

# “Adivinhe quem vem para o jantar?” O IVA europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma da tributação dos serviços

Pilar Coutinho Elói<sup>1</sup>  
Ingred Oliveira Vieira<sup>2</sup>

## 1. Introdução e breve contexto

Não é preciso exaurir em mais nenhum artigo, acadêmico ou não, os problemas da tributação sobre o consumo no Brasil: de um ponto de vista, apresenta-se a complexidade, de outro, a regressividade. Uma pauta de reforma alinhada com as propostas constitucionais terá que considerar esses dois pontos, sem, ao mesmo tempo, negar que tributar realidades econômicas é, em si,

---

1 Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Consultora tributária e professora universitária. Coordenadora das Pós-Graduações Lato Sensu em Direito Tributário e Gestão Fiscal-Tributária da PUC MINAS. Doutora e Mestra pela PUC Minas. Especialista em Fiscalidade Portuguesa. Pesquisadora do Núcleo de Estudos em Tributação e Empreendedorismo - NETE e do Núcleo Acadêmico de Pesquisa - NAP da PUCMINAS.

2 Advogada. Consultora tributária em tributos indiretos no escritório Martinelli Advogados. Mestranda em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa. Pós-graduada em Direito Tributário pelo IBET.

inevitavelmente complexo e que a complexidade passível de ser combatida não o deve ser a qualquer custo.

Além desses problemas genéricos, a opção por um tributo no formato do “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)” se mostra ultrapassada, não só pela engessada lista de serviços, mas também pela própria concepção do que é prestação de serviço construída em comparação com os demais tributos sobre o consumo.

Deveras, no debate jurisprudencial/doutrinário, há uma interminável discussão sobre o que é serviço.

De um lado, considera-se que prestação de serviços se confunde com uma obrigação de fazer típica da teoria civilista. De outro, defende-se que o fato gerador do ISSQN é a disponibilidade de uma utilidade a outrem. A segunda posição tem sido ampliada em decisões recentes do Poder Judiciário.<sup>3</sup> De qualquer modo, as duas posições deixam tanto espaços vagos quanto linhas tênues com as hipóteses de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em um mundo do intangível, a tributação do consumo precisa abarcar formas muito menos ortodoxas de criação de valor. Um conjunto de motivos a indicar que o ISSQN em si merece ser reformado.

Nos ires e vires da eterna reforma sobre o consumo, algumas propostas incluem o ISSQN, outras concentram-se na tributação federal.<sup>4</sup> Quanto às pro-

<sup>3</sup> Caso do recentíssimo julgamento da ADI 5659 (Relator Min. Dias Toffoli, Dje 20.05.2021), bem como as seguintes decisões RE 116.121/SP (Relator Min. Octavio Galloti, Dje 25.05.2001), RE 547.275/RS (Relator Min. Sepúlveda Pertence, Dje 29.05.2007), RE 592.205/DF (Relator Min. Joaquim Barbosa, Dje 05.03.2010), e RE 651.703/PR.

<sup>4</sup> Encontram-se em trâmite perante o Congresso Nacional duas propostas de Emenda à Constituição com o cunho de operacionalizar uma Reforma Tributária. Referidas alterações constitucionais possuem como ponto de convergência a tributação sobre o consumo. A PEC 110/2019, com origem no Senado, e a PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara, pretendem simplificar o atual sistema tributário brasileiro mediante a substituição dos diversos tributos incidentes por um único, a semelhança do que é praticado pelos países que adotam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). As PECs propõem a extinção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, bem como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Outros tributos também seriam substituídos pela criação de um tributo único, ponto este que denota uma das diferenças entre as propostas. De acordo com a PEC 110/2019 seriam substituídos nove tributos: o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível, Salário-Educação, ICMS e ISS. A PEC 45/2019 propõe a substituição de cinco, o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS. O novo tributo a ser instituído se chamará IBS. A competência tributária é outro ponto de divergência entre as duas propostas. Para a PEC 110/2019 o “tributo seria estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual)”. Existe, todavia, a emenda proposta pelo Relator da PEC, senador Roberto Rocha, da criação de um segundo IBS, de competência da União, que resultaria da unificação dos tributos federais IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível. O IBS será cobrado de forma direta, isto é, não haveria que se falar em inclusão do tributo na própria base de cálculo. Outra mudança gira em torno do aspecto

postas até então debatidas, em que os serviços foram incluídos, duras críticas foram estabelecidas no que se refere à regressividade<sup>1</sup> específica dos serviços, na medida em que as alíquotas atuais do ISSQN, hoje ao redor dos 5%, seriam elevadas ao se estabelecer um patamar mais próximo da realidade das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.<sup>2</sup> Além disso, as discussões jurisprudenciais decorrentes da implantação da não cumulatividade para a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) permitem antever imensos debates sobre como aplicar um sistema não cumulativo considerando

---

especial do tributo que, passaria a ser devido no local de destino e de forma não cumulativa, devendo incidir sobre o valor agregado. A PEC 45/2019, em trâmite na Câmara atribui à União a competência pela cobrança do tributo, com a respectiva instituição mediante Lei Complementar, ou seja, traz a característica de um tributo federal. A incidência se dará sobre o valor da prestação do serviço ou da operação de venda, sem, contudo, incidir alíquotas diferentes em razão da característica do produto ou do serviço, diferentemente do proposto pelo Relator da PEC 110/2019. Interessante ressaltar que a PEC 110/2019 prevê alterações, inclusive, para o IPVA, ITCMD, CSLL, além de uma autorização para criação de adicional do IBS com a finalidade de financiar a previdência social e, por fim, a criação “de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura”. A aludida proposta denota uma Reforma Tributária mais ampla em comparação com a PEC 45/2019. As PECs divergem ainda sobre a possibilidade ou não de concessão de benefícios fiscais. Para maiores aprofundamentos e especificações de cada proposta deverá ser consultado o portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 04/01/2022.

Para maior aprofundamento recomenda-se a leitura do seguinte artigo: EMERY, Renata; ALVES, Vinícius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 04/01/2022.

1 Com o intuito de orientar o leitor e para conhecimento de maiores desdobramentos deverão ser consultados os artigos a seguir:

DINIZ, Laura; PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária pode afrontar pacto federativo. Jota. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017>. Acesso em: 04/01/2022.

