



Gustavo Junqueira

114

BREVE ESTUDO COMPARADO ENTRE O ISS BRASILEIRO E IVA LUSITANO

BRIEF COMPARATIVE STUDY BETWEEN THE BRAZILIAN ISS AND THE PORTUGUESE VAT

Thiago Augusto Alves da Silva
Hélio Sílvio Ourém Campos

RESUMO

Promovem um estudo comparado entre o Imposto Sobre Serviços brasileiro, de competência municipal, e o Imposto Sobre Valor Agregado lusitano.

Estabelecem diferenças e comparações entre institutos tradicionais do Direito: o princípio da isonomia, as questões seriadas ou de massa, o caso julgado e suas hipóteses de relativização.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário Comparado; Imposto Sobre Serviços – ISS; Imposto sobre Valor Agregado – IVA; caso julgado – relativização; princípio da isonomia; questões de massa.

ABSTRACT

The authors engage in a comparative study between the Brazilian ISS, of municipal competence, and the Portuguese VAT.

They establish differences and comparisons among some legal traditional institutes such as: the principle of equality, mass litigation, res judicata and its possibilities of relativization.

KEYWORDS

Comparative Tax Law; service tax (ISS); Value added tax (VAT); res judicata – relativization of; equality principle; mass litigation.

1 INTRODUÇÃO

Estudos relativos ao direito tributário nunca foram de fácil compreensão por parte da população em geral e ainda de acadêmicos ligados à área. Primeiro, porque se trata de um tema que incide diretamente na economia das famílias brasileiras, com a cobrança de tributos – tais como os impostos e taxas – que modificam, de forma substancial, a renda de indivíduos, que, muitas vezes, questionam sobre o bom uso dos recursos. Segundo, por se tratar de uma área “árida”, de difícil explanação e compreensão, haja vista que trabalha com conceitos e institutos muitas vezes desconhecidos por grande parte das pessoas, e, por isso, de difícil entendimento.

Justamente por tais motivos, que a importância do estudo é justificada, considerando que o tributo é a mola propulsora que move o Estado capitalista. Como bem aponta Hugo de Brito Machado, o tributo é instrumento mantenedor do Estado sob a égide do capitalismo, pois é por meio dele que o Estado consegue cumprir seu papel social, haja vista que num mundo capitalista, seu papel na economia deverá sempre ser o menos influente possível: *No Brasil, vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue a iniciativa privada. [...] o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). [...] o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem validade a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.* (MACHADO, 1992, p. 42)

Como federação¹, o Brasil necessita da repartição das receitas tributárias, assim como da competência para instituí-las e cobrá-las, a fim de que os entes federativos União, Estados e municípios possam desenvolver sua economia. A Constituição estabelece, assim, uma repartição de competências tributárias, em seus arts. 145 a 169.

Como federação, o Brasil necessita da repartição das receitas tributárias, assim como da competência para instituí-las e cobrá-las, a fim de que os entes federativos União, Estados e municípios possam desenvolver sua economia.

O art. 156 consagra a competência para instituição e cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) aos municípios. Diz o referido artigo, em seu inc. III: *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar* (BRASIL, 1988) – tais serviços referentes ao art. 155, conhecidos como ICMS, são de competência estadual e não interessam ao presente estudo.

Assim, junto com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Serviços (também conhecido como ISS) forma as fontes de arrecadação derivada mais importantes dos municípios, garantidores de verba para a consecução de suas políticas públicas. Daí a importância do estudo desse imposto.

Por fim, nada melhor do que um estudo baseado no direito comparado para auferir os pontos positivos e negativos do sistema tributário brasileiro, e de seus tributos – mais especificamente o ISS –, comparando-o ao sistema lusitano, devido à forte influência deste na formação do sistema tributário nacional.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO E SEU OBJETO: UMA BREVE EXPLANAÇÃO

2.1 AUTONOMIA PERANTE O DIREITO FINANCEIRO

Durante muito tempo o direito tributário esteve atrelado ao direito financeiro, considerando que esse abarca toda a

atividade financeira do Estado, ou seja, o orçamento público, as receitas públicas – entre elas incluem-se as tributárias, as despesas públicas e a dívida pública.

Contudo, devido a sua complexidade e desenvolvimento no campo doutrinário-jurídico, o direito tributário ganhou ares de autonomia perante o direito financeiro (vale a pena ressaltar, porém,

que tal autonomia é importante apenas no campo didático, pois o ordenamento jurídico deve funcionar como um todo harmônico, em que cada ramo do direito, cada norma jurídica, deve encontrar relação de procedência com a outra).

