculo não cumulativo traduz a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o deduzido das aquisições de bens adquiridos.

A classificação do IVA na categoria de imposto indireto⁴ apresenta como consequência o aspecto do prazo prescricional em face da contagem de prazo da caducidade

³ “Três notas nos dão o retrato, ou melhor, a caricatura, da constituição fiscal de 1976. São elas: o seu carácter de constituição fiscal de transição (para o socialismo), a ideia de continuidade da constituição fiscal de 1933 e a sua integração por um programa de reforma fiscal próprio de um país economicamente desenvolvido.” (NABAIS, 2005, p. 122).

⁴ Para a realidade brasileira, a classificação em impostos diretos e indiretos não possui relevância. “No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.” (ATALIBA, 2010, p. 143).

da liquidação e da prescrição da obrigação. Para os impostos diretos, inicia-se a contagem a partir do termo do ano em que se verificou o fato tributário, e, para os indiretos, da data em que ocorreu o fato tributário.

O imposto incide apenas sobre a diferença entre o IVA liquidado e o IVA despendido, estrutura⁵ que se distinguiu do imposto sobre o consumo em cascata que existia em França, conforme magistério de Guimarães (2015).

A incidência do IVA em todas as fases que envolvem a produção até a da venda de bens ou serviços opera-se mediante um sistema de pagamentos fracionados, correspondente ao valor acrescentado nas respectivas fases, ônus que será suportado pelo consumidor final⁶.

O IVA não deve influenciar o preço de bens ou serviços, premissa que norteia as diretrizes do imposto, que possui na neutralidade da tributação geral indireta uma alternativa ao efeito cumulativo em cascata dos impostos sobre o consumo.

Ao tratar da liquidação e pagamento do imposto e do direito à dedução, o artigo 19⁷ do Civa elencou as situações nas quais os sujeitos passivos deduzirão o imposto incidente sobre as operações tributáveis: inicialmente deduzirão o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos, o devido pela importação de bens, entre outros.

A importância a ser estabelecida entre os institutos “sujeito passivo x consumidor final” é imprescindível para a correta compreensão da técnica do IVA. O sujeito passivo IVA⁸

⁵ “Na estrutura do imposto cada agente econômico limitava-se a liquidar o IVA do sujeito econômico seguinte e a recebê-lo, tendo direito a deduzir o IVA suportado nas aquisições. A obrigação de entrega do imposto existe tão só sobre a diferença entre o IVA liquidado e o IVA despendido. A grande inovação era o colocar na esfera do contribuinte o controlo da liquidação e cobrança do imposto com vantagem econômica para o seu correto cumprimento.” (GUIMARÃES, 2015, p. 326).

⁶ “Na perspectiva do consumidor o imposto não deverá influenciar o preço de forma a criar desvios ao consumo ou onerar os bens ou serviços de forma decisiva na opção de consumo. Historicamente esta foi a razão primeira e aquela que aparece refletida nas primeiras Directivas IVA. A neutralidade aparece como alternativa ao efeito cumulativo em cascata dos impostos sobre o consumo pré-existentes na Europa antes do IVA.” (GUIMARÃES, 2015, p. 312).

⁷ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Civa). “Artigo 19.º - Direito à dedução 1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; b) O imposto devido pela importação de bens; c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º; d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto; e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º.” (PORTUGAL, 2008).

⁸ “Sujeito passivo é aquele que tem o processo produtivo e contribui para o valor acrescentado econômico. Juridicamente tem de estar inscrito junto de AF na qualidade de sujeito passivo IVA e ter uma conta corrente como Estado onde credita ou debita as suas operações IVA. Tem ainda a obrigação de liquidar e entregar o imposto devido. O consumidor final limita-se a adquirir o produto ou serviço onde está já incorporado o custo IVA. Uma vez que o sujeito passivo se credita do montante do IVA que desembolsou a operação é neutral e não tem, para si, custo IVA.” (GUIMARÃES, 2015, p. 327).

inscrito junto ao Estado contribui para o valor acrescentado econômico e, posteriormente, quando se credita do montante do Imposto a que se submeteu na operação, a torna neutra, ao mesmo tempo em que não traz para si o custo assumido pelo consumidor final, que se limita a adquirir o produto ou os serviços com o IVA já incorporado ao custo.

O direito à dedução pressupõe que a despesa tenha sido efetuada por um sujeito passivo, que os bens e serviços sejam destinados a uma atividade tributada do sujeito passivo, e que essa despesa não esteja fora da abrangência do direito à dedução do IVA, conforme esclarecimentos feitos por Lança (2015), para quem o regime das deduções garante a neutralidade quanto à carga fiscal.

O regime das deduções visa libertar o sujeito passivo do ônus do IVA devido ou pago a montante na quadro da sua atividade empresarial, garantindo o sistema do IVA desta forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessa atividades, na condição de estas estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA. (LANÇA, 2015, p. 376).