MARTÍNEZ, Guilherme Eleutério; MARTINEZ, Urbano Montero. IBS e obsolescência precoce. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ibs-e-obssolescencia-precoce-12102021>. Acesso em: 04/01/2022

ANDRADE, Lucas Simões de. Reforma Tributária em tempos de crise: necessidade x cautela. Migalhas. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/328502/reforma-tributaria-em-tempos-de-crise--necessidade-x-cautela>. Acesso em: 04/01/2022.

2 “Em relação às possíveis alíquotas de referência, cabe apontar que o Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) estima que a alíquota média de IBS que mantém a carga tributária nos níveis atuais corresponderá a 24,2% ou de 26,3%, a depender da calibragem do imposto seletivo. O instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), por sua vez, estima uma alíquota de referência de 26,9%, cabendo à União 10,2%; aos Estados 14,7% e aos Municípios 2,0%”. Relatório da Reforma Tributária – PEC nº 45/2019 e nº 11/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. 2021. Jota. p. 96. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2021/05/relatorio-rt.pdf>. Acesso em: 04/01/2022.

elementos menos tangíveis e controláveis, como os serviços, especialmente em hipóteses de isenção/imunidade no meio da cadeia produtiva.

Diante de tais críticas, no debate cotidiano, é comum que o Imposto sobre o Valor Agregado Europeu seja “tirado da cartola” na defesa de uma reforma radical, em que a regressividade da tributação dos serviços seja aceita em prol da neutralidade e da viabilidade de um sistema mais racional, menos complexo e mais acessível.

Diante desse cenário pincelado, pretende-se realizar um pequeno contributo ao debate sobre a reforma tributária necessária, possível e desejável por meio de:

1. Uma apresentação mais específica dos mecanismos do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) com a desmistificação de alguns pontos, além de breves comparações com os nossos tributos sobre o consumo, nomeadamente o ISSQN, mas também o ICMS e o IPI. 2. Indicar ainda aprendizagens possíveis a partir do processo de contínua criação do IVA que podem inspirar nosso sistema fiscal.

Não se pretende aqui ser eurocentrista, no sentido de considerar que soluções europeias são perfeitamente aplicáveis a realidades brasileiras. Mas apresentar o IVA, notadamente sobre o consumo, diante de uma neutralidade mais real do que teórica-absoluta e considerando os diversos compromissos feitos para se viabilizar uma tributação sobre o valor agregado diante de realidades sociais e econômicas distintas.

## 2. As principais características do IVA

A relação da tributação do consumo com a humanidade é bem antiga. Conforme narrado em *Sapiens – Uma História da Humanidade*,<sup>3</sup> em alguma medida a própria origem da escrita está vinculada à tributação dos bens produzidos para consumo.

---

3 “Os impérios geram grandes quantidades de informação, visto que além das leis, também era preciso manter registro de transações, **arrecadação de impostos**, inventários de suprimentos de navios mercantes, dos militares e até mesmo o calendário de festividades. (...) Os primeiros textos, portanto, não trazem reflexões filosóficas, poesias, lendas, leis ou triunfos reais, mas sim elencam documentos econômicos, **registrando o pagamento de impostos**, a acumulação de dívidas e títulos de propriedades. A escrita desenvolvida pelos sumérios é considerada um sistema de escrita parcial, uma vez que não conseguia expressar todo o conjunto e características de uma língua falada. **Contudo, era possível atingir a finalidade substanciada em manter os registros contábeis e o sistema de tributação, além de se mostrar muito eficaz**”. HARARI, Yuval Noah. *Sapiens – Uma Breve História da Humanidade*. Tradução Janaína Marcoantonio. 1. ed. Porto Alegre, 2015. p. 125-134.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

Alguma forma de tributação sobre o consumo existe na maior parte dos países, sendo que o modelo IVA encontra-se em franca expansão.<sup>4</sup> Por outro lado, é preciso destacar que o IVA europeu não é o único modo de incidência sobre o consumo alternativo à tributação atual brasileira. Outros países, por exemplo, têm sistemas monofásicos com incidência concentrada na etapa de venda ao pressuposto consumidor final, como é o caso do *Sale Tax*, nos Estados Unidos da América. Ou, mesmo a opção por uma incidência plurifásica, cujo ônus fiscal final sempre pode ser aliviado por tributos com alíquotas mais baixas.

A **opção genérica por tributos plurifásicos não cumulativos**, como IVA, ICMS e IPI é uma opção, sobretudo, por neutralidade (eis que o número de operações envolvidas não afetará o valor final) e de arrecadação (ao criar um sistema de fiscalização cruzado por meio do sistema débito-crédito). Cria-se assim um tributo *infernal* (também na Europa) eis que o que se deduz, o que não se deduz, quem tem ou não tem direito a deduzir, como lidar com atividades isentas etc., demanda um sistema sofisticado não só de aplicação, mas de análise da legislação.<sup>5</sup>

4 De acordo com o relatório elaborado pela OCDE, intitulado *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, desde a década de 1980 o IVA ou GST como também é denominado, tornou-se o principal imposto sobre o consumo, seja em termos de receita, seja quanto à cobertura geográfica. Muitos países em vias de desenvolvimento passaram a adotar o IVA nas últimas duas décadas. Atualmente cerca de 170 países operam como tributação do consumo de um IVA. Cabe elucidar que, dos 37 países membros da OCDE, cerca de 36 adotaram o IVA, a única exceção diz respeito aos Estados Unidos da América, apesar de quase todos os estados nos EUA utilizarem alguma forma de imposto sobre vendas no varejo (*Excise e Sales Taxes*). De acordo com o relatório, o IVA é responsável por aumentar aproximadamente um quinto das receitas fiscais totais da OCDE e em todo o mundo. A expansão e popularização do IVA se deu em função do fenômeno da globalização e, por conseguinte, da expansão do comércio internacional de bens e serviços. “A maior parte do comércio internacional está agora sujeita ao IVA e a interação dos regimes nacionais de IVA pode ter um grande impacto na facilitação ou distorção do comércio”. OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. 2020. p. 3.