Em outras palavras: *Dado o extraordinário desenvolvimento do direito atinente aos tributos, ganhou foros de ‘autonomia’ o conjunto de princípios e regras que disciplinam essa parcela da atividade financeira do Estado, de modo que é possível falar no direito tributário, como ramo ‘autônomo’ da ciência jurídica, segregado do direito financeiro.* (AMARO, 2009, p. 23)

2.2 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Direito Tributário é o ramo do Direito Público que estuda as prestações tributárias – também conhecidas como receitas derivadas – referentes à criação, fiscalização e arrecadação dos tributos. Sacha Calmon, de forma simples, define Direito Tributário como sendo o ramo do direito que *cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante ‘obrigações tributárias’ previstas em lei.* (COELHO, 2008)

O sujeito ativo dessa relação será o Estado, ou os entes com capacidade para o mesmo fim – entidades para fiscais, que, por meio de lei cogente, determinam a criação do tributo, seu fato gerador e sujeito passivo.

2.2.1 TRIBUTOS: BREVE EXPLANAÇÃO

A Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – define, em seu art. 3º, o que vem a ser tributo: *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Portanto, segue-se que: a) Tributo é toda aquela prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: as prestações tributárias deverão ser pagas em moeda; b) Prestação compulsória: no direito tributário prevalece a supremacia do interesse público perante o privado. Sendo assim, a norma instituidora do tributo é lei cogente, e, portanto, independe da vontade do sujeito passivo – contribuinte; c) Prestação que não constitui sanção de ato ilícito: essa é a característica distintiva entre tributo e multa – enquanto esta se trata de uma penalidade pela ocorrência de um ato ilícito, aquele surge com a ocorrência, no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei (o fato gerador) (ALEXANDRE, 2009, p. 46), que não seja uma penalidade decorrente de uma ilicitude; d) Prestação instituída em lei: os tributos somente poderão existir se criados por meio de lei complementar ou ordinária, ou ato normativo de igual força. A obediência ao princípio da legalidade tributária serve para consagrar o princípio democrático, pois, nas palavras de Ricardo Alexandre, *como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.* (ALEXANDRE, 2009, p. 48); e) Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: uma vez instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, a autoridade responsável deverá proceder à sua cobrança, que é obrigatória e não discricionária.

3 UMA ANÁLISE MAIS APROFUNDADA SOBRE O TEMA

3.1 QUESTÕES SERIADAS OU DE MASSA

O Estado democrático de Direito garante aos membros da sociedade a solução de suas lides por intermédio do Poder Judiciário. Assim, todos têm direito a pleitear em juízo a resolução da questão *sub judice*. Ocorre que, muitas vezes, vários indivíduos têm interesse na resolução de uma mesma controvérsia, o que gera uma série de processos que possuem o mesmo fundamento, e, portanto, devem ser solucionados da mesma maneira.

Atendendo ao princípio da celeridade, foi criado o instituto das ações coletivas com o intuito de agrupar tais processos, promovendo uma solução una e célere. Segue exemplo: *Perante a 5ª Região, que engloba os Estados de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe, eram, na época deste estudo, 439.388 ações tramitando perante 46 Varas em 6 Seções Judiciárias Federais, grande parte delas repetidas, em que já havia precedente na Vara, o seja, ações de massa. Somente pleiteando a correção monetária expurgada do FGTS pelos diversos planos econômicos governamentais, tinha-se, na Seção Judiciária do Rio Grande do Norte, 8.600 demandas, dívidas entre as cinco Varas locais não especializadas [...]* (SIQUEIRA, 2009, p. 2)

3.2 O CASO JULGADO

A Constituição de 1988, pelo art. 5º, inc. XXXV, garante a

todos o acesso ao Poder Judiciário. Assim, qualquer indivíduo, ao ser lesado ou sentir-se ameaçado de lesão, pode requerer ao Estado a solução da controvérsia.

O princípio do duplo grau de jurisdição permite que determinadas decisões judiciais possam ser impugnadas por meio de instrumentos recursais. Contudo, a fim de realizar o princípio da segurança jurídica, a impugnação à decisão judicial terá seu limite quando essa transitar em julgado, transformando a lide em caso julgado: *Para todo o recurso a lei estipula prazo certo e preclusivo, de sorte que, vencido o termo legal, sem manifestação do vencido, ou depois de todos os recursos interpostos, sem possibilidade de novas impugnações, a sentença se torna definitiva e imutável.* (THEODORO JÚNIOR, 2009, p. 523)

Contudo, como nenhum princípio de direito é absoluto, há hipóteses em que é possível a relativização do caso julgado para a modificação de uma sentença já acobertada pela sua imutabilidade. Há, dessa forma, rígidas exceções à imutabilidade do caso julgado.

