

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA**

MACANGA FRANCISCO DE CARVALHO

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS IVA
EM ANGOLA, ICMS E ISS NO BRASIL: LIMITES E POSSIBILIDADES**


Maceió/AL
2021

MACANGA FRANCISCO DE CARVALHO

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS IVA
EM ANGOLA, ICMS E ISS NO BRASIL: LIMITES E POSSIBILIDADES**

Monografia de conclusão de curso, apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo


Assinatura do Orientador
Prof. Dr. Gabriel Ivo
Universidade Federal de Alagoas
Faculdade de Direito

Maceió/AL
2021

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

C331a Carvalho, Macanga Francisco de.
Análise comparativa dos impostos sobre consumo e serviços IVA em Angola, ICMS e ISS no Brasil : limites e possibilidades / Macanga Francisco de Carvalho. – 2021.
59 f.

Orientador: Gabriel Ivo.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2021.

Bibliografia: f. 56-59.

1. Imposto sobre Valor Acrescentado (Angola). 2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. 4. Direito comparado - Brasil - Angola. I. Título.

CDU: 340.5(81)(673):336.226.3

ANÁLISE COMPARATIVA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS
IVAEM ANGOLA, ICMS E ISS NO BRASIL: LIMITES E POSSIBILIDADES

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora.

Banca Examinadora:

MANOEL CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434

Assinado de forma digital por
MANOEL CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434
Dados: 2021.09.20 12:40:00 -03'00'

Presidente: Prof (a) Dr./Msc./Esp. Nome do Professor

Mariana Lires Athayde

Membro: Prof (a) Dr./Msc./Esp. Nome do

Professor

Coordenador do NPE: Prof (a) Dr./Msc./Esp. Nome do

Professor

Maceió/AL
2021



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA

ATA DE AVALIAÇÃO DO TCC

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Discente: MACANGA FRANCISCO DE CARVALHO
Nº de matrícula: 15110026

Título do trabalho:

ANÁLISE COMPARATIVA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS
IVA EM ANGOLA, ICMS E ISS NO BRASIL: LIMITES E POSSIBILIDADES

ESPECIFICAÇÃO		FAIXA DE PONTUAÇÃO	NOTAS 1AV / 2AV		MÉDIA
A	RELEVÂNCIA DO TEMA (análise da importância do tema tratado, sua atualidade e possível impacto perante a comunidade acadêmica – articulação correta entre a teoria e a realidade estudada).	0,0 a 2,0	2,00	2,00	
B	QUALIDADE DA ABORDAGEM (Fundamentação teórica consistente, bem definida e corretamente desenvolvida; fundamentação legal; equilíbrio e inter-relação entre as partes. Nível de aprofundamento e argumentação. Alcance dos objetivos propostos).	0,0 a 4,0	3,5	3,5	9,5
C	QUALIDADE DO TEXTO (análise da redação empregada pelo autor, em termos de clareza, coerência e coesão).	0,0 a 2,0	2,00	2,00	
D	QUALIDADE DA PESQUISA (análise do método empregado, seguindo os padrões e as normas técnicas para trabalhos científicos, conforme ABNT mais recente e, especialmente, verificação das fontes/referências: se foram pertinentes, satisfatórias e/ou suficientes).	0,0 a 2,0	2,00	2,00	
NOTA FINAL			9,5	9,5	

Observação e/ou Recomendação:

Maceió-AL, 30 de AGOSTO de 2021

MANOEL
CAVALCANTE DE
LIMA
NETO:38996692434

Assinado de forma
digital por MANOEL
CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38996692434
Dados: 2021.09.09
11:53:54 -03'00'

BANCA EXAMINADORA:

1º Avaliador (1AV)

2º Avaliador (2AV)

Mariano Alves Athayde
(Assinatura legível com carimbo, se professor)

Matrícula 9354561

Matrícula 2019101431



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
Núcleo de Pesquisa – NPE

Portaria nº 34/2021/NPE de 16 de agosto de 2021

O Coordenador do Núcleo de Pesquisa (NPE), da Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), no uso de suas atribuições, em atenção à Instrução Normativa nº 2/2020 - PROGRAD/CIED e à chamada especial para submissão e defesa de Trabalhos de Conclusão de Curso para alunos concluintes, resolve designar a seguinte Banca Examinadora de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentada pelo (a) aluno (a):

Macanga Francisco de Carvalho

Intitulada

“ANÁLISE COMPARATIVA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS IVA EM ANGOLA, ICMS E ISS NO BRASIL: LIMITES E POSSIBILIDADES.”

A ser realizada no dia 30 de agosto de 2021 às 09:30h **Em ambiente virtual.**

Link: <https://meet.google.com/wre-vmng-jdd>

BANCA EXAMINADORA

Presidente	Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto
Membro	Prof. Dr. Helder Gonçalves de Lima
Suplente	Mestranda Mariana Aires Athayde

Dê-se Ciência, divulgue-se e cumpra-se.