Quanto ao aspecto da atividade econômica⁹ para fins de incidência do IVA, possui sentido amplo, abrangendo as atividades de produção, comercialização e prestação de serviços.

Na compreensão da sistemática de incidência do Imposto destaca-se que o IVA possui regimes especiais que não seguem a regra geral, seja em face de isenções ou de aplicações de regras especiais, estas últimas justificadas pela especificidade da atividade desenvolvida, o próprio volume da atividade ou o pouco grau organizacional e empresarial do sujeito passivo.

No mercado interno existe a previsão de regimes especiais de tributação do IVA, nos moldes do artigo 2º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (PORTUGAL, ano 2008), tais como o regime aplicável ao Estado, pessoas coletivas de direito público e sujeitos passivos isentos, observadas determinadas condições; e o regime das aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos, os quais são sempre sujeitos à tributação do IVA, independentemente do adquirente, observadas determinadas condições.

Quanto aos métodos para determinação do imposto devido são classificados em três, sendo: (a) crédito fiscal faturado; (b) da subtração; e (c) da adição. De qualquer modo que se analise, o custo econômico é suportado pelo consumidor final, e cada agente econômico

⁹ “O conceito de ‘atividade econômica’ abrange todas as atividades de produção, de comercialização, de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, das profissões liberais ou equiparadas e a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.” (LANÇA, 2015, p. 359).

limita-se a liquidar o IVA do sujeito económico seguinte a recebê-lo.

O artigo 23 do Civa¹⁰ reúne os métodos de dedução para os bens de utilização mista, aplicáveis quando o sujeito passivo efetuar operações que conferem ou não direito à dedução, casos em que haverá submissão à percentagem correspondente às operações que o autorizam.

Em relação aos procedimentos para fins de determinação do IVA, em Acórdão de nº 01497/12¹¹ da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 28/10/2015, foi tratado do método *pro rata* para fins de dedução, oportunidade em que o tribunal determinou a adoção do procedimento de imputação direta para o caso concreto objeto do julgamento.

A decisão citada definiu, portanto, que o método *pro rata* será utilizado apenas em caso de impossibilidade do uso de método mais objetivo, que reflita melhor os fatos e não conduza à distorção da tributação.

Em outra ocasião, o STA ao julgar lide que tratou da dedução do IVA na atividade de turismo de habitação (Processo nº 0613/11), examinou as principais características do Imposto:

IVA. DEDUÇÃO DE IMPOSTO. TURISMO RURAL E TURISMO DE HABITAÇÃO. DESPESAS DE INVESTIMENTO.

Sumário.

I - Nos termos em que D.L. 256/86 de 27 de Agosto caracteriza a actividade de turismo de habitação, não pode fazer-se a destriça entre parte do imóvel destinado à residência do proprietário e parte do imóvel destinado a essa modalidade de turismo.

II - Não podendo separar-se o local da residência habitual do conceito de actividade de turismo de habitação, que consiste na prestação de serviços de hospedagem turística naquele local, também não é possível distinguir, nas despesas de

¹⁰“Artigo 23.º - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista 1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo: a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2; b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.”

¹¹ Portugal. Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão de nº 01497/12, 2ª Secção: “I - Para efeitos da dedução do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por uma sociedade que exerce actividades que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito, deve adoptar-se um procedimento de imputação directa: faz-se a alocação directa dos inputs às actividades económicas a que se destinam, deduzindo a totalidade do IVA se o input for consumido numa actividade que concede o direito à dedução, ou não deduzindo qualquer parcela de IVA caso a actividade em que esse input é consumido não confira esse direito. II - Só depois dessa fase, e relativamente aos inputs que subsistam, porque utilizados de forma indistinta ou simultânea (inputs promíscuos), para exercício de actividades que conferem e outras que não concedem o direito à dedução de IVA, se deve passar à segunda fase do processo, da repartição do imposto residual, com aplicação das regras do art. 23.º do CIVA, ou seja, com aplicação dos métodos da percentagem (ou do *pro rata*) ou da afectação real. III - Em todo o caso, o método do *pro rata* só poderá ser adoptado na impossibilidade do uso de um método mais objectivo (que reflecta melhor a intensidade do uso dos bens de produção comuns aos dois ramos de actividade) e desde que não conduza a distorções de tributação.” (PORTUGAL, 2015).

investimento feitas na remodelação do imóvel para o exercício daquela actividade, entre despesas que conferem direito à dedução, as afectadas exclusivamente ao alojamento turístico, e despesas que não conferem direito à dedução, as realizadas exclusivamente na residência habitual do dono do imóvel.

III - Assim sendo, não há que fazer uso dos critérios do artigo 23º do CIVA para determinar a parcela de imposto dedutível, designadamente a regra do prorata ou percentagem de dedução, uma vez que toda a despesa é usada para a realização da actividade de turismo de habitação, o que conduz à dedução integral do imposto.