3.2.1 MEIOS DE RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO

Segundo ensina a doutrina tradicional, há apenas cinco meios de relativização do caso julgado, conhecidos como “instrumentos típicos de revisão” da coisa julgada material. Entretanto, surge, na doutrina vanguardista, a defesa de outros meios de relativização do caso julgado, conhecidos como “atípicos”.

3.2.1.1 MEIOS TÍPICOS DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Os meios típicos de relativização da coisa julgada são: a) a ação rescisória (quando a decisão questionada estiver contaminada pelos chamados “vícios rescisórios” previstos no art. 485 do CPC); b) a *querela nullitatis, ou exceptio nullitatis*, prevista no art. 475-L, I, do CPC; c) a impugnação com base na existência de erro material (v.g., erro de digitação em valores de indenização); d) a impugnação da sentença dita inconstitucional – prevista no art. 475-L, § 1º c/c art. 741, parágrafo único, ambos do CPC) e; e) por denúncia de violação à Convenção Americana de Direitos Humanos formulada perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

3.2.1.2 O SURGIMENTO DOS MEIOS ATÍPICOS

A corrente doutrinária iniciada por José Augusto Delgado, quando ministro do Superior Tribunal de Justiça, defende a revisão e modificação de decisões judiciais transitadas em julgado que sejam comprovadamente injustas ou inconstitucionais, em prol do princípio jurídico da justiça. Quanto às questões inconstitucionais, já há previsão legal para sua modificação.

Um ponto controverso dessa corrente doutrinária está na defesa da modificação de decisões valorizadas como injustas. Isso porque o conceito de injustiça é abstrato e de difícil determinação, haja vista que a sociedade vive em constante mutação de seus valores morais. Outra questão colocada em debate é a mitigação, de forma acentuada, do princípio da segurança jurídica, considerando que haveria a possibilidade de recurso a qualquer tempo de decisão judicial considerada injusta pela parte que sucumbiu.

Por apresentar tais obscuridades, essa doutrina ainda não possui aplicabilidade concreta no direito brasileiro.

3.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia ou da igualdade, previsto no *caput* do art. 5º da Constituição de 1988, é uma das principais garantias do Estado democrático de Direito, pois determina a igualdade de tratamento a todos os indivíduos perante o Estado.

Em sua acepção formal, o princípio da igualdade prega que todos devem ser tratados de forma igualitária perante a lei, independente de quaisquer diferenças existentes entre os indivíduos. Em sua acepção material, garante o tratamento desigual para aqueles que estão em situação de desigualdade substancial, na medida de sua desigualdade: *O art. 5º, caput, consagra serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Deve-se, contudo, buscar não somente essa aparente igualdade formal (consagrada no liberalismo clássico), mas, principalmente, a igualdade material, uma vez que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso porque o Estado Social ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei.* (LENZA, 2010, p. 751)

Exemplo da concretização do princípio da igualdade, em sua acepção material, estão as chamadas ações afirmativas, que visam estabelecer um equilíbrio entre aqueles que, *a priori*, estariam em situações de desigualdade que lhes causasse desvantagem perante os demais². Exemplos de ações nesse sentido no plano legislativo seriam as leis que estabelecem privilégios para os idosos e os deficientes.

O entendimento desses conceitos é necessário para que seja feita uma análise do respeito aos princípios constitucionais na relativização do caso julgado em questões seriadas ou de massa envolvendo ISS e/ou o IVA.

4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Compõem o sistema tributário brasileiro cinco espécies de tributos, segundo doutrina do Supremo Tribunal Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Sendo assim, os impostos são espécies de tributo e dividem-se em federais, estaduais e municipais, segundo competência tributária outorgada pela Constituição Federal. O

ISS (imposto sobre serviços) é tributo de competência municipal, conforme dispõe o art. 156, II, da CF/88, e define-se como imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza, com a exceção daqueles sobre os quais incidem o ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal), devendo ser estabelecido mediante Lei Complementar.