Prof. Dr. Hugo Leonardo Rodrigues dos Santos
SIAPE 2279377
Coordenador do NPE/FDA/UFAL

RESUMO: Este trabalho tem como objetivo realizar análise comparativa entre o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) em Angola, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no Brasil. Trata-se de um estudo que tem como propósito, não apenas dar a conhecer os regimes jurídicos destes impostos, como aferir no plano do direito angolano e brasileiro, a semelhança existente entre os impostos de consumo e serviços. O estudo contempla as raízes, a identificação, e a evolução do imposto sobre valor acrescentado até a sua aplicação em Angola, bem como, a aplicação do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e o imposto sobre serviços de qualquer natureza no Brasil. As principais conclusões deste estudo apontam para necessidade de um imposto geral sobre o consumo, base tributável alargada (alíquota única, mínimo de isenções) multifásico e não cumulativo, desde que se observa a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

PALAVRAS-CHAVES: Análise comparativa. IVA Angolano; ICMS; ISS.

ABSTRACT: This work aims to carry out a comparative analysis between the Value Added Tax (VAT) in Angola, the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) and the Tax on Services of Any Nature (ISS) in Brazil. This study aims not only to make known the legal regimes of these taxes, but also to assess, in terms of Angolan and Brazilian law, the similarity between consumption and service taxes. This study also contemplates the roots, the identification, and the evolution of the value added tax until its application in Angola, as well as the application of the Tax on the Circulation of Goods and Services and the Tax on Services of Any Nature in Brazil. The main conclusions of this study point to the need for a general tax on consumption, a broad tax base (single rate, minimum exemption), multiphase and non-cumulative, as long as the contributory capacity and tax equality are observed.

Keywords: Comparative Analysis. Angolan VAT; ICMS; ISS.

AGRADECIMENTOS

É com muita alegria e satisfação por esta linda caminhada, esforço, sacrifícios e muita fé que agradeço ao criador, Jeová Deus, pelo dom da vida, saúde e proteção. À minha família, pelo conforto incondicional que têm me proporcionado, meu muito obrigado.

Ao meu orientador, Professor Doutor Gabriel Ivo, que tanto contribuiu, com sua experiência e dedicação, para que o presente trabalho fosse concluído.

Por iguais razões quero agradecer ao Professor Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, que durante todo o trabalho me auxiliou, com seu saber e dedicação.

Inadequado seria esquecer também de agradecer aos meus amigos, colegas e professores pelos bons momentos que passamos dentro da Academia. Que Deus abençoe e ilumine sempre o caminho de cada um de vocês.

À Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), ao Hospital Universitário (HU), ao Restaurante Universitário (RU), e a todos os servidores da universidade Federal de Alagoas, muito obrigado, pelo carinho e pelos serviços prestados. Os meus sinceros e infinitos agradecimentos vão para aqueles que direta ou indiretamente, com o seu saber, contribuíram para que esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito fosse concluída. Reiterando o meu especial agradecimento ao meu orientador Doutor Gabriel Ivo, pela dívida impagável, pois sem ele nada disso seria possível.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. SISTEMA FISCAL ANGOLANO	3
2.1. Características do Sistema Tributário Angolano	4
3. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – (IVA).	5
3.1. Surgimento do IVA em Angola	7
3.2. Conceito e Características do IVA	8
3.3. Fases do IVA	9
3.4. Obrigação Tributária	10
3.5. Fato Gerador e Exigibilidade do IVA	10
3.6. Base de Cálculo do IVA	11
3.6.1. Conceito de Transmissão de Bens (Artigo nº 3)	12
3.6.2. Conceito de Prestação de Serviços (Artigo nº4)	13
3.6.3. Conceito de Importação de Bens (Artigo nº 5)	14
3.6.4. Localização das Operações (Artigo nº 6)	14
3.6.5. Exigibilidade do Imposto em Caso de Obrigação de Emitir Fatura (Artigo nº 8)	15
3.7. Alíquota do IVA	15
3.8. Sujeitos Passivos do IVA	16
3.9. Sujeito Ativo do IVA	17
3.9.1. O Estado e Pessoas Coletivas de Direito Público	17
3.10. Isenções do IVA	18
3.10.1. Isenções nas Importações (Artigo nº13)	20
4. O IVA COMO SOLUÇÃO DO SISTEMA FISCAL ANGOLANO	21
5. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – (ISS) E O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – (ICMS): CONCEITO E SUAS INTERFACES	23
5.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – (ISS)	23
5.1.1. Estrutura do ISS	26
5.1.2. Competência e Sujeito Ativo do ISS	27
5.1.3. Sujeito Passivo do ISS	28
5.1.4. Fato Gerador do ISS	28
5.1.5. Base de Cálculo do ISS	31
5.1.6. Alíquota do ISS	32
5.2. Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços – (ICMS)	33