IV - O que determina a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA é o uso efectivo que é feito ou se tenciona fazer do bem ou serviço adquirido, a determinar em cada transacção, e não através de qualquer tipificação administrativa que “forfetarize” o que é ou não dedutível. (PORTUGAL, 2011).

Tratando das despesas de investimento, o STA julgou pela impossibilidade de distingui-las das demais despesas da própria atividade, ou seja, de identificar as que conferiam direito à dedução e diferenciá-las das afetadas no alojamento, bem como das realizadas na residência habitual do dono do imóvel. A decisão entendeu pela não aplicação dos critérios do artigo 23 do Civa para determinar a parcela de imposto dedutível, uma vez que toda a despesa é utilizada para a realização da atividade de turismo, decidindo o Tribunal, no caso concreto, pelo entendimento da dedução integral do IVA.

No sumário da ementa do Processo nº 0613/11 (item IV) (PORTUGAL, 2011), o STA destacou o aspecto de que a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA deve ser determinada conforme definido no Civa, art. 19º. Restou estabelecido o direito à dedução, as operações que o autorizam, o momento e a modalidade do seu exercício, além dos métodos empregados para os bens de utilização mista. Consignou o julgado que “[...] o que determina a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA é o uso efectivo que é feito ou se tenciona fazer do bem ou serviço adquirido, a determinar em cada transacção [...]”.

A decisão foi fundamentada na regra constante do Civa sobre a destinação do bem para fins da dedutibilidade ou não do Imposto, segundo a qual só haverá dedução do imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para operações sujeitas ao imposto.

No relato¹², o Supremo Tribunal deixou consignado que a matéria já foi objeto de outras decisões no mesmo sentido. Na mesma ocasião, o STA evidenciou que o direito à

¹²Portugal. Supremo Tribunal Administrativo. Processo nº 0613/11. “A alínea a) do nº 1 do artigo 20º do CIVA preceitua que ‘só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas’. A decisão recorrida baseou-se na jurisprudência deste Tribunal, que reproduziu textualmente, constante dos acórdãos proferidos nos recursos nº 01785/03 de 23/6/2004 e nº 01784/03 de 7/7/2004 (*in* www.dgsi.pt), segundo a qual, e nos termos do sumário do primeiro acórdão, ‘não obsta ao disposto no art. 20º, n.º 1, al. a) do CIVA, a dedutibilidade do IVA suportado na parte referente à habitação do sujeito passivo, carecendo, em absoluto, de suporte legal a fixação de uma percentagem correspondente à área dos imóveis destinados àquele fim para efeitos da respectiva tributação’”. (PORTUGAL, 2011).

dedução do IVA ocorre apenas quando os bens e serviços são utilizados em operações sujeitas ao imposto, e dele não isentas, excluindo-se da regra aqueles bens ou serviços que se destinarem a operações não sujeitas à imposição do IVA.

O STA consignou ainda que a não cumulatividade representa o objetivo fundamental do direito à dedução do IVA, desoneração do empresário em relação ao imposto no âmbito de sua atividade econômica, garantindo-lhe a neutralidade do imposto.

Por ocasião do julgamento do processo nº 01060/13 pela 2ª Secção do STA, em abril de 2017, foi analisada sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra os atos de liquidação do IVA e respectivos acréscimos, debatidos aspectos relacionados à natureza de organismo de direito público e a abrangência pela regra de não sujeição ao IVA.

No tocante a matéria do IVA, das argumentações das partes destacou-se aspectos da sistemática da não cumulatividade, em que o sujeito passivo desde o início da sua atividade:

efectuou a dedução integral do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, sem nunca ter liquidado IVA associado às referidas deduções, ou seja, não liquidou qualquer imposto sobre as contraprestações auferidas no exercício da sua actividade, apresentando, desta forma, apenas imposto dedutível (com excepção do imposto liquidado relativo à venda de “Cadernos de Encargos”, sem qualquer expressão), que, devido ao reporte sistemático, tem, até ao período de 2010/12T, o valor de 2.302.789,74 euros. (PORTUGAL, 2017)

Tomando-se como fundamento o art. 20º do Código do IVA, ficou consignado que: “Só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes” “a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e de/e não isentas”. (PORTUGAL, 2017). Ainda, segundo argumentação registrada nos autos, só se pode deduzir IVA nas aquisições de bens e serviços que apresentem uma relação direta e imediata com transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

O STA avaliou que a regra da não tributação não se aplica às entidades que não estão diretamente integradas na organização da administração pública, ou seja, que exercem atividade sob a forma de atividade econômica independente, tendo, ao final, anulado a sentença recorrida e determinado a baixa dos autos para ampliação da matéria de fato, em provimento ao recurso.

Feitas as breves anotações sobre as principais características da não cumulatividade

adotada em Portugal para o IVA, passa-se, na continuidade, a apresentar a sistemática eleita pelo Brasil para o ICMS, com base nos mesmos parâmetros.