O ISS tem função predominantemente fiscal, ou seja, serve de fonte de recurso aos municípios. Sujeito ao princípio da anterioridade, noventa e legalidade, seu fato gerador é a prestação de quaisquer dos serviços constantes na Lei Complementar 116/2003, além de serviços cuja prestação haja se iniciado no exterior, ou sejam de lá provenientes. Também compõem seu fato gerador os serviços cuja prestação utilize bens e serviços públicos concedidos mediante concessão, autorização ou permissão, havendo remuneração pelo consumidor por meio de tarifa, preço ou pedágio. A base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, sendo seu contribuinte o prestador do serviço.

5 PESQUISA DE CAMPO E JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Após toda pesquisa doutrinária acerca do tema em estudo, foi realizada uma análise buscando verificar a ocorrência da relativização do caso julgado em questões seriadas ou de massa referentes ao ISS brasileiro. Para tanto, procedeu-se a uma pesquisa de campo na Procuradoria da Fazenda Municipal do Recife com Marcos Vinicius de Moraes, procurador neste local há dois anos.

Ao explicitar-se o objetivo do projeto de pesquisa, o procurador relatou nunca haver se deparado com a relativização da coisa julgada referente ao ISS, acreditando, ainda que, especificamente na Procuradoria do Recife, nunca havia ocorrido tal situação. Ele explicou que, em se tratando de um imposto municipal incidente sobre serviços, a grande maioria de processos se dá contra empresas pequenas, muitas vezes pertencentes a uma única pessoa, tais como cabeleireiros, mercadinhos, entre outros. Dessa forma, frequentemente tais processos sequer chegavam ao fim, seja pelo fechamento da empresa ou pelo falecimento de seu dono. Menor ainda é a probabilidade

da ocorrência de uma ação rescisória ou qualquer outra forma de relativização do caso julgado nessas situações.

O Doutor Marcos Vinicius indicou, então, como melhor meio para obter êxito, uma busca jurisprudencial nos tribunais do país, especialmente os de São Paulo – pela grande demanda – e o do Rio Grande do Sul – pelo notório vanguardismo.

Foi iniciada, assim, uma pesquisa virtual nos principais tribunais do país e em *sites* de busca específicos para encontrar exemplos de relativização do caso julgado nos termos do projeto de pesquisa. Contudo, apesar da pesquisa exaustiva em diversos *sites* de busca jurisprudencial e dos *sites* dos próprios tribunais estaduais do país, até a presente data, não foi encontrada nenhuma ação seriada ou de massa envolvendo o Imposto Sobre Serviços na qual tenha ocorrido a relativização do caso julgado. Apesar disso, a pesquisa jurisprudencial não é etapa encerrada, mas continuará a ser realizada até o final do presente projeto de pesquisa.

6 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) E A UE

É sabido que o IVA é utilizado em todos os países que constituem a União Europeia. Porém, é cediço que outros países – inclusive da América do Sul – utilizam o IVA em seu sistema tributário, como por exemplo, Argentina, Uruguai e Bolívia. Como a incidência de tal imposto se deu, de forma inicial, nos países membros da UE, o estudo será baseado nos países que compõem esse bloco comunitário.

Desenvolvido pelo francês Maurice Lauré, o IVA – Imposto Sobre Valor Agregado – teve origem, inicialmente, na França, em 1954, surgindo como um tributo único a todas as operações de consumo e serviço. Sendo assim, se contrapôs à prática de impostos incidentes sobre o mesmo bem, em sedes diferentes, que provocam a chamada “tributação em cascata”. O IVA constitui-se, portanto, imposto indireto, pois atinge o indivíduo apenas “indiretamente”, haja vista incidir sobre bens e serviços, e não sobre o patrimônio ou o rendimento da pessoa, estes por sua vez, denominados “impostos diretos”.

Pela simplicidade de aplicação e verificação de sua incidência, foi incorpo-

rado à Comunidade Econômica Europeia (CEE), futura União Europeia (UE), na tentativa de promover integração entre os Estados-membros. O tratado de Roma de 1957, criador da CEE, estabelecia em seu art. 93 a necessidade de criação de um mercado único a fim de consolidar um vínculo forte entre os países. Prescrevia o art. 93: *A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses estados. A Comissão proporá também aos Estados-membros as medidas adequadas que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum [...]* (CDE COIMBRA, 1957)

Assim, além da extinção de barreiras alfandegárias e demais entraves financeiros, far-se-ia necessária a implantação de um sistema tributário único para evitar a ocorrência de bitributação – incidência de mais de um tributo provenientes de dois entes distintos sobre o mesmo fato gerador – ou ausência de tributação nas operações realizadas entre os países, o que poderia provocar conflitos entre os bens dos Estados-membros.