5.2.1. Competência e Sujeito Ativo	33
5.2.2. Sujeito Passivo do ICMS	35
5.2.3. Fato Gerador do ICMS	37
5.2.4. Base de Cálculo do ICMS	38
5.2.5. Alíquotas do ICMS	38
5.3. Conflito de Competência Entre Os Estados e Os Municípios	40
5.4. Exemplos de Conflitos de Competência Entre ICMS e ISS	41
5.4.1. Serviços de Publicidade e Propaganda na Internet	41
5.4.2. Serviços por Transmissão como Netflix e Spofy	42
6. COMPARAÇÃO ENTRE O IVA, O ICMS E O ISS	43
6.1. Paralelo Entre o IVA, o ISS e o ICMS	43
6.2. Proposta do IBS/IVA no Sistema Tributário Brasileiro	49
6.3. Impasses Para Introdução do IVA no Brasil	50
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
8. REFERENCIAS	56

1. INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, o debate sobre a Reforma Tributária tem adquirido contornos maiores em todo mundo, especialmente em Angola e no Brasil. Assim, a escolha do presente tema partiu da curiosidade de realizar análise comparativa entre o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) em Angola, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no Brasil, pois há entre os países acima mencionados, boas relações comerciais e de cooperação.

Compreende-se por Reforma Tributária, o conjunto de modificações que ocorre na estrutura e na legislação tributária. Entre as diversas sugestões apresentadas para a reforma tributária, há uma que chama maior atenção, ou seja: o Imposto sobre Valor Acrescentado/Aggregado (IVA), que tem predominado em várias comunidades econômicas como a União Europeia – (EU), Comunidade de Desenvolvimento da África Austral – (SADC) e do Mercado Comum do Sul – (Mercosul).

Ora, assim como ocorreu em Angola, no Brasil se tem verificado grandes discussões por parte dos juristas, empresários, bem como a sociedade civil acerca da simplificação dos impostos de consumo a fim de melhorar a complexidade do sistema tributário do país, trazendo maior simplicidade o que permitirá que as empresas produzam mais com menor custo, melhorando significativamente a vida da população.

Ocorre que o artigo, 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, preconiza que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito. Além disso, o mesmo diploma normativo confere aos seus entes estatais autonomia para instituir tributos, o que tem dificultado, em grande parte, a simplificação dos impostos de consumo no Brasil, já que o artigo 60, § 4º, inciso I, prevê a forma federativa de Estado como cláusula pétrea.

De modo geral, este estudo visa comparar as práticas fiscais nos dois países, para tanto houve a necessidade de se realizar análise de diversos compêndios, como: pesquisa bibliográfica, utilizando autores clássicos e atuais, artigos científicos, legislação dos dois sistemas jurídicos.

No primeiro capítulo, estudar-se-á o sistema fiscal Angola, especificamente o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), que é um imposto indireto para tributação do consumo em geral, que incide sobre a cadeia produtiva de distribuição de mercadorias e serviços. Criado na França com o objetivo de harmonizar o sistema tributário francês, ao longo do tempo foi se

espalhando pelo mundo. Ademais, ficara devidamente demonstrado o fato gerador do IVA, sua base de cálculo e a sua alíquota.

Tenha-se presente que a República Democrática de Angola almeja atingir melhores indicadores de crescimento e desenvolvimento sustentável, razão pela qual efetivou em seu sistema fiscal o Imposto sobre Valor Acrescentado, como mecanismo que garante maior certeza e segurança jurídica. Pensamos ser imperioso a introdução do IVA em Angola para reduzir a dependência que tem sobre o petróleo, encontrando novas formas de arrecadação de receitas. No dizer sempre expressivo do Professor J. L. Saldanha e João Gama, “As dificuldades da introdução do IVA em Angola podem ser minoradas pelo legislador ou compensadas pelos ganhos na eficiência e equidade fiscal¹”.

No segundo capítulo, será realizada uma análise descritiva do sistema tributário brasileiro, estritamente sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 que conferiu ao Estados e o Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e aos Municípios a competência de cobrar o ISS.

Oportuno se torna dizer que, na República Federativa do Brasil, controvérsia sobre a simplificação dos impostos de consumo continua calorosa, todavia, necessário se faz o uso da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia para a implementação do Imposto sobre Valor Acrescentado no sistema tributário brasileiro. Assevera o art.145, §1º, da CRFB/88, “...os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...” A grande preocupação aqui é com a justiça tributária.