4 Da não cumulatividade do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O artigo 155, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil tratou da competência dos estados e do Distrito Federal para instituição do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

Com a publicação da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabeleceram-se, além dos critérios gerais, as regras da sistemática para o cálculo do ICMS.

A uniformização¹³ das regras atinentes ao ICMS é de relevância primordial, de tal forma que os estados membros da Federação observem os princípios constitucionais, a exemplo do princípio da não cumulatividade, sob pena de instituírem diversas formas de cobrança do Imposto, afetando a uniformidade nacional do ICMS.

A respeito da incidência do ICMS, consta no artigo 2º da LC nº 87/96 que recairá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de

¹³“Por se tratar de um imposto não cumulativo cujos efeitos se propagam por todo o território nacional, o ICMS demanda comandos de uniformização, sob pena de se ter no País um sem-número de políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si. Sem essa uniformidade de tratamento, questões como a não cumulatividade do imposto, a sua incidência em operações/prestações interestaduais, as alíquotas e a concessão de incentivos fiscais ficariam ao bel-prazer de cada Estado-membro, o que decerto ocasionaria guerras fiscais permanentes e, conseqüentemente, comprometeria a própria unidade da federação”. (JORGE, 2015, p. 27).

alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Incidirá também o ICMS, com fundamento na mesma norma, sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios e o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, nos casos em que a lei expressamente designar à incidência do imposto estadual.

A Lei Complementar n° 87/96, em seu artigo 4º, elegeu como contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica¹⁴ que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O fato gerador e a base de cálculo do ICMS constam delineados na LC n° 87/96, em seus artigos 12 e 13. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Essa é a regra geral, havendo hipóteses de exceções elencadas na LC n° 87. Também configuram fato gerador do ICMS as prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nos termos do artigo 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil, o ICMS atenderá à sistemática não cumulativa, constituindo regra geral¹⁵, excepcionada apenas nos casos de isenção ou não incidência.

O princípio constitucional da não cumulatividade aplicado no Brasil para o ICMS é compreendido como uma técnica capaz de evitar o efeito cascata¹⁶ pela dedução do montante

¹⁴Também são considerados contribuintes do ICMS, nos termos do artigo 2º, §1º, inciso I, da LC n° 87/96, a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.

¹⁵“Na dicção do art. 155, parágrafo 2º, I da CF/1988, o ICMS deve necessariamente se sujeitar à não cumulatividade, a qual somente pode ser excepcionada nas hipóteses previstas no inciso II do parágrafo 2º do mencionado dispositivo, a saber: isenção ou não incidência.” (LESSA; JORGE, 2015, p. 58).

¹⁶“Ora, a Constituição Federal, ao criar a plurifasia, iluminou-a com o princípio da não-cumulatividade, quer no IPI, quer no ICMS, em razão dos efeitos danosos que a cumulatividade desencadeia.” (COÊLHO; DERZI, 2002, p. 193).

a ser pago no momento da saída, mantendo-se o crédito decorrente das aquisições tributadas¹⁷.

A questão da sistemática da não cumulatividade foi tratada pela Lei Complementar nº 87/96 de forma didática, estabelecendo a técnica para cálculo do imposto que consiste, regra geral, na compensação do valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O direito ao crédito do imposto pago pelo sujeito passivo nas aquisições de mercadorias, de ativos e de bens para uso e consumo do estabelecimento adquirente, além das contratações de serviços, inclusive de comunicações, atenderá ao princípio da não cumulatividade do ICMS¹⁸.

A sistemática do ICMS prevista constitucionalmente assegura ao contribuinte o pleno aproveitamento do crédito¹⁹, método que propicia sua incidência em cada etapa da cadeia econômica na proporção do valor adicionado ao produto, recaindo o ônus tributário sobre o adquirente no preço final.

A propósito da definição da não cumulatividade constante da Constituição Federal brasileira, considera-se que o método de “abatimento” como a técnica utilizada para o ICMS, determinado na Constituição Federal, resulta na prática em existência de créditos e débitos em conta corrente fiscal do sujeito passivo.

A Constituição Federal determina que o IPI e o ICMS serão impostos não-cumulativos, o que se realiza no Brasil através do sistema “imposto contra imposto”,

¹⁷“Portanto, com fundamento no princípio da não cumulatividade, a *regra* é que o valor do ICMS que tiver sido suportado na entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte seja deduzido do montante a ser pago no instante da saída, evitando-se a conhecida (e temida) incidência em cascata. E, para tanto, mantém-se justamente o crédito decorrente da entrada, para compensá-lo com o débito de ICMS a ser pago na saída. Tudo de acordo com a não cumulatividade.” (ALVES, 2015, p. 52).