Foi então que passaram a ser editadas as chamadas “Diretivas”, que, periodicamente, passaram a estabelecer normas de tributação entre os Estados-membros da Comunidade Europeia, culminando na Diretiva número 6, que efetivamente estabeleceu a inclusão do IVA³.

Dentre outros benefícios, vale citar que: *A referida Directiva representou um progresso muito significativo no processo de harmonização das legislações nacionais em matéria de IVA, traduzindo-se num aprofundamento da harmonização da base de incidência que conduziu a um modelo de IVA harmonizado, de incidência alargada em todos os Estados-membros, visto que:*

- Não concedeu aos Estados-membros a possibilidade de excluir do campo do imposto o estúdio do retalhista, sendo obrigatória a sua aplicação a todos os estúdios do circuito económico;
- Afastou a possibilidade de os Estados-membros discriminarem a tributação (maior tributação ou isenção) de certas prestações de serviços passando a ser obrigatória a tributação geral das prestações de serviços;
- Os Estados-membros passaram a ser obrigados a respeitar uma lista comum de isenções. (AVE, 2007, p. 18)

Compõem o sistema tributário brasileiro cinco espécies de tributos, segundo doutrina do Supremo Tribunal Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

O funcionamento do IVA ocorre da seguinte maneira: no que tange à compra de um produto ou serviço pelo consumidor final, a tributação ocorrerá no Estado de origem, de forma que o indivíduo poderá comprar um produto e transitar com ele pelos demais estados sem a necessidade de comprovação da efetiva compra e pagamento do tributo, pois esse será retido na fonte, no momento da compra.

Já no caso de operações entre os Estados-membros, “desaparecem” os termos importação e exportação entre tais Estados, que são substituídos, respectivamente, por “Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)” e “Transmissão Intracomunitária

de Bens (TIB)”. A regra será a cobrança no destino final do bem ou serviço. Assim o país que está enviando (TIB) o produto fica isento da cobrança de IVA, cabendo ao país que irá vendê-lo (AIB) a cobrança do imposto, devendo tal ser declarado pelo adquirente em sua Declaração Periódica.

Atualmente consta como regra para ingresso de país à União Europeia a inclusão do IVA em seu sistema tributário.

6.1 CARACTERÍSTICAS DO IVA

Dentre as principais características do IVA pode-se citar:

a) **Imposto de matriz comunitária:** Apesar de seu caráter eminentemente tributário, o IVA, sobretudo no exemplo europeu, acabou tornado-se um dos motivos para a aproximação e união entre os países. A partir da 6ª Diretiva, passou a configurar como requisito básico para o ingresso do país entre os Estados Membros na União Europeia (antiga Comunidade Econômica Europeia, posterior Comunidade Europeia). Trata-se do *exponente máximo da harmonização fiscal comunitária, sendo que todos os Estados que aderem à Comunidade devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de tributação das transações pelo modelo comunitário de IVA.* (AVE, 2007, p. 20)

b) **Imposto geral sobre o consumo:** Sua incidência é sobre o consumo em geral, seja pela compra de bens, seja pela prestação de serviços.

d) **Imposto não cumulativo:** É possível a verificação do IVA na incidência de cada processo praticado na venda do bem ou prestação de serviço, restando claros os motivos de sua cobrança e o valor final a ser arrecadado pelo Estado.

e) **Princípio da tributação no destino:** Sua cobrança se dará no destino final do bem/serviço – no caso de produção e comercialização dentro do mesmo país, pode-se deduzir que o destino final é o próprio país.

6.2 IVA EM PORTUGAL

Portugal passou a integrar a Comunidade Europeia em 1986. Como um dos requisitos básicos para o ingresso nessa Comunidade, foi necessária a implantação do IVA no sistema tributário lusitano.

Assim, já prevendo a inclusão do país na Comunidade Europeia, em 26 de dezembro de 1984 foi estabelecida a adoção do IVA no sistema jurídico português, por meio da Lei n. 394-B/84.

Passando a vigorar em 1986, o IVA substituiu o Imposto de Transações (IT) de 1966, o que acabou por trazer uma série de vantagens ao sistema tributário português, haja vista uma série de problemas que o IT já enfrentava⁴.