5 Sobre a temática o Supremo Tribunal Administrativo de Portugal assim já decidiu “I – O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977), mais exactamente no seu art.17º, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva (atual directiva 2006/112/CE do Conselho, 28/11/2006 – Directiva IVA) caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estúdio retalhista e à generalidade das prestações de serviços. II – Especificamente, sobre a actividade de locação de bens imóveis, recorde-se que o princípio geral de tributação, consagrado no C.I.V.A., considera que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a I.V.A., em resultado da conjugação do art.1º, nº.1, al. a), com o art.4º, nº.1, do mesmo diploma. No entanto, o próprio C.I.V.A. prevê derrogações ao princípio geral, entre as quais se encontra a prevista no art.9º, nº.29, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta de I.V.A. (estamos perante uma isenção simples ou incompleta,

Esse sistema “infernai”, mas muito eficiente, estabeleceu-se na Europa como um mecanismo de evitar a incidência em cascata, viabilizar uma tributação neutra na construção do mercado único a partir de diretivas iniciadas em 1967.<sup>6</sup> Sua adoção, conforme narra Palma, encontra-se em franca expansão muito além da União Europeia, dado, notadamente, ao seu potencial de arrecadação.<sup>7,8</sup> Não surgiu pronto e na verdade está ainda em amadurecimento. O mecanismo, por exemplo, que regula as operações de aquisição intracomunitárias foi pensando em 1994<sup>9</sup> para ser temporário e continua ainda hoje vigente. Os sistemas fiscais são orgânicos: nascem, crescem, sofrem mutações.

Ainda hoje, é regulado em sede da União Europeia por meio de Diretivas. As Diretivas lembram nossas Leis Complementares ao apresentar o esqueleto do tributo que poderá ser preenchido algumas vezes de modo compulsório e

---

a qual não confere direito à dedução de imposto, ou seja, sem crédito de imposto suportado a montante, em sede de operações internas), tudo na esteira do consignado no art.13º, da Sexta Directiva I.V.A. (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977). III – O activo das empresas divide-se sempre entre o imobilizado, destinado a uso e fruição pela empresa e não a venda, e o activo permutável (ou circulante, na terminologia da lei), destinado, esse sim, a venda. Por outras palavras, os elementos do activo imobilizado (por contraposição ao activo circulante) são os recursos que uma empresa utiliza para realizar as suas operações (objecto social) e que não se destinam a venda no âmbito da sua actividade operacional. IV – Nos termos do art.24º, nº.6, al.c), do C.I.V.A., deverá regularizar-se de uma só vez o I.V.A. deduzido, na proporção do número de anos do período de regularização ainda não decorridos (tudo em sede de período de vida útil dos imóveis em causa e para efeitos de reintegração ou amortização total do seu valor – Decreto regulamentar 25/2009, de 14/09), considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, inicialmente, lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando os imóveis passem a ser objecto de uma locação isenta, nos termos do art.9º, nº.29, do mesmo diploma”. Processo 0718/16.6BEAVR. Relator: Juiz Joaquim Manuel Charneca Condoso. Publicado em 10/11/2021.

- 6 Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, publicada em 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Posteriormente restou alterada pelas seguintes Directivas 69/463/CEE do Conselho, de 9 de Dezembro de 1969 e; Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977. EUR. Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131005>. Acesso em: 05/01/2022.
- 7 PALMA, Clotilde Celérico. Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado. Cadernos IDEFF. N. 1. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 11.
- 8 “Como características gerais do IVA tem-se que sua incidência dá-se sobre todas as fases do processo produtivo, é indireto em razão de ter como matéria coletável o consumo e de obrigação única, uma vez que incide sobre fatos tributários instantâneos. A neutralidade do imposto será verificada quando não tiver correlação com as decisões empresariais”. DOU-RADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.
- 9 Consoante se infere da Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, a Directiva 77/388/CEE do Conselho, foi a primeira a tratar da harmonização deste imposto. A Directiva trouxe “a harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme”. Texto integral da Directiva disponível em: <tps://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

outras de modo opcional pelo legislador nacional. Algumas opções são condicionadas.<sup>10</sup> Mas ao invés de 3 Leis Complementares (Lei Kandir para o ICMS, Lei 116/2003 para o ISSQN, Código Tributário Nacional nos artigos 46 a 51), tem-se uma Diretiva unificada que abrange os principais aspectos do tributo, embora existam diretivas específicas tratando de alguns pormenores, como a possibilidade de reembolso de IVA ao sujeito passivo estrangeiro.<sup>11</sup>

O IVA opera da seguinte maneira: no guarda-chuva do que se chama de Imposto sobre Valor Acrescentado, tem-se na verdade duas grandes hipóteses: i) operações com bens tangíveis (que abrange importações, exportações e operações intracomunitárias); e ii) a prestação de serviços, que tem um aspecto subsidiário, sendo compreendida como qualquer atividade que não se encaixe nas anteriores.<sup>12</sup> No campo das operações com bens tangíveis, tem-se a categoria genérica do fornecimento de bens (que inclui as exportações – com a peculiaridade da respectiva isenção), além de tratamento específico no caso da importação e da aquisição intracomunitária de bens. Lembra em certa medida o ICMS no qual, sob um guarda-chuva de um único tributo, delimitam-se outros subimpostos com um conjunto de regramento e lógicas específicas.

Existem outras semelhanças. Por exemplo, o IVA europeu é em regra devido pelo que é chamado de “Pessoa tributável”<sup>13</sup> que compreende qualquer pes-

10 “O IVA é um imposto indireto harmonizado na União Europeia, destarte, os Estados Membros podem ter diferentes taxas e isenções incompletas, considerações essas que podem se transformar em áreas problemáticas no IVA. A UE adota o sistema de taxas múltiplas, permitindo a introdução pelos Estados Membros de uma taxa normal e uma ou duas taxas reduzidas. A taxa normal não pode ser mais baixa que 15%. Todavia, essa margem de liberdade atribuída aos Estados Membros pode ocasionar em problemas interpretativos e até mesmo ao estímulo de planejamento, abuso e de fraude fiscal”. DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.

11 O direito ao Reembolso de IVA ao sujeito passivo estrangeiro se traduz em um exemplo da existência de diretivas que disciplinam assuntos específicos, detalhando a relação jurídica tributária entre a autoridade tributária e o contribuinte. O mencionado Reembolso de IVA desmembra-se em duas hipóteses, a primeira abarca o sujeito passivo estrangeiro, que possui sua previsão legal nas Regras gerais: artigos 170, 171 e 171a da Diretiva IVA, bem como no bojo da Diretiva 2008/9/EC, que trata das hipóteses em que o contribuinte se encontra estabelecido em outro Estado-Membro e da Diretiva 86/560/CEE, que regulamenta os reembolsos para sujeitos estabelecidos em países terceiros.