Por fim, no terceiro e último capítulo se realizará uma comparação entre os impostos de consumo e serviços, IVA em Angola, ICMS e o ISS no Brasil, trataremos não apenas das diferenças entre os impostos, mas sobretudo das semelhas que existe entre os tributos. Abordaremos ainda quais os impasses para introdução do IVA no sistema tributário brasileiro. Afinal, a implementação do IVA no Brasil tornará bem mais simples a tributação do consumo, trazendo fim a chamada guerra fiscal entre os 27 Estados que detém competência para cobrar o ICMS e os 5.570 Municípios que possuem competência para arrecadar o ISS.

¹SALDANHA, Sanches; GAMA, João Taborda da. **Manual de Direito Fiscal Angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.366.

2. SISTEMA FISCAL ANGOLANO

Entende-se por sistema fiscal o conjunto de normas existentes em prol da harmonização dos variados tributos existentes dentro de um determinado ordenamento jurídico e a forma como os tributos se relacionam juridicamente entre si para atingir total harmonia e coerência social².

Nesse sentido, a Constituição da República de Angola– CRA, no seu artigo 101, dispõe, de forma integrada, sobre o sistema fiscal, ao prescrever que o sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política econômica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional.

Para Tito Cambanje,³ há no sistema fiscal angolano os impostos, as taxas e as contribuições especiais. Ademais, o autor afirma existir na Constituição da República de Angola incoerência no que concerne ao tratamento dado aos tributos supracitados, senão vejamos:

O enquadramento constitucional das taxas e contribuições especiais reveste-se de alguma complexidade e incoerência do legislador. Segundo o artigo 165.º, n.º 1, alínea o, constitui matéria da reserva relativa do parlamento «o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas». Já o artigo 103.º, n.º 1, prevê que «a criação, modificação e extinção de contribuições especiais devidas pela prestação de serviços, utilização do domínio público e demais casos previstos na lei devem constar de reguladora do seu regime jurídico», e, nos termos do n.º 2, as «contribuições para a segurança social, as contraprestações devidas por atividades ou serviços prestados por entidades ou organismos públicos, segundo as normas de direito privado, bem como outras previstas na lei, regem-se por legislação específica». (grifo nosso).

É bem verdade que a Constituição da República de Angola, quanto ao seu conteúdo é concisa ou sintética, uma vez que possui um texto bem enxuto, abordando apenas do essencial, e muitas vezes nem do essencial é tratado. De acordo com Tito Cambanje⁴, a CRA não trata do sistema fiscal, o que se compreende desde logo, pela seguinte razão, a saber: o país viveu durante muitos anos com uma administração fiscal embrionária e havia o entendimento errôneo de que o país não precisava dos impostos, porque tem petróleo.

Mas, impende, além disso, frisar que é possível extrair da Constituição da República de Angola, texto conciso, todo o programa fiscal a partir dos princípios constitucionais como o da igualdade e legalidade⁵.

²SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.53.

³ CAMBANJE, Tito. **Sistema fiscal e constitucional angolano**. 2º ed. Coimbra editora, 2010, p. 42.

⁴*Ibidem*, p. 24.

⁵CAMBANJE, Tito. **Sistema fiscal e constitucional angolano**. 2ª ed. Coimbra editora, 2010, p. 20.

Posto isto, tendo estas noções preliminares sobre o sistema fiscal angolano, ressalta-se que no presente capítulo abordaremos apenas sobre imposto, especificamente, a respeito do Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA.

2.1. Características do Sistema Tributário Angolano

O recente abalo no planeta terra, fruto da crise econômica e financeira mundial, trouxe reflexos significativos na balança econômica e orçamental de Angola. Apesar da recente adesão ao Conselho da OPEP ser benéfica, do ponto de vista de produção reserva, ou seja, com isso a produção de petróleo em Angola será coordenada/supervisionada e garantirá provavelmente mais anos de exploração do petróleo, este benefício se reflete negativamente a curto prazo na receita esperada, uma vez que o Orçamento Geral do Estado é circunstancialmente dependente das receitas do setor extrativo.⁶

Por outro lado, verificar-se o aumento da despesa pública, fruto da expansão da estrutura administrativa e do alinhamento do salário mínimo da função pública e, um crescimento significativo do setor não extrativo na balança econômica. Com isto, suscita, a curto prazo, a necessidade de criação de uma estrutura tributária capaz de dar resposta às exigências de uma economia normalizada, com rápido crescimento e, onde o contributo do setor extrativo se contrai. Importa igualmente referir que, no final da década de 90, a economia angolana viveu dias difíceis em termos de execução orçamental, devido ao baixo preço do petróleo, numa altura em que o nível de produção também era inferior ao atual.⁷

Angola ainda goza de conforto orçamental, mas revela forte dependência do setor extrativo. Este ambiente tende a ser benéfico para a introdução de mudanças que, possibilitam as autoridades apropriarem-se mais dos resultados da normalização da economia e do desenvolvimento dos vários setores da economia, assegurando fontes de receitas sustentáveis fora do setor extrativo. Saliente-se ainda que, com a crescente integração internacional, esta economia depara-se com desafios de ordem fiscal, motivados pela liberalização do comércio internacional e pela crescente mobilidade de capitais⁸.