Atualmente existe o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), legislação lusa que regula a aplicação do IVA em Portugal. O sistema jurídico português, apesar de baseado na *Civil Law*, difere, em termos de estrutura, do sistema judiciário brasileiro, pois no primeiro há diversos tribunais, sendo cada um competente para o julgamento de causas específicas. No caso de normas envolvendo tributos, são competentes os Tribunais Administrativos e Fiscais.⁵

7 COMPARAÇÃO ENTRE IMPOSTOS

Após análise detalhada do quem vem a ser o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), especialmente em Portugal, e dos estudos

efetuados sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) brasileiro, é possível estabelecer um quadro comparativo entre os dois tributos, no que tange à sua aplicação em seus respectivos países, estabelecendo suas semelhanças, diferenças, benefícios e malefícios.

Ao contrário do que ocorre com o IVA, cuja aplicação é nacional, devido ao federalismo tributário brasileiro, o ISS é de incidência municipal, cabendo aos municípios a cobrança do tributo quando configurado seu fato gerador, qual seja, a prestação de serviços, salvo os de transportes e telecomunicações, sobre os quais incide o ICMS. O IVA, por se tratar de um imposto que engloba não só a prestação de serviços, como também a venda de produtos, terá seu fato gerador configurado tanto no momento em que um serviço for prestado, quanto no momento em que um bem for vendido. Contudo, há peculiaridades quanto ao momento de cobrança, como será observado a seguir.

Como o ISS é tributo de competência municipal, obviamente será do município onde foi efetuado o serviço a competên-

(Transmissão Intracomunitária de Bens – TIB), cabendo àquele que comercializou o bem a competência para seu recolhimento (Aquisição Intracomunitária de Bens – AIB).

No que tange à cumulatividade de tributos, observa-se um dos principais benefícios do IVA. Por se tratar de um único tributo incidente para todas as questões envolvendo bens e serviços, apenas ele incidirá sobre tais situações. No caso brasileiro, devido à federação tributária, é comum que se observe a incidência de vários tributos sobre o mesmo produto. Também é possível que ocorra a bitributação, que, apesar de não ser vedada pelo ordenamento jurídico, é repudiada por parte da doutrina.⁶

Por fim, no caso brasileiro, a competência para julgamento de causas envolvendo o ISS é estabelecida de acordo com a matéria, e, por esse se tratar de imposto municipal, compete aos tribunais estaduais a sua análise e julgamento. No caso português, há um tribunal específico para julgamento de questões fiscais, qual seja, o tribunal administrativo e fiscal.

jurisprudência nos termos supracitados.

As buscas foram efetuadas em sítios especializados em coleta de jurisprudência do direito português⁷. Ocorre que, apesar de exaustivas buscas em sítios, não foi encontrada nenhuma jurisprudência que englobasse os requisitos supracitados, quais sejam, a) questões seriadas ou de massa; b) relativização da coisa julgada; c) princípio da isonomia; d) IVA.

9 CONCLUSÃO

Após toda a pesquisa doutrinária e de campo acerca da relativização do caso julgado em questões de massa ou seriadas envolvendo o imposto sobre serviços brasileiro, foi possível constatar que, apesar de toda a riqueza e variedade bibliográfica sobre o tema, na prática é difícil encontrar jurisprudência onde ocorre tal relativização.

Como exposto ao longo de todo o trabalho, várias fontes bibliográficas foram encontradas e utilizadas para fundamentar pesquisa teórica sobre o tema, com uma análise detalhada de todas as acepções do projeto de pesquisa. Contudo, ao partir para uma pesquisa de campo mais

	IVA	ISS
Âmbito de incidência	Nacional	Municipal
Competência de cobrança	Do país	Do município
Fato gerador	Venda de bens ou prestação de serviços	Prestação de serviço, salvo de transportes e telecomunicações – competência do ICMS, de incidência estadual
Recolhimento do tributo	No caso de serviços, onde encontrar-se o estabelecimento prestador de serviço; no caso de consumo: a) dentro do país – no local da compra do bem; b) entre países, no destino final do bem (AIB)	Do município onde se encontra o estabelecimento prestador de serviço
Cumulatividade (Efeito “cascata”)	Não	Pode ocorrer indiretamente
Julgamento de causas	Justiça Estadual	Tribunal Administrativo e Fiscal

cia para sua cobrança. No caso do IVA, o recolhimento do tributo será realizado no mesmo local de prestação do serviço. Porém, no caso de venda de bens, há uma distinção a ser feita. No caso de produtos produzidos e comercializados dentro do mesmo país, caberá a ele o recolhimento do tributo; já no caso de produção de um país para envio desse produto para venda em outro país – ambos adotando o IVA – àquele que enviou o bem será vedada a cobrança do IVA