12 Artigo 2º. 1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

- a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- b) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:(...o)
- c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- d) As importações de bens.

Artigo 24º. 1. Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

13 Conforme leciona Dourado, “São sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade empresarial (incluindo as profissões liberais); pratiquem um ato empresarial (também incluído as profissões liberais) isolado, em território nacional ou não;

soa, em qualquer lugar, que exerça algum dos fatos tributáveis, com intuito econômico, ou seja, para derivar renda a partir de uma base contínua. Lembra a ideia do intuito comercial, eis que uma atividade que não tenha o intento de gerar renda a partir de uma base contínua não é passível de se enquadrar como atividade econômica e, portanto, de se sujeitar ao IVA. Uma das discussões mais intensas sobre o assunto se refere ao caso das *Holdings*, que podem ou não exercer atividade econômica na sua relação com entidades do mesmo grupo, o que terá impactos, inclusive na aplicação da não cumulatividade.<sup>14</sup>

As atividades sujeitas ao IVA devem ser prestadas com o intuito de se obter remuneração, em situação em que haja um consumo e um consumidor identificados e um valor que seja devido em virtude dessa prestação de serviço.<sup>15</sup> Para

---

praticem uma operação sujeita a IRS ou IRC; realizam uma ou mais importações de bens; menciona indevidamente IVA em fatura (dando início à cadeia de liquidação e dedução do imposto); efetuam operações intra-UE (art.2º, do CIVA)". DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.

14 Em referência à figura das *Holdings*, importante se mostra o Acórdão do Tribunal (Primeira Secção), caso *Floridienne SA e Berginvest SA contra o Estado Belga*, em que fora aplicada a sexta diretiva 77/388 e levou ao Tribunal de Justiça da União Europeia assim decidir "O artigo 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que devem ser excluídos do denominador da fracção que serve de base ao cálculo do pro rata de dedução: - por um lado, os dividendos distribuídos pelas filiais a uma holding que está sujeita ao IVA relativamente a outras actividades e fornece a estas filiais serviços de gestão e, - por outro, os juros pagos por estas últimas a esta holding relativos a empréstimos que esta lhes concedeu, quando estas operações de empréstimos não constituem, na acepção do artigo 4., n. 2, da Directiva nº 2006/112/EC, uma actividade económica da referida holding". Tribunal de Justiça da União Europeia. Publicado em 14 de novembro de 2000, texto integral do *decisum* disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0142>. Acesso em: 18/11/2021.

15 O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), ao apreciar o incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, caso *Société thermale d'EugénielesBains*, analisou a possibilidade ou não de sujeição do IVA para os casos em que o cliente exercesse a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e o montante pago a título de reserva, sinal, fossem conservados pela referida entidade. Em causa estava, portanto, a natureza jurídica desta obrigação, isto é, se esse sinal constitui materialidade de incidência do IVA ou possui característica de uma indemnização de rescisão paga para reparar o prejuízo sofrido na sequência da resolução do contrato pelo cliente. Ao proferir decisão o Tribunal declarou: "Os artigos 2.º, n.1, e 6.º, n.1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme] devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal, no âmbito de contratos que têm por objecto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado, devem ser considerados, quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexos directos com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto". Tribunal de Justiça da União Europeia. Publicado em 18 de julho de 2007. Texto integral do *decisum* disponível em:

recorrer às tradicionais teorias civilistas, às quais não devemos nos amarrar, mas que são muitas vezes tão didáticas, é de se considerar estar diante de negócio jurídico bilateral oneroso. Um músico na rua pode receber uma doação, mas não há bilateralidade. A base de cálculo é justamente o valor dessa consideração.

A principal diferença entre o IVA sobre prestação de serviços e comércio de bens não é sobre a alíquota, que no geral é a mesma, mas como operam no caso de operações intracomunitárias e onde se considera localizada a operação. Afinal, as alíquotas podem variar de um país para o outro e, claro, essa situação pode gerar uma dose de manobras para tentar que se localize a operação em uma ou outra jurisdição. No caso da prestação de serviços, por exemplo, o lugar onde se considera o tributo devido é algo bem similar ao local do estabelecimento prestador do ISSQN.<sup>16</sup> E, claro, existem dificuldades para estabelecer quem presta e de onde presta. Linha geral, em operações entre negócios (B2B) o IVA é devido no local de consumo do tributo, devendo ser recolhido pelo destinatário do serviço. É a aplicação do princípio da tributação no local do consumo (princípio do destino). No caso das prestações em que o consumidor final não é um negócio (B2C), volta-se a aplicar o princípio da origem, simplesmente porque não é mais fácil cobrar de negócios do que de consumidores finais. Essa é a regra da prestação de serviços.

Podem parecer simples. Mas quando a realidade econômica encontra a necessidade de tributação, a verdade é que o ambiente e as possibilidades são sempre mais complexos. Por exemplo, no Brasil, discute-se se há prestação de serviços entre o anfitrião e o hóspede por meio da plataforma AIRBNB e, portanto, se deve incidir ISSQN nessa relação. Na União Europeia,<sup>17</sup> discute-se quem presta

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62752&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1374408>. Acesso em: 23/12/2021.

16 O artigo 43º da Diretiva nº 112/2006/EC assim dispõe: “O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual”. Em complemento, o artigo 44 elucida que “O lugar das prestações de serviços efectuadas por um intermediário, agindo em nome e por conta de outrem, que não sejam as referidas nos artigos 50.º e 54.º e no n.1º do artigo 56.º, é o lugar onde se efectua a prestação da operação principal, em conformidade com o disposto na presente directiva. Todavia, quando o destinatário da prestação de serviços efectuada pelo intermediário esteja registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente daquele em cujo território é efectuada a operação, considera-se que o lugar da prestação efectuada pelo intermediário se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação IVA ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço”. Texto integral da Diretiva disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em: 17 nov. 2021.