⁶SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.27.

⁷*Ibidem*, p. 27.

⁸SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.29.

Clotilde Celoríco Palma⁹ asseverou que Angola, a semelhança de outras economias em vias de desenvolvimento, apresenta algumas especificidades que obstam ao alinhamento com as tendências fiscais globais dominantes. A estrutura da economia tende a dificultar a adoção de determinados impostos: excluindo o setor extrativo, a agricultura tem um peso significativo no produto Interno Bruto - PIB e no emprego; a economia informal é relevante, dominando pequenas empresas; é baixa a percentagem de salários no rendimento total da economia, o peso do consumo realizado em estabelecimentos modernos e de dimensões razoáveis é diminuto; limitada capacidade de administração fiscal para fazer cumprir as regras, a baixa qualidade dos dados impede uma correta avaliação da situação e impacto de alterações.

Em Angola, na medida em que não foi adotado o IVA, os bens são tributados segundo a lógica da transação *ad valorem* e não em termos incrementais. Todavia, a introdução recomendável do IVA não invalida a manutenção de tributação com as presentes características para um conjunto de bens com especificações bem definidas.

A imposição de impostos sobre o consumo para além do IVA rege-se por uma racionalidade económica diferente; pois, porquanto o IVA será mais abrangente possível para maximização da receita e minimização das distorções; estes outros impostos deverão ser aplicados em produtos muito específicos, cujo consumo implique reconhecidas externalidades negativas para a sociedade, deverão a sua procura ser pouco elástica.¹⁰

Consequentemente, a lista de produtos é restrita, englobando itens como: tabaco, bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e derivados. A bondade destes impostos, com elevadas taxas, caracteriza-se pela sua capacidade de geração de receitas significativas a partir de uma base de incidência reduzida e com baixos custos administrativos.

3. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – (IVA).

O Imposto Sobre Valor Acrescentado - IVA surgiu pela primeira vez, em França, pela mão do inspetor de finanças Maurice Lauré¹¹. Este imposto nasceu por ocasião da reforma fiscal levada a cabo em França no ano de 1954 com o propósito de aliviar os preços dos produtos sobre os quais incidia um imposto indireto, em cascata, designado “imposto sobre a produção”.

⁹PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 55.

¹⁰*Ibidem*, p. 55.

¹¹*Ibidem*, p. 86.

De acordo com Clotilde Celorico Palma¹², mesmo sem que o inspetor Maurice Laure tivesse alterado substancialmente a sua concepção, aperfeiçoou-o e erigiu um novo tributo, cuja base de incidência passou a radicar simplesmente no valor acrescentado dos produtos. A introdução deste imposto em França nos anos cinquenta, evidenciou virtualidades tais, que convenceram o legislador comunitário a adotá-lo, já em finais da década de sessenta, na então Comunidade Económica Europeia.

O Imposto sobre o consumo é um imposto indireto, com alíquotas proporcionais que incidem sobre quase todas as transações de mercadoria e sobre as prestações de serviços. Estas alíquotas podem ser reduzidas, como as que incidem sobre produtos alimentares tais como cereais, carnes, peixes, leite e laticínios, ou alíquotas intermediárias como as que incidem sobre refrigerantes, gorduras, óleos comestíveis, frutas e, por último, podem ser alíquotas normais. O IVA substituiu, desde 1 de janeiro de 1986, o imposto de transações sobre mercadorias, serviços e outros impostos especiais de consumo, tais como o imposto ferroviário e o imposto de turismo¹³.

De acordo com Ubaldo César Balthazar¹⁴, para que uma operação económica esteja sujeita a pagar imposto de consumo, é necessário que se trate de uma transmissão onerosa de bens ou uma prestação de serviços, por um sujeito passivo, que pode ser uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva, e que tenha ocorrido em território nacional (Continente, Regiões Autónomas dos Açores, da Madeira e respectivas águas territoriais).

Este imposto incide sobre as transmissões de bens, com exceção da transmissão de bens imóveis, que está isenta de pagar IVA, sobre as prestações de serviços, incluindo-se aqui as obrigações de prestação positiva ou as obrigações de prestação negativa, e, finalmente sobre as importações de bens¹⁵.

Estão previstos no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado¹⁶, vários tipos de transmissão de bens, assim como de prestação de serviços que estão isentos de pagar este imposto, em que o sujeito passivo não está obrigado a liquidar o imposto, tais como os serviços

¹²PALMA, Clotilde Celorico. **Estudos de IVA II**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 39.

¹³BALTHAZAR, Ubaldo César, **A gênese do imposto sobre o valor agregado**, Revista Sequência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, n 56, 2008, p. 248.

¹⁴*Ibidem*, p. 248.