¹⁸Lei Complementar nº 87/96. “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

¹⁹“Para tanto, assegura-se ao contribuinte o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS, de sorte a evitar que a carga tributária em questão distorça a formação de preços das mercadorias ou dos serviços compreendidos pelo imposto, e, com isso, fulmine a competitividade das empresas. De outra parte, sua utilização propicia ingressos às Fazendas estaduais em cada uma das etapas da cadeia econômica, na proporção do valor que cada uma delas adiciona ao produto, tendo em vista que o ônus tributário do imposto é repassado ao adquirente através do preço final.” (LESSA; JORGE, 2015, p. 59).

abatendo-se do imposto relativo às diversas operações de saída ocorridas em determinados período do tempo o imposto devido nas operações de entrada ocorridas no mesmo período de tempo. [...]

A técnica através da qual se instrumentaliza a não cumulatividade é o “sistema de abatimentos”, fazendo nascer as figuras dos débitos (relativos a saída de mercadorias e serviços) e dos créditos (relativos a entrada de mercadorias e serviços) na conta corrente fiscal de cada contribuinte. (GODOI; MOREIRA; FERREIRA FILHO, 2002, p. 300).

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento de matéria que envolveu o princípio da não cumulatividade do ICMS (RE nº 236.408/RS), tratou da sistemática de créditos e débitos constante da Constituição Federal, formalizada em conta corrente cujo saldo, que poderá ser “devedor” ou “credor”, é controlado pelo contribuinte, sendo necessário o recolhimento do imposto quando resultar saldo credor a favor do Estado.

Encerra, a Constituição Federal, um princípio muito caro, a afastar o *bis in idem*, a duplicidade de cobrança. Refiro-me ao princípio da não-cumulatividade. Aí se tem, para a realização desse princípio, verdadeira conta corrente de débito e crédito, que, ao término de um ciclo, de um período, é objeto de acerto unilateral, porque somente ocorre quando apresentado crédito a favor do fisco. O contribuinte está compelido a comparecer ao erário, ao cofre público e recolher o saldo apresentado na conta, desde que saldo credor, a favor, repito, do Estado. (BRASIL, 2000, p. 575/576).

A questão do crédito do ICMS sobre bens adquiridos pelo contribuinte destinados ao seu uso e consumo é característica da sistemática adotada no Brasil, considerando que não haverá em tese, a saída subsequente do referido bem.

Outra situação em que não haverá saída subsequente tributada são casos em se aplicam o diferimento, ou seja, o imposto será recolhido em etapa posterior do ciclo econômico. Sobre o assunto, em maio de 2017, o STF analisou caso onde foi debatida a matéria do crédito ao ICMS, tendo-se deliberado que o regime de diferimento não ofende o princípio da não cumulatividade:

2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço.

3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo.

4. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída. (BRASIL, 2017).

O STF concluiu, para o caso mencionado, pela impertinência da aplicação do princípio da não cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento.

Outro aspecto da não cumulatividade se relaciona ao fato que o crédito pela aquisição não está necessariamente vinculado à sua saída subsequente, mas unicamente ao atendimento da sistemática não cumulativa. Contudo, apesar da previsão constitucional e de a LC nº 87/96 assegurar ao sujeito passivo o direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado, inclusive sobre a aquisição destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, o direito ao crédito de bens de uso e consumo tem sido objeto de sucessivas prorrogações para o início de sua vigência.

A impossibilidade do crédito nos casos citados foi objeto de discussões judiciais, tendo o STF se manifestado (RE nº 503877 AgR/MG) no sentido de que o não creditamento do ICMS sobre aquisição de energia elétrica, comunicação, ativo fixo ou material de uso e consumo não ofende o princípio da não cumulatividade.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A decisão agravada está de acordo com entendimento adotado por ambas as Turmas desta Corte, que consolidaram a jurisprudência no sentido de que não ofende o princípio da não cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. II - A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. Precedentes. III - Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2010).

Conforme o entendimento proferido pelo STF, ainda que o contribuinte do ICMS tenha suportado o imposto por ocasião da aquisição de energia elétrica e comunicações, necessários à produção de bens, não poderá efetuar o crédito do mesmo em sua escrita fiscal.

No entanto, a Lei Complementar foi diligente no sentido de determinar o estorno do crédito do ICMS pago na aquisição de insumos que forem utilizados em produtos cuja operação subsequente não for gravada pelo imposto, de modo expresso, em seu artigo 21.

Outra importante característica da sistemática não cumulativa adotada no Brasil para o ICMS é observada na formação de sua base de cálculo, à qual integra o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, nos termos do artigo 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96²⁰.

Tendo sido matéria amplamente debatida nos tribunais brasileiros, restou pacificado o entendimento, junto ao STF²¹, no sentido de que o montante do imposto integra sua própria base de cálculo.

5 Aproximações e distanciamentos dos modelos da não cumulatividade adotados em Portugal e no Brasil

A sistemática da não cumulatividade adotada em Portugal e no Brasil apresenta estruturas formais que possuem aproximações e distanciamentos, observando-se variações das metodologias conforme os modelos praticados em cada país.