17 A UE passou a abordar o papel inovador desempenhado pelas Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e seu enquadramento jurídico e econômico. É nesse seguimento que a UE acreditou no estabelecimento de um Mercado Único Digital (MUD), como Estratégia Europa 2020, que definiu um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo para responder aos desafios resultantes da crise financeira de 2008–2009. O MUD teve como iniciativa

serviço a quem quando se considera a relação entre fornecedor de conteúdo, receptor e plataforma, no caso da plataforma OnlyFans.<sup>18</sup> São exemplos da fluidez econômica e, portanto, tributária dos serviços.<sup>19</sup>

De forma contrária ao ICMS/IPI, o IVA trabalha com apenas três alíquotas: uma padrão e duas outras reduzidas previamente autorizadas na Diretiva.<sup>20</sup> Em relação às reduzidas, a normatização geral (equiparável à função da nossa Lei Complementar) apresenta uma lista dos bens e serviços que podem se sujeitar a estas, em algo que nos remete ao CONFAZ. Destacam-se a seguir alguns pontos da lista vinculados à prestação de serviços:

---

apresentar as principais propostas legislativas sobre o reforço do comércio eletrônico, à harmonização dos direitos digitais, às regras de harmonização em sede de IVA, questões relacionadas ao direito do autor, bem como à cibersegurança. Ao apreciar a questão, o TJUE mostrou a preocupação com outro efeito atribuído às plataformas digitais, como observa-se o caso *Cali Apartments/HX*, em que reiterou a aplicação da Diretiva 2006/123 e reconheceu a possibilidade de uma “regulamentação nacional que institui um regime que sujeita a autorização prévia o exercício de certas atividades de locação, mediante remuneração, de imóveis mobilados destinados à habitação, que assenta em critérios relativos ao facto de o local em causa ser locado «de forma reiterada e por períodos de curta duração, a uma clientela de passagem que aí não fixa domicílio», e que confia às autoridades locais o poder de precisar, no quadro fixado por essa regulamentação, as condições de concessão das autorizações previstas por esse regime tendo em conta objetivos de diversidade social e em função das características dos mercados locais de habitação e da necessidade de não agravar a escassez de habitações, fazendo acompanhar as referidas condições, se necessário, de uma obrigação de compensação sob a forma de uma conversão acessória e concomitante em habitação de imóveis que tenham outra utilização, desde que essas condições de concessão sejam conformes aos requisitos fixados por essa disposição e que essa obrigação possa ser cumprida em condições transparentes e acessíveis”. Tribunal de Justiça da União Europeia. Decisão publicada em 22 de setembro de 2020. Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=224903&pageIndex=0&-doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>. Acesso em: 15/12/2021.

18 Em artigo publicado no Valor Econômico, uma das coautoras comenta o tema em questão: ELÓI, Pilar Coutinho. OnlyFans: Nada como começar com a tributação do nude. Publicado em 28/09/2021. Valor Econômico. Coluna Fio da Moeda. Lisboa.

19 Sugestões de leitura sobre o tema:

JUNGER, Tatiana; SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Tributação, mídias sociais e big data: Qual o valor da informação? In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Lívio.

ROCHA, Sergio André (coord.). Tributação da economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

20 De acordo com o artigo 97º da Diretiva IVA, a taxa normal não pode ser inferior a 15%. Por outro lado, o artigo 98º indica a possibilidade de um Estado-Membro aplicar uma ou duas taxas reduzidas, todavia, esses benefícios “aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III”. O valor tributável, entretanto, não poderá ser inferior a 5%. O inteiro teor da Diretiva se encontra disponível em: <https://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

### ANEXO III

#### LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE PODEM APLICAR AS TAXAS REDUZIDAS PREVISTAS NO ARTIGO 98.

(...)

2) Abastecimento de **água**; (...)

5) **Transporte de pessoas** e respectiva bagagem;

(...)

6) **Fornecimento de livros, mesmo os emprestados por bibliotecas** (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com excepção dos materiais totais ou predominantemente destinados a publicidade;

(...)

7) **Entradas em espectáculos**, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais;

(...)

8) Recepção de serviços de **rádio e televisão**;

9) Prestações de serviços efectuadas por **escritores, compositores e intérpretes** ou executantes e direitos de autor que lhes sejam devidos;

10) Entrega, construção, renovação e modificação de **habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais**;

11) Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na **produção agrícola**, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções;

12) Alojamento em **hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo**, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanes;

13) Entradas em **manifestações desportivas**;

14) Utilização de **instalações desportivas**;

15) Entregas de bens e prestações de serviços por **organizações consideradas de beneficência** pelos Estados-Membros, empenhadas em actividades de assistência social ou segurança social, desde que tais operações não estejam isentas ao abrigo dos artigos 132º, 135º e 136º;

16) Prestações de serviços de **agências funerárias e cremações**, bem como entrega de bens relacionados com essas actividades;

17) **Tratamentos médicos e dentários** assim como curas termais, desde

que estas prestações não estejam isentas por força do disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132º;

18) Prestações de serviços relacionados com a **limpeza das vias públicas, a recolha e o tratamento do lixo**, com excepção dos serviços desse tipo prestados pelos organismos referidos no artigo 13º.

Até 2010, era ainda possível aplicar **alíquotas favorecidas** a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho listados, desde que destinados ao consumidor final, com impacto local e incapazes de gerar distorções na concorrência. Na lista enxuta passível de se encaixar nesse ponto, estavam os salões de beleza e a assistência domiciliar de crianças e idosos.

Além disso, a Diretiva IVA traz uma lista de **isenções** vinculadas a certas atividades de interesse geral e, no campo dos serviços em que o interesse público não é tão premente, notadamente para a garantia de uma competitividade em um mercado altamente globalizado/facilitação de acesso ao crédito e financiamento. Existem ainda isenções ligadas ao respectivo histórico político de cada país, e possíveis caso o país tenha outro tributo similar ao IVA incidente sobre o mesmo fato (caso, por exemplo, das operações imobiliárias em Portugal). De uma perspectiva geral, o primeiro grupo delas se assemelha a muitas das imunidades previstas na Constituição Brasileira.<sup>21</sup> Seguem alguns exemplos das isenções admitidas na Diretiva IVA:

Artigo 132º

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

(...)

b) A **hospitalização e a assistência médica**, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de **profissões médicas e paramédicas**, tal como definidas pelo

<sup>21</sup> A Diretiva 2006/112/CE elenca hipóteses em que ocorrerá a isenção, sendo a maior parte sem direito à dedução. A isenção é tratada no Título IX, Capítulo 2 a 9, presente nos artigos 131º a 165º. Às disposições são aplicadas “sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados–Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso”. Para inteiro teor dos demais artigos consultar a Diretiva, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em: 17 nov. 2021.