¹⁵VAQUES, Sérgio, **O Imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almeida, 2015, p. 156.

¹⁶VAQUES, Sérgio, **O Imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almeida, 2015, p. 158.

prestados pelos médicos, odontologistas, parteiros, os serviços médicos e sanitários efetuados por hospitais ou clínicas, a doação de órgãos, sangue e leite humanos, entre outros.

3.1. Surgimento do IVA em Angola

O Decreto Presidencial nº 155, de 16 de setembro de 2010, criou o Programa Executivo de Reforma Tributária (PERT), órgão especial para implementação da tão desejada reforma tributária no território nacional. Houve, ainda, a criação da Unidade Técnica Executiva para reforma tributária, com o Decreto nº 131/10.

Assim, como o objetivo de melhorar significativamente o sistema tributário nacional, o Executivo Angolano editou o Decreto Presidencial nº 50, de 11 de Março de 2011, traçando linhas gerais para a reforma tributária¹⁷.

Convém observar que a estrutura jurídica fiscal Angolana, mesmo após a independência em 11 de novembro de 1975, continuou tendo como inspiração o modelo fiscal Português. Um sistema fiscal obsoleto, longe de atender as expectativas, pois provinha do período colonial com inúmeros diplomas avulsos e desconexos, contribuindo com a ineficácia fiscal¹⁸.

À luz das informações trazidas por Clotilde Celorico Palma¹⁹, os impostos de consumo em Angola, na década de 80, incidiam sobre produtos variados com alíquotas bem diferentes, as alíquotas dos produtos produzidos no país e dos produtos importados constavam de uma tabela, que fixava percentagens variadas entre 5% a 80%. Segundo a autora, os impostos de consumo dependiam bastante das técnicas aduaneiras, e a Direção Nacional de Alfândegas assumia um papel de extrema importância na sua cobrança. Além disso, estes impostos representavam aos cofres públicos cerca de 8% a 9% da arrecadação fiscal.

Em 27 de maio de 1989, com a edição do Decreto nº 24, foi alterado a nomenclatura do imposto de consumo interno para imposto de consumo de mercadorias importadas e de produção nacional. Foi uma mudança apenas da terminologia, pois a sua configuração continuou sendo a mesma²⁰.

¹⁷ PALMA, Clotilde Celorico. **Imposto de consumo em Angola**. Coimbra: Almeida, 2020, p. 97.

¹⁸ *Ibidem*, p. 141.

¹⁹ *Ibidem*, p. 150.

²⁰ PALMA, Clotilde Celorico. **Imposto de consumo em Angola**. Coimbra: Almeida, 2020, p. 190.

Em janeiro de 2011, entrou em vigor um novo Regulamento do Imposto de Consumo (Decreto-Presidencial nº7/11). O imposto de consumo era: 1) indireto: incidia não sobre a riqueza ou seu rendimento, mas sim sobre a sua utilização; 2) incidente sobre o consumo: era liquidado apenas com a introdução dos bens, da importação, arrematação, ou ainda da utilização dos bens ou matérias-primas fora do processo produtivo e que tivessem beneficiado da desoneração do imposto; 3) monofásico: era liquidado apenas uma vez, quando o bem era introduzido no consumo, não sendo liquidado em qualquer outra fase subsequente, embora, em alguns casos, o imposto pudesse ter efeito cascata, em que era liquidado imposto de consumo sobre um bem ou serviço que composto por outros bens ou serviço em relação aos quais também já tinha sido liquidado imposto de consumo; 4) incidia sobre o sujeito passivo, mas era suportado pela consumidor. Conforme definido na lei, o sujeito passivo era tipicamente os produtos de bens ou prestadores de serviços, mas o imposto era economicamente suportado pelo consumidor dos bens ou serviços, assim se fazendo uma diferenciação entre a pessoa que devia o imposto e que estava obrigada a cumprir as obrigações daí decorrentes e a pessoa que, na prática, suporta o encargo econômico do imposto²¹.

Por conseguinte, o imposto de consumo incidia sobre a produção, considerando-se como produtos produzidos no país, aqueles cujo processo de produção teve seu termo em solo angolano, e importação das mercadorias, independentemente da sua origem, a arrematação realizada pelos serviços aduaneiros ou quaisquer serviços públicos, a utilização dos bens ou matérias-primas fora do processo e que se beneficiavam da desoneração do imposto e alguns serviços.

A Lei nº 7, de 24 de abril de 2019, trouxe a reforma tributária no país, levando em conta as experiências internacionais e o contexto socioeconômico. Dessa forma, adotou-se a implementação do IVA, imposto sem efeito cascata, adequado as condições locais e moderno para lidar com a economia globalizada.

3.2. Conceito e Características do IVA

O imposto sobre o valor acrescentado é um imposto geral sobre o consumo, aplicado às atividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens a prestação de serviços. O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para

²¹SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.73.

fins de consumo. O imposto é calculado em função do valor acrescentado aos bens e serviços em cada fase da produção e da cadeia de distribuição²².