Na essência de sua formação oriunda da Constituição Portuguesa, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto geral que incide sobre o consumo de bens e serviços, comportando em sua estrutura um regime geral e vários regimes especiais de tributação. Para o IVA, de modo amplo, interessam operações de transmissão de bens, prestação de serviços, importações e aquisições intracomunitárias.

Em relação às técnicas utilizadas para apuração, liquidação e demais características do IVA, além da base jurídica comunitária constante da Diretiva do Conselho 2006/112/CE, os aspectos da incidência objetiva foram contemplados no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de onde se aduz a classificação de imposto plurifásico e indireto não cumulativo, método que permite que cada sujeito passivo recolha ao Estado apenas a diferença entre o imposto liquidado e o deduzido nas aquisições de bens e serviços utilizados em atividades tributadas.

²⁰“Art. 13. A base de cálculo do imposto é: [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; [...]”

²¹“EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação ao bis in idem. TAXA SELIC. Aplicação para fins tributários. MULTA. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida. Possui repercussão geral a questão relativa à inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, ao emprego da taxa SELIC para fins tributários e à avaliação da natureza confiscatória de multa moratória”. Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. (BRASIL, 2010).

Ao instituir o ICMS, o Brasil adotou um modelo de incidência tributária sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte, interestaduais e intermunicipais, e de comunicação, ainda que tais serviços se iniciem no exterior. Na própria Constituição brasileira o ICMS é apresentado como imposto não cumulativo, possibilitando que se compense o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A técnica de apuração e pagamento, além dos demais requisitos inerentes à cobrança do ICMS, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. A partir da matriz nacional, os 26 estados membros da Federação e o Distrito Federal, onde funciona a capital do País, estabelecerão leis e regulamentos locais aplicáveis ao ICMS. Nem poderia ser diferente, já que, se não houvesse a diretriz constitucional e a respectiva Lei Complementar, se inviabilizaria a sistemática não cumulativa do imposto.

Observe-se, portanto, que a essência do princípio da não cumulatividade não deixando margem a dúvidas quanto a sua implementação, traduzida de forma simples e ao mesmo tempo abrangente em sistemática na qual o imposto devido em cada operação subtrai-se dos valores cobrados nas anteriores, tratando-se da regra geral em que as operações são tributadas.

Com exceção das operações específicas, que apresentam características distintas, a técnica evita a incidência do tributo em cascata.

Em estudo sobre a matéria, a doutrina identifica um distanciamento entre as duas sistemáticas, a de Portugal para o IVA e a do Brasil para o ICMS, em que o primeiro extrai sua inspiração da *Taxe sur la Valeur Ajutée* (TVA), de origem que remonta à década de 1940, cujo cerne é a tributação do valor agregado.

Embora traçado como inspirações no IVA europeu, o ICMS assim como seu predecessor (o ICM), em muito se distancia do modelo de tributação sobre valor agregado, nascido na França no final da década de 1940 através da *Taxe sur la Valeur Ajutée* (TVA). O próprio Texto Constitucional evidencia esse afastamento, (i) ao optar pelo método “imposto contra imposto” (*tax on tax*), compensando-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, em vez de se tributar apenas a diferença entre o preço de compra e o preço de venda do bem, técnica essa denominada “base contra base” (*basis on basis*); e (ii) ao tripartir a competência para se tributar o consumo entre a União, os Estados e os Municípios, estabelecendo, para o ICMS, hipóteses tributárias mais restritas do que as do IVA. (LESSA; JORGE, 2015, p. 59).

A tributação adotada no Brasil a título de ICMS, por sua vez, optou pelo método *tax on tax*, utilizando o próprio imposto para compensar o montante cobrado na operação e efetuando a subtração dos valores antes cobrados, em vez de simplesmente tributar a

diferença entre o preço de compra e o preço de venda do bem ou serviço. Diz-se que em Portugal foi adotada a técnica “base contra base” e no Brasil o método “imposto contra imposto”.

Na sistemática da não cumulatividade adotada em Portugal para o IVA, o sujeito passivo que contribui para o valor acrescentado econômico, uma vez que efetiva os créditos e débitos de suas operações com a incidência do imposto, torna a operação neutra, sendo o ônus suportado pelo consumidor final. Nesse sentido, o artigo 20^{o22} do Civa determina quais as operações que conferem o direito à dedução, não se tratando de toda e qualquer operação.

Assim, nos termos da legislação que trata do IVA, poderá ser deduzido o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, ainda que importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realizar operações a ele sujeitas, exportados, e sobre operações isentas que comportem determinadas particularidades especificadas no Civa.

No caso do ICMS, o sujeito passivo poderá utilizar-se do imposto pago nas aquisições de mercadorias, ativos e bens para uso e consumo, bem como de serviços de transportes interestaduais e de comunicação.