Estado–Membro em causa; (...)

i) A **educação da infância** e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado–Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

j) As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o **ensino escolar ou universitário**;

k) A colocação de pessoal à disposição por instituições religiosas ou filosóficas para as actividades referidas nas alíneas b), g), h) e i) e para **fins de assistência espiritual**;

l) As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas aos respectivos membros no interesse colectivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam **objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica**, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência;

m) Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de **desporto ou de educação física**, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;

n) Determinadas **prestações de serviços culturais**, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado–Membro em causa;

(...)

### CAPÍTULO 3

#### Isenções em benefício de outras actividades

##### Artigo 135º

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

As operações de **seguro e de resseguro**, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efectuadas por corretores e intermediários de seguros;

A concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efectuada por parte de quem os concedeu;

Quanto à não cumulatividade e o direito ao crédito, a regra é que aquisições sujeitas a tributação (*input*) geram deduções (os créditos no Brasil) quando vinculadas a operações tributáveis (*outputs*).

Artigo 168º

**Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas**, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O **IVA devido ou pago** nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O **IVA devido** em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18º e o artigo 27º;

c) O **IVA devido** em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2º, nº 1, alínea b), subalínea i);

d) O **IVA devido** em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21º e 22º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.

A regra é que isenções não dão direito à dedução,<sup>22</sup> mas eventualmente há garantia de se deduzir em operações isentas para se viabilizar, notadamente, questões concorrenciais (como a exportação de bens).

22 De acordo com o artigo 167º da Diretiva 2006/112/CE “O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”. O instituto da dedução é tratado nos artigos 168º, 169º e 170º da aludida Diretiva. Cabe, todavia, ressaltar o disposto no artigo 173º, “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tantas operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168º, 169º e 170º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174º e 175º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo”. Íntegra da Diretiva disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em 17 nov. 2021.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

#### Artigo 169º

Para além da dedução referida no artigo 168º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

- a) Operações relacionadas com as actividades referidas no segundo parágrafo do nº 1 do artigo 9º, efectuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efectuadas nesse Estado-Membro;
- b) Operações isentas em conformidade com os artigos 138º, 142º, 144º, 146º a 149º, 151º, 152º, 153º e 156º, a alínea b) do n.º 1 do artigo 157º, e os artigos 158º a 161º e 164º;
- c) Operações isentas em conformidade com as alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 135º, quando o destinatário se encontre **estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da Comunidade.**

Assim, deixa-se claro já no instrumento normativo geral em que situações uma operação isenta pode gerar direito a dedução, crédito como tratado pela legislação brasileira.

No Brasil, historicamente, discutiu-se durante muito tempo a aplicação teórica e concreta do crédito físico e financeiro no IPI e no ICMS para depois lidar com o desafio de aplicar uma não cumulatividade adequada a tributos incidentes sobre receita bruta (PIS e a COFINS).<sup>23</sup> Lidou-se ainda com o debate

<sup>23</sup> O direito ao crédito financeiro, como a definição e diferenciação deste para com o crédito físico é feita pelo STF desde a adoção da técnica da não cumulatividade. André Mendes Moreira bem demonstra em sua obra que “Essa permissão de creditamento sobre o que fosse fisicamente consumido na industrialização (insumos, *lato sensu*), aliada à negativa de crédito sobre aquilo que não fosse fisicamente consumido (bens de capital), levou a doutrina brasileira a criar a expressão ‘crédito físico’ para simbolizar a forma de dedução permitida no IC. Posteriormente, a tese do crédito físico evoluiu – sem qualquer base doutrinária ou legal – para uma teoria que exige o ‘contato físico’ entre os insumos e o produto final (indo além de restringir os créditos sobre bens do ativo imobilizado, que era sua única função original). O ‘crédito físico’, tal como compreendido no Brasil, é uma teoria sem paralelo nos IVAs de todo o mundo – fazendo com que a neutralidade seja negada em sua essência, o que torna inconstitucional a sua aplicação tal como vem sendo feita pelos tribunais pátrios”. MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação. Belo Horizonte. Fórum. 2019. Destaca-se, todavia, que o REsp nº 1221170/PR julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos Recursos Repetitivos em 22 de fevereiro de 2018, ao apreciar os recursos para creditamento de PIS e COFINS definiu que, “deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica”. Destarte, o STF poderá alterar e ampliar referido entendimento e, por conseguinte, conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS, em razão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 841.979, com repercussão geral reconhecida. Desse modo, serão revisitadas as normas que limitam a não cumulatividade das aludidas contribuições. NASRALLAH, Amal. STF poderá alterar as regras de não cumulatividade do PIS/COFINS. Tributário nos Bastidores. 2021.

sobre como operar o sistema não cumulativo no caso de operações isentas/imunes no meio da cadeia produtiva.

No IVA Europeu, verifica-se que a dedutibilidade derivada da não cumulatividade, mesmo com a adoção de crédito financeiro, cria desafios especiais no caso de serviços, pela necessidade de garantir o vínculo entre *input* tributado e *output* tributável quando o contribuinte exerce atividades mistas (tributadas x isentas).

A solução mais óbvia é não ter qualquer desoneração tributária que quebre a cadeia não cumulativa. No Brasil, diante das imunidades, essa solução termina por ser impossível. Mas, mesmo na Europa com uma vasta proteção da neutralidade, especialmente no mercado interno, elementos políticos e históricos impediram essa opção radical.

Assim, a eventual inclusão do ISSQN em um IVA Brasileiro, poderá atrair dificuldades similares às europeias, na aplicação da não cumulatividade no caso de serviços (em que a relação entre *output* e *input* é muito menos evidente) e no caso de isenções sem direito de crédito.

A solução legal criada na Europa foi criar um sistema “proporcional” ao invés de eliminar o direito de dedução ou eliminar as isenções do sistema fiscal.