8 PESQUISA JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Assim como foi feito com as questões de massa ou seriadas envolvendo a relativização do caso julgado e princípio da isonomia em relação aos Impostos Sobre Serviços (ISS), após a coleta de dados acerca do surgimento, desenvolvimento e aplicação dos Impostos Sobre Valor Agregado, iniciou-se uma pesquisa, por meio da *internet*, para a verificação de

aprofundada, não foi encontrada, até o presente momento, nenhuma jurisprudência que tratasse do tema. Foram encontradas algumas decisões que tratavam da relativização do caso julgado versando especificamente sobre o ISS, porém, sem versar sobre a sua relativização. Inclusive notou-se que, apesar de serem demandas individuais, muitas delas pleiteavam o mesmo objeto, podendo ser agrupadas em demanda de massa.

Depreende-se, portanto, que, apesar

de, no plano doutrinário, ser discutida, de forma bastante ampla, a questão da relativização do caso julgado, na prática a sua ocorrência se dá de forma bastante incipiente. Outra conclusão obtida foi a de que, apesar das várias possibilidades de demandas coletivas trazidas pela Constituição de 1988 (tais como, v.g., as ações civis públicas e as ações populares), esse recurso ainda é pouco utilizado no sistema jurídico atual.

O ISS, como imposto compreendido no sistema tributário federativo brasileiro, possui uma série de problemas tanto em sua aplicação, como em sua cobrança. Apesar do crescimento dos serviços oferecidos nos países que o adotam – e consequente configuração do fato gerador –, problemas, como a verificação de sua incidência, dificultam a efetiva cobrança do tributo.

O sistema tributário brasileiro, como um todo, necessita de uma reforma tributária que vise simplificar a verificação dos tributos existentes e a configuração do fato gerador – causa que faz com que tais tributos venham a incidir.

O IVA, além de evitar a ocorrência do efeito “cascata” da tributação, promoveu a integração dos países integrantes da União Europeia, por estabelecer uma única forma de tributação, tanto para serviços, quanto para produtos. Isso trouxe maior segurança jurídica e certeza quanto à incidência igualitária de tal tributo. Aplicado à realidade brasileira, a inclusão do IVA poderia provocar uma maior clareza no sistema tributário, além de, assim como ocorreu na União Europeia, permitir uma maior união entre os Estados-membros do Mercosul, haja vista que estes já adotam o Imposto Sobre Valor Agregado como forma de tributação.

Apesar da riqueza de material bibliográfico para o estudo do tema, verificou-se, na prática, a dificuldade de ocorrência de casos, seja no direito brasileiro, seja no português, albergando todos os requisitos estabelecidos no pré-projeto. A construção doutrinária mostrou-se bastante rica no estabelecimento dos caracteres do ISS e do IVA, sendo possível a posterior comparação entre ambos os tributos. Mas, no que tange a uma análise prática, ficou frustrada a verificação de questões de massa ou seriadas no âmbito da relativização do caso julgado e do princípio da isonomia em um direito tributário transconstitucional envolvendo o Imposto Sobre Serviços (ISS) brasileiro e o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) lusitano.

NOTAS

- 1 A federação é uma forma de Estado na qual a mais de uma esfera de poder dentro de um mesmo território. No Estado Federativo os entes políticos que o compõe possuem autonomia, sendo que o poder de cada um deles é atribuído pela Constituição. (NOVELINO, 2008, p. 90).
- 2 Celso Antônio Bandeira de Mello estabelece critérios para saber se aquela situação deve ou não ser protegida por essa igualdade material: Para que o discrimen legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público. (MELLO, 2004, p. 41).