Contudo, o que se observa é a recorrente postergação do direito ao crédito de forma ampla, conforme estabeleceu a Constituição Federal de 1988, sendo exigência do princípio da não cumulatividade. De todo modo, tais insumos concorrem para a realização da produção do contribuinte, e o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 destaca as exceções quando menciona expressamente o direito ao crédito do imposto cobrado previamente nas operações que resultaram em ingresso de mercadoria no estabelecimento, “[...] inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

De modo igual, em relação às aquisições de bens para utilização do sujeito passivo alocados em conta do ativo permanente, atualmente designada ativo não circulante, a Lei

²² Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. “Artigo 20.º - Operações que conferem o direito à dedução 1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas; b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em: I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º; II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional; III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º; IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n. 8 e 10 do artigo 15.º; V) Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade; VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro. 2 - Não confere, porém, direito à dedução o imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º” (PORTUGAL, 2015).

Complementar n° 87/96 definiu, desde o início de sua edição, que o crédito pago nessas aquisições será admitido a partir da apropriação parcial e progressiva à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, sendo a primeira parcela apropriada quando da entrada do bem no estabelecimento. Para o controle dos créditos relacionados ao ativo, o sujeito passivo adotará um livro próprio.

Em vista disso, a não cumulatividade do ICMS brasileiro adotou a tributação pelo montante total da operação, compensando-se do imposto incidente na operação anterior, enquanto o IVA português adotou a técnica que permite a tributação unicamente da diferença entre o preço de compra e o preço de venda.

6 Conclusão

O confronto entre a sistemática da não cumulatividade adotada em Portugal para o IVA e no Brasil para o ICMS coloca em evidência as semelhanças e distanciamentos existentes entre as técnicas empregadas em atendimento ao princípio que rege a tributação, sem que se deixe de levar em conta, por pertinente, as peculiaridades de cada uma.

O IVA é considerado plurifásico, por incidir em todas as fases da circulação, produção e venda final, em que o mecanismo de liquidação observa a aplicação da sistemática não cumulativa.

O apuramento do IVA é realizado pelo método subtrativo indireto ou método das faturas, de tal modo que o contribuinte calcula o imposto a ser pago em cada período de apuração, resultante da diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos, utilizando-se de técnica denominada “base contra base”.

Nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo em Portugal, a exemplo do Acórdão do processo n° 0613/11, observa-se entendimento favorável à dedução de parcela do IVA em despesas efetuadas para realização de atividade de turismo de habitação, em face da sujeição ao imposto de serviços efetuados no território nacional, conforme definido no Civa.

Destarte, a sistemática da não cumulatividade adotada em Portugal para o IVA tem como resultado tornar neutra a operação, vez que o sujeito passivo se credita do montante do imposto que desembolsou, de tal modo que o ônus será suportado pelo consumidor final ao adquirir produto ou serviço no qual já está incorporado o imposto.

No Brasil, a sistemática da não cumulatividade adotada para o ICMS rege-se pela técnica “imposto contra imposto”, segundo a qual é possível abater o imposto devido no período, relativamente às diversas saídas tributadas, com aquele computado nas aquisições efetuadas pelo contribuinte, lançadas em seus controles internos.

Para o método adotado no Brasil, o ICMS incide em cada etapa do ciclo de produção de bens ou serviços considerando-se o valor da operação, calculando-se o imposto devido e imputando-se àquela, em forma de dedução, o imposto pago na operação imediatamente anterior. Em situações específicas, relativas ao imposto pago por ocasião da aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos e que, portanto, não serão vendidos pelo contribuinte, é permitido manter na escrita fiscal o crédito correspondente à aquisição, o qual será utilizado para abater o imposto apurado (a pagar) ao final do período.

Pela sistemática da não cumulatividade adotada no Brasil para o ICMS, que incide sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o contribuinte mantém o crédito do imposto pago por ocasião da aquisição daquele bem ou serviço, lançando-o em sua escrita fiscal para abatê-lo, ao final do período mensal, do valor apurado em relação aos demais produtos vendidos.

Algumas operações específicas não seguirão a regra geral do ICMS, a exemplo das que envolvem bens ou serviços adquiridos que irão compor a estrutura produtiva do contribuinte, por essa razão sendo consumidos no processo, como as aquisições de bens que integrarão o ativo imobilizado da empresa e a aquisição de energia elétrica. Por não ocorrer à saída subsequente, não se verifica o débito do imposto, embora, pelo princípio da não cumulatividade, mantenham o crédito do imposto incidente por ocasião da aquisição.

Do exposto afigura-se concluir que o IVA e o ICMS possuem aproximações nas suas estruturas gerais, ambos perseguindo a não cumulatividade, portanto, não incorrendo na cumulatividade ou efeito “cascata” ou em bitributação, além de intentarem impor a incidência do imposto apenas nos acréscimos ocorridos em cada fase de produção ou circulação.