O imposto é cobrado de forma fracionada através de um sistema de pagamentos parciais que permite aos sujeitos passivos do IVA (empresas registradas para efeitos do IVA) deduzir da sua conta IVA, o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos sobre os bens adquiridos destinados à sua atividade comercial quando da fase precedente²³.

O IVA é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem aplicada sobre o preço final do bem ou do serviço. Esse preço final é a soma dos valores acrescentados em cada fase de produção e de distribuição. O fornecedor de bens ou o prestador de serviços (o sujeito passivo paga o IVA sobre os bens ou os serviços à administração fiscal nacional, após dedução do IVA que pagou aos seus próprios fornecedores. Isso permite assegurar a neutralidade do imposto, independentemente do número de operações).

Segundo Sérgio Vasques²⁴, o Imposto sobre o Valor Acrescentado apresenta as seguintes características: Indireto; Plurifásico; Não cumulativo; Estadual; Geral; Proporcional, vejamos a seguir cada uma delas:

- Indireto – porque é um imposto sobre o consumo.
- Plurifásico – porque incide em todas as fases de comercialização dos bens até à sua transmissão ao consumidor final.
- Não cumulativo – porque em cada fase de incidência se tributa apenas o valor do bem acrescentado nessa fase.
- Estadual – porque a entidade credora do imposto é o Estado.
- Geral – porque abrange todo o território nacional.
- Proporcional – porque a alíquota é sempre a mesma, qualquer que seja a matéria coletável.

3.3. Fases do IVA

Desde logo, destaca-se a lição de Sérgio Vasques²⁵ que nos apresenta as fases do Imposto sobre o Valor Acrescentado, quais sejam: incidência, lançamento, liquidação e

²²PALMA, Clotilde Celorico, **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 46.

²³*Ibidem*, p. 47.

²⁴VASQUES, Sérgio. **O imposto sobre o valor acrescentado**. Almedina, 2015, p.32.

²⁵VASQUES, Sérgio. **O imposto sobre o valor acrescentado**. Almedina, 2015, p.41.

cobrança. Na primeira fase, incidência, os impostos são legalmente definidos, ou seja, o diploma legal, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, prevê os atos ou situações sujeitas a aplicação do imposto e das pessoas sobre as quais recai o dever de pagar.

Incidência Real —————» O que está sujeito a imposto.

Incidência Pessoal————— » Quem está sujeito a imposto.

A segunda fase, lançamento do imposto, traduz-se num conjunto de procedimentos que conduzem à identificação do sujeito passivo do imposto e à determinação do valor sobre o qual irá incidir esse imposto, a matéria coletável. Já a terceira fase, liquidação do imposto, consiste na aplicação da alíquota do imposto à matéria coletável para determinação da coleta. Por último, a cobrança é a fase que consiste na entrada do montante do imposto nos cofres do Estado²⁶.

3.4. Obrigação Tributária

Em linhas gerais, obrigação tributária consiste em uma relação jurídica. O artigo 24, do Código Tributário Angolano, preconiza que obrigação tributária se constitui com a verificação dos fatos que definem a incidência do respectivo tributo.

Impõe-se analisar, o ponto para melhor evidenciar que sem a ocorrência do fato tributário não há que se falar em relação jurídica entre a Administração Tributária e os contribuintes, não existindo o dever de pagar imposto. Podendo, entretanto, a obrigação acessória ou instrumentais que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas, à guisa de exemplo, temos o dever de declarar a não ocorrência de qualquer fato tributário²⁷.

Assim sendo, torna-se oportuno dizer os elementos da obrigação tributária, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa, conforme prevê o Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

3.5. Fato Gerador e Exigibilidade do IVA

O fato gerador vem, exatamente, determinar a incidência, o momento correto para a realização da hipótese de aplicação do imposto. O art. 7º, § 1º, do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado, prevê como regra a exigibilidade do IVA, nas seguintes hipóteses:

²⁶*Ibidem*, p.53.

²⁷MACHADO, Jónatas e COSTA, Paulo Nogueira, **Curso de direito tributário**. 2º ed. Coimbra editora, 2012, p.184.

- a) Nas transmissões de bens, o IVA é devido e exigível no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.
- b) Nas prestações de serviços, o IVA é devido e exigível no momento da sua realização.
- c) Nas importações, o IVA é devido e exigível no momento determinado pelas disposições aduaneiras.

Ademais, nos parágrafos seguintes do mesmo artigo estabelece diversas outras hipóteses de incidência do Imposto sobre o Valor Acrescentado, à guisa de exemplo podemos citar:

- Fornecimento de bens, seguido de instalação ou montagem – no momento em que a instalação ou montagem estiver concluída.
- Transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado:
- No termo do período a que se refere cada pagamento.
- Nos casos em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o IVA é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente.
- Situações de autoconsumo (interno ou externo) – no momento em que a afetação dos bens ou serviços tiver lugar.
- Transmissões de bens entre comitente e comissário – no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente.