- 3 A sexta diretiva, além definir o uso do IVA perante os Estados membros, estabeleceu outras características, tais como: âmbito de aplicação, aplicação territorial, sujeitos passivos, operações tributáveis, e outros. Sua importância é tão grande que os autores dizem que as demais diretivas são acessórias à Diretiva 6, de 17 de maio de 1977 (Directiva n. 77/388/CEE).
- 4 Entre as principais diferenças: a) *Alargamento do campo de incidência subjectiva dos produtores e grossistas para os retalhistas e prestadores de serviços, traduzindo a passagem de um imposto monofásico para um imposto plurifásico, com um carácter mais generalista;* b) *Extensão da incidência objectiva, pois o IT, sendo formalmente um imposto geral, tinha uma base de incidência estreita, não incluindo prestações de serviços e isentando um conjunto amplo de bens essenciais, enquanto que o IVA tem uma base de incidência mais uniforme;* c) *Passagem de uma técnica de suspensão de imposto a uma de crédito de imposto, pelo que, bens de produção que eram adquiridos por produtores e grossistas sem imposto (suspensão), são agora tributados, imposto este que será dedutível ao IVA facturado (liquidado) nas vendas, mas que terá que ser suportado (pago) pelo adquirente, implicando custos de financiamento, devido ao desembolso prévio do valor do imposto.* (AVE, 2007, p. 16)
- 5 *Tribunais Administrativos e Fiscais – Aos tribunais administrativos e fiscais compete a justiça administrativa e fiscal, ou seja, o julgamento das acções e dos recursos destinados a dirimir os litígios emergentes das relações administrativas e fiscais. Esses tribunais formam uma estrutura hierárquica própria tendo como tribunal superior o Supremo Tribunal Administrativo.* (VILAR, 2006)
- 6 *O IVA permite, por exemplo, uma aplicação mais satisfatória do princípio da tributação no destino, tratando-se de uma questão muito relevante, na medida em que, ao tempo da assinatura do Tratado de Roma, todos os países possuíam impostos sobre as transacções cumulativos ou em cascata, à excepção da França que já em 1954 dispunha de uma forma elementar de imposto sobre o Valor Acrescentado. Na verdade, nos impostos cumulativos não é possível determinar, em rigor, o imposto implícito no preço final dos bens, logo, os montantes reais das restituições nas exportações e das compensações nas importações, deturpando assim o princípio acima invocado e falseando, conseqüentemente, as relações comerciais na UE.”* “Impostos cumulativos são normalmente caracterizados por baixas taxas de imposto, porém, a sua liquidação, sem possibilidade de dedução, em todas as fases do circuito económico, gera efeitos cumulativos de imposto sobre imposto (efeito cascata), provocando inevitáveis distorções e motivando nos operadores uma tendência natural para a concentração por motivos puramente fiscais. (AVE, 2007, p. 13).
- 7 Ver os sítios <http://vlex.pt/> e o <http://jurisprudencia.no.sapo.pt/>.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AVE, Instituto Politécnico do Cávado e do AVE. *Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Documentação de Apoio*. 2007/2008. Disponível em: <files.ipca.webnode.com/200000077-22f8323f23/IVA_1Origem_e_Caracterizacao.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2011.
- BRAGA, Renato Rocha. *A coisa julgada nas demandas coletivas*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris. 2000.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 2011.
- CDE COIMBRA, Tratado de Roma, Parte III, art. 93. 1957. Disponível em: <<http://dupond.ci.uc.pt/CDEUC/TRIII.HTM>> Acesso em: 2 fev. 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 4. ed. Bahia: JusPODIVM, 2009, v. 2
- GOMES, Luiz Fabio. *Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul*. Curitiba. Juruá Editora. 2006.
- INSTITUTO POLITÉCNICO DO CÁVADO E DO AVE. *Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Documentação de Apoio*. 2007/2008. Disponível em: <files.ipca.webnode.com/200000077-22f8323f23/IVA_1Origem_e_Caracterizacao.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2011.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- LOPES, Cláudio Célio de Araújo. *O modelo IVA de tributação como instrumento*

para um novo federalismo fiscal brasileiro diante da globalização. Disponível em: < <http://uol01.unifor.br/oul/ObraBddSiteTrazer.do?method=trazer&obraCodigo=74932&programaCodigo=84&ns=true>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Jurisdição coletiva e coisa julgada: teoria geral das ações coletivas*. 2. ed. São Paulo, RT, 2007.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

PORTUGAL. *Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (CIVA). Disponível em: <<http://www.global.estgp.pt/alunos/tavares/civa.htm>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

SIQUEIRA, Janilson Bezerra. *Ações de massa*. Disponível em: < http://www.jfpe.gov.br/biblioteca/juizes/janilson_bezerra_circulus_p48-60.pdf >. Acesso em: 2 fev. 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 1.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *"Class Action" e mandado de segurança coletivo*. São Paulo: Saraiva, 1990.

VILAR, Manuel Dória. *O Sistema Judicial Português – Estrutura Judiciária*. 2006. Disponível em: <<http://www.verbaegis.net/sistemajudicial.htm>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O dogma da coisa julgada: hipóteses de relativização*. São Paulo: RT, 2003.

Artigo recebido em 17/10/2013.

Artigo aprovado em 16/2/2014.

Thiago Augusto Alves da Silva é acadêmico de Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

Hélio Sílvio Ourém Campos é juiz federal e professor titular da Universidade Católica de Pernambuco.