Nessa linha importa compreender que a não cumulatividade aplicada ao IVA e ao ICMS, alcança o objetivo da técnica de tributação posto que evita os efeitos da imposição cumulativa, cujos resultados majorariam consideravelmente os preços finais dos produtos ou serviços.

É forçoso, contudo, reconhecer as diversas distinções entre os dois modelos, tais como as situações definidas na legislação brasileira em vedar o crédito do imposto em

determinadas situações para as pessoas jurídicas, mesmo tendo ocorrido à tributação na aquisição de bens, ou admitir o crédito de forma fracionada, nos casos de bens alocados no ativo imobilizado da empresa, gerando uma sistemática em que não é aplicada a não cumulatividade de forma plena.

Outro aspecto que grava a diferença entre o ICMS e o IVA é a modalidade com que se realiza a compensação ou subtração dos valores pagos nas operações anteriores: enquanto o ICMS trabalha a compensação de imposto propriamente dito (valores lançados em livros auxiliares do contribuinte) em uma equação de débitos e créditos, sendo recolhido o valor quando do resultado ocorrer débito ao sujeito passivo, o IVA possui regramento geral em que a incidência tributária ocorre sobre diferença entre o preço de compra e o preço de venda do bem ou serviço. Para o ICMS a regra aplicada é do “imposto contra imposto” e para o IVA a regra aplicada é da “base contra base”.

Delineadas as características gerais da não cumulatividade para os dois impostos, é possível de se aperceber da conformidade em termos da estrutura geral que ambos adotam, quanto à forma do cálculo ou apuramento, guardadas as distinções próprias de cada estrutura normativa.

Referências

ALVES, Fábio Silva. A manutenção de crédito do ICMS em operações de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, com base na Constituição da República e no Decreto nº 288/1967. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 236, p. 52-63, maio 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 503877 AgR/MG. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 1º/06/2010. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: **DJe** 145 Divulg 05-08-2010 Public 06-08-2010. Ement. Vol. 02409-06 PP-01416. RET v. 13, n. 76, 2010, p. 99-103. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+503877%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+503877%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bbx5tpa=>>>. Acesso em 7 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 582461 RG/SP. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Cezar Peluso. Julgamento: 22/10/2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicação: **DJe** 022 Divulg 04-02-2010 Public 05-02-2010. Ement. Vol. 02388-06 PP-01160. Disponível em: <[>](http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607429)>. Acesso em 07 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 236408/RS. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Maurício Corrêa. Julgamento: 08/12/2000. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: **DJ** 26-05-2000 PP-00034. Ement. Vol. 01992-03 PP-00570. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255535>>. Acesso em 7 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. AREB 802540 ED/MG. Relator(a): Min. Rosa Weber. Julgamento: 05/05/2017. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: **DJe** 104 Processo Eletrônico Divulg 18052017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12912325>>. Acesso em 04 jun. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-Cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade. In: OLIVEIRA, Valdir (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 183-206.

GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres; FERREIRA FILHO, Fernando Guedes. Princípio da Não-Cumulatividade. In: GODOI, Marciano Seabra de; TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão et al. (coord.). **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 298-309.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A Tributação Indireta e Patrimonial na União Europeia – Harmonização para a Integração Económica. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Lições de Fiscalidade**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015. V. II, p. 309-341.

JORGE, Alexandre Teixeira. A concessão de benefícios relativos ao ICMS e a sua repercussão no montante partilhado com os municípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 239, p. 19-38, agosto de 2015.

LANÇA, Cidália. O Imposto sobre o Valor Acrescentado. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Lições de Fiscalidade**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015. V. I, p. 351-391.

LESSA, Donavan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um controle de constitucionalidade em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 232, p.55-73, janeiro de 2015.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. **Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. **Processo nº 01497/12 – IVA. Método pro rata**. Tribunal: 2 Secção. Relator(a): Francisco Rothes. Data: 28/10/2015. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/203e41c45c6dc9b780257ef2004d7782?OpenDocument&Highlight=0,Liquida%C3%A7%C3%A3o,iva>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Administrativo. **Processo nº 0613/11 – IVA. Dedução de Imposto. Turismo Rural e Turismo de Habitação. Despesas de Investimento.** Tribunal: 2 Secção. Relator(a): Lino Ribeiro. Data: 12/01/2011. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2030240b8056bbda8025798e005c543c?OpenDocument>>. Acesso em: 9 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Administrativo. **Processo nº 01060/13 – IVA. Isenção Subjectiva. Organismo de Direito Público. Autoridade Pública. Tribunal de Justiça das Comunidades.** Tribunal: 2 Secção. Relator (a): Dulce Neto. Data: 05/04/2017. Disponível em:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/02db6095d3e18f2f80258106004c62f6?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA#_Section1>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (artigo 19.º). **Portal das Finanças**, ano 2008. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/iva19.htm>. Acesso em: 6 fev. 2017.

_____. Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. **Portal das Finanças**, ano 2008. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/index_riti.htm>. Acesso em: 6 fev. 2017.