Bens postos à disposição de um contratante antes de se terem produzido os efeitos translativos do contrato – no momento em que esses efeitos translativos se produzirem (exceto contrato de locação de venda e vendas com reserva de propriedade).

3.6. Base de Cálculo do IVA

De acordo com Clotilde Celorico Palma²⁸, o Imposto sobre o Valor Acrescentado terá como base de cálculo: (i) o preço total da prestação dos serviços e (ii) o valor das operações nas entregas de mercadorias, compreende-se aqui por entrega de mercadorias a troca de titularidade com a finalidade de obter lucro, ou seja, circulação de mercadorias.

²⁸PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 51.

Afirma, ainda, a autora que a base de cálculo nas prestações de serviços será constituída pelo preço efetivo da transação, recebida ou a receber pelo prestador de serviço, pela totalidade de contraprestação entregue ou a entregar pelo comprador ou terceiro. Quanto à circulação de mercadoria, a base de cálculo será determinada pelo preço da compra do bem, na sua falta, pelo preço do custo no momento em que foi realizada a operação.

3.6.1. Conceito de Transmissão de Bens (Artigo nº 3)

Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. Para esse efeito, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares, são considerados bens corpóreos. Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do nº1 deste artigo: a) a entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes de transferência de propriedades. b) a entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço; c) as transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação.

Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente; d) a não devolução no prazo de um ano, a contar da data de entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação; e) a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou; f) ressalvado o disposto no artigo 26º, a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios a mesma, bem como a sua transmissão gratuita, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto; g) a afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade isento e, bem assim, a afetação ao uso da empresa de bens referidos no nº 1 do artigo 21º, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Não são também consideradas transmissões, as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de construir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o

adquirente seja, ou venha ser, pelo fato da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea “a” do nº 1º do artigo 2º.

Para efeitos do número anterior, a administração fiscal adota as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito a dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas. Não são também consideradas transmissões, as devidamente documentadas, feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Excluem-se do regime estabelecido na alínea f) do nº3, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas características, ou pelo tamanho ou formatos diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a 4 mil *kwanzas* e cujo o valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

No caso de início de atividade, a percentagem referida no número anterior, aplica-se aos valores esperados, sem prejuízo de retificação a efetuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início de atividade, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.

3.6.2. Conceito de Prestação de Serviços (Artigo nº4)

São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens. Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: a) ressalvado o disposto no nº1 do artigo 26, a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios a mesma e ainda em setores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto; b) as prestações de serviços a título gratuito, efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios a mesma; c) a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da

obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

São equiparadas a prestações de serviços a seção temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com consentimento do desportista durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indenizações de promoção e valorizado, previstas no nº2 do artigo 18 do regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, aprovado pela lei nº 28/98 de 26 de junho, devidas após a cessação do contrato.

Quando a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço. O disposto nos nº 4 e 5 do artigo 3º é aplicável, em idênticas condições às prestações de serviços.

No que se refere ao disposto na alínea c) do nº2, a Direção-Geral dos impostos pode excluir do conceito de prestação de serviços as operações em que o fornecimento de materiais pelo dono da obra seja considerado insignificante.

3.6.3. Conceito de Importação de Bens (Artigo nº 5)

Considera-se importação a entrada em território nacional de: a) bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Todavia, sempre que os bens sejam colocados desde a sua entrada em território nacional, sob um dos regimes previstos nos nº i) a iv) da alínea b) do nº1 do artigo 15, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo.

3.6.4. Localização das Operações (Artigo nº 6)

São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente. Não obstante o disposto no número anterior, são também tributáveis a transmissão feita pelo

importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação.

As transmissões de bens efetuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, só são tributáveis se o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado membro, tendo em conta as definições constantes do n.º3 do artigo 1.º.

3.6.5. Exigibilidade do Imposto em Caso de Obrigação de Emitir Fatura (Artigo n.º 8)

Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura²⁹ nos termos do artigo 29, o imposto torna-se exigível:

- a) se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
- b) se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
- c) se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente a emissão de fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de fatura ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.

3.7. Alíquota do IVA

Nessa vereda, vale dizer que a alíquota é definida em percentagens. O Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado, no seu artigo 19³⁰, preconiza que alíquota do IVA será de 14% (catorze por cento). Além disso, o disposto acima mencionado também prevê uma alíquota de 2% (dois por cento) nas importações de operações internas e de 5% (cinco por cento) para alguns meios agrícolas na importação e operações internas.

²⁹ Denominado no Brasil como nota fiscal.

³⁰ A taxa do