#### Artigo 173º

1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168º, 169º e 170º, como operações sem direito à dedução, a **dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.**

O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174º e 175º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

Após essa mais do que breve apresentação do IVA, verifica-se que o IVA Europeu é um tributo complexo, tanto porque a realidade econômica sobre a qual se depara é desafiadora, tanto porque o ideal de um tributo perfeitamente neutro teve que ser contrabalanceado por questões históricas e sociais (como a concessão de isenções e alíquotas diferenciadas).

---

Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2021/10/stf-podera-alterar-as-regras-de-nao-cumulatividade-do-pis-cofins/>. Acesso em: 05/01/2021.

### 3. Reflexões sobre um IVA à brasileira abrangendo a tributação dos serviços

Em um Brasil com tantas idas e vindas em uma proposta de reforma tributária sobre o consumo, em que tantos projetos de Emenda à Constituição já estiveram em pauta, sair um pouco da caixa da nossa realidade e olhar com outros olhos pode ser um frescor. O IVA Europeu não sai perfeito de um laboratório, na verdade, faz diversas concessões à realidade social, mas é, em si, um sistema muito mais comprometido com a neutralidade, redução da complexidade do que o sistema brasileiro.

Para começar, é uma demonstração de que é possível harmonizar um tributo complexo, dentro de realidades econômico-sociais distintas, deixando espaço para políticas sociais, concorrenciais e extrafiscais (caso por exemplo das alíquotas reduzidas).

Aliás, a própria ideia de neutralidade<sup>24</sup> apresenta um nível de sofisticação que vem construído etapa por etapa, camada por camada, no amadurecimento do sistema, o que tem também uma forte relação com o livre comércio e a livre competição no território europeu. Mas não deixou de permitir um sistema de migração, como a manutenção temporária de algumas alíquotas favorecidas no caso de mão de obra intensiva, e ainda de adaptação da não cumulatividade à existência de atividades isentas, como o *pro rata*.

Deixa claro que é possível criar um tributo unificado que inclua os serviços, mas que a lógica específica dessa atividade poderá demandar regras específicas, notadamente, quanto ao local da prestação de serviços.

No Brasil não faltam argumentos para defender a neutralidade fiscal desde o explícito princípio na Constituição – art. 146-A,<sup>25</sup> até a correlação com a liber-

24 “A neutralidade determina, assim, comportamentos positivos e negativos do legislador de, ao editar as leis, criar regras que permitam a sua efetivação e evitar regras que lhe retirem a eficácia, e do administrador público de, ao executar as leis, buscar a máxima efetivação desse princípio jurídico. Significa, em essência, a busca contínua por mecanismos de tributação que não interfiram no comportamento dos cidadãos”. MOURA, Henrique Perlatto; CASTRO, Víctor Tavares de. A Neutralidade nas propostas de Reforma Tributária: Um enfoque sobre a regra da não cumulatividade. A Reforma tributária que queremos. OAB/Minas Gerais. 2021. p. 143.

25 “Em um primeiro momento, o artigo 146-A enuncia uma regra de competência outorgando à União o poder de instituir, por meio de lei complementar de caráter nacional (vinculantes para todos os entes da Federação), normas que visam prevenir ou anular as distorções concorrenciais provocadas pelos tributos. Além da competência outorgada pelo artigo 174 da Constituição Federal, para fiscalizar, incentivar e planejar as atividades econômicas cabe à União intervir diretamente na tributação tanto dos estados quanto dos municípios quando esta ferir preceitos concorrenciais”. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e Concorrência: Breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. Derecho y Cambio Social. 2014. p. 7. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4750306.pdf>. Acesso em: 10/12/2021.

dade econômica, conforme dispõem os artigos 170 a 174. Mas esses não são objetivos estanques e isolados. São objetivos que precisam ser construídos sem ignorar a óbvia e crescente desigualdade social e a já presente regressividade do sistema, que não pode ser genericamente agravada de um dia para o outro na defesa de um sistema tributário mais prático.

Por outro lado, medidas no gasto público, também muito comuns na Europa,<sup>26</sup> podem contrabalancear o avanço na neutralidade do sistema, desde que feito de modo claro e transparente, já explícito em qualquer proposta que se comprometa a elevar a tributação dos serviços consumidos pelas classes mais baixas. Um outro elemento importante, e dessa vez além do IVA, é a necessidade de compreender como esses modelos vão impactar o Simples Nacional, que traz, embutido na sua apuração, todos os tributos sobre o consumo.

É possível unificar tributos e garantir alíquotas diferenciadas/isenções, como o sistema do IVA adotou. Precisa ser generalizadamente para todos os serviços? Também não. O corte pode se dar justamente para os serviços de impacto social, serviços usados por todas as camadas da população, serviços que substituem no setor privado, serviços que devem ser ofertados a todos pelo Estado. Parte dessas ressalvas ao novo modelo podem, inclusive, ser extintas paulatinamente na medida em que a sociedade se ajuste ao novo modelo.

Além disso, sugere-se que a concepção de serviço deve ser ampla, tal como o IVA. Temos que superar a obsessão histórica por precisão conceitual e optar por potencialmente sujeitar ao consumo tudo, mesmo que depois optemos por isentar ou conceder alíquotas mais brandas. Fechar o cerco perante atividades que escapam da atual tributação sobre o consumo, seja pela repartição das competências, seja pela ilusão de uma lista taxativa, envolve uma incidência guarda-chuva que, obviamente, pode ter peculiaridades diante de realidades econômicas distintas.

## 4. Conclusão

O sucesso do modelo IVA não é (apenas) a decorrência de uma visão de mundo eurocêntrica, mas uma decorrência direta de algumas das qualidades do próprio modelo, especialmente em termos da arrecadação. A União Europeia

26 Com o advento da pandemia da Covid-19, novas medidas assistencialistas foram implementadas em Portugal, por exemplo o IVAucher. Essa foi uma medida de gastos públicos com fulcro em apoiar o investimento e estimular o consumo. O seu programa permitiu o acúmulo do valor pago nos setores de alojamento, cultura e restauração, sendo o montante acumulado num determinado período objeto de desconto em consumos futuros em um dos referidos setores abrangidos. O limite de desconto em cada compra chega até 50% do valor faturado. IVAucher – o IVA que vai e volta. Disponível em <https://www.ivaucher.pt/>. Acesso em 05/01/2022.

tem feito um deliberado esforço para tornar o tributo crescentemente neutro, amplo, adequado à globalização, sem com isso ignorar as diferenças sociais e regionais dentro do próprio bloco. Com as transformações sociais e econômicas, notadamente a ascensão dos negócios digitais, tributos com a maleabilidade e dinamismo do IVA, passam a ser bem-vindos como mecanismo de justiça social na medida em que buscam atingir qualquer forma de agregação de valor.

Seu desenho, entretanto, revela que o tributo não é de modo algum simplista, na medida em que aceita isenções, alíquotas diferenciadas (para regiões e atividades distintas) e criou um mecanismo específico para garantir a não cumulatividade mesmo quando frente a atividades mistas. Não há negação dos riscos da regressividade tampouco dos desafios da não cumulatividade. Aceita-se um grau de complexidade por metas maiores.

Assim, considerações de interesse social são elementos definidores de diversas das exceções às regras e considera-se que o tributo está em criação na medida em que medidas de transição fazem parte da sua construção. É se de lembrar, claro, que a eventual regressividade tributária pode ser compensada por meio de outros mecanismos, também frequentes na União Europeia, de apoio social ou de restituição de tributo por meio de mecanismos financeiros. O importante é que esse ponto seja feito com transparência e concomitância à reforma tributária propriamente dita, especialmente no caso dos serviços que podem repercutir ao longo da cadeia produtiva.

Parece-nos, tal qual revelado pelo histórico do IVA europeu, que os principais problemas da inclusão dos serviços em um tributo unificado podem ser mitigados, contornados e compensados por medidas/impactos tributários ou não. Há, no entanto, um efeito colateral incontornável: a perda de receita e de competência tributária (com o poder decorrente) por parte de alguns municípios, além da desconfiança da operacionalização do tributo na esfera federal. O foco desse artigo não foi essa perspectiva que, no entanto, não deve ser ignorada.

Depois de um jantar, um café, ou alguns minutos com o IVA no escritório, a sua promessa parece ser viável (neutralidade e base ampla) na medida em que é possível construir as soluções para contornar algumas das falhas apontadas nas propostas de reforma, nomeadamente quanto à tributação dos serviços. Mas para a falta de vontade política a União Europeia tem uma proposta de mais difícil implementação na República Federativa do Brasil. Na União Europeia, em que os temas de Política Fiscal Geral, por conseguinte, do IVA, demandam deliberação do Conselho por unanimidade, a adesão ao IVA hoje é compulsória. Ame-o (IVA) ou deixe-a (União Europeia).

## Referências

ANDRADE, Lucas Simões de. *Reforma Tributária em tempos de crise: necessidade x cautela*. Migalhas. 2020.

Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/328502/reforma-tributaria-em-tempos-de-crise--necessidade-x-cautela>. Acesso em: 04/01/2022.

BRASIL. Constituição de 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF.

Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 04/01/2022.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília. Congresso Nacional. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 17/12/2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 04/01/2022.

CATARINO, João Ricardo. GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Lições de Fiscalidade*. 5ª Edição. COIMBRA: Almedina, 2017.

DINIZ, Laura; PISCITELLI, Tathiane. *Reforma tributária pode afrontar pacto federativo*. Jota. 2017. Disponível em:

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017>. Acesso em: 04/01/2022.

DIRETIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, *relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*. EU Law. EUR. Lex. Disponível em: <tps://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

Doesum, Ad van; Kesteren, Herman van; Cornielje, Simon; Nellen, Frank J. G. *Fundamentals of EU VAT Law* (second edition). 2020.

Doesum, Ad van; Nellen, Dr. Frank. *VAT in a day. A concise overview of the EU VAT System*. Third Edition. Rob Kappert: 2021.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal Lições*. 3ª ed. Coimbra. 2018.

DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Lisboa. Almedina. 2018.

ELÓI, Pilar Coutinho. OnlyFans: *Nada como começar com a tributação do nude*. Publicado em 28/09/2021. Valor Econômico. Coluna Fio da Moeda. Lisboa.

EMERY, Renata; ALVES, Vinícius Jucá; PUGLIESE, Camilla. *Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida*. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 04/01/2022.

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens - Uma Breve História da Humanidade*. Tradução Janaína Marcoantonio. 1. ed. Porto Alegre, 2015.

IVAUCHER - *O IVA que vai e volta*. Disponível em <https://www.ivaucher.pt/>. Acesso em: 05/01/2022.

JUNGER, Tatiana; SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Tributação, mídias sociais e big data: Qual o valor da informação? In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MARTÍNEZ, Guilherme Eleutério; MARTINÉZ; Urbano Montero. *IBS e obsolescência precoce*. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ibs-e-obsolescencia-precoce-12102021>. Acesso em: 04/01/2022.

MOURA, Henrique Perlatto; CASTRO, Victor Tavares de. *A Neutralidade nas propostas de Reforma Tributária: Um Enfoque Sobre a Regra da Não Cumulatividade*. A Reforma Tributária que Queremos. OAB/Minas Gerais. 2021. p. 143.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte. Fórum. 2019.

NASRALLAH, Amal. STF poderá alterar as regras de não cumulatividade do PIS/COFINS. Tributário nos Bastidores. 2021. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2021/10/stf-podera-alterar-as-regras-de-nao-cumulatividade-do-pis-cofins/>. Acesso em: 05/01/2021.

OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. 2020.

- PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado*. Cadernos IDEFF. N. I. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 11.
- PORTUGAL. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. *Processo 0718/16.6BEAVR*. Relator: Juiz Joaquim Manuel Charneca Condesso. Segunda Secção. Publicado em 10/11/2021.
- PRIMEIRA DIRETIVA. 67/227/CEE. EUR. Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131005>. Acesso em: 05/01/2022.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Concorrência: Breve análise sobre a aplicabilidade do Artigo 146-A da Constituição Federal. Derecho y Cambio Social*. 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4750306.pdf>. Acesso em: 10/12/2021.
- VASQUES, Sérgio. *O Imposto sobre o valor acrescentado (e-book)*. COIMBRA: Almedina: 2015.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0*. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. *Caso Cali Apartments/HX*, Decisão publicada em 22 de setembro de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&doci-d=224903&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>. Acesso em: 15/12/2021.
- UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. *Caso Société thermale d'EugénielesBains*, Publicado em 18 de julho de 2007. Primeira Secção. Texto integral do *decisum* disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&doci-d=62752&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1374408>. Acesso em: 23/12/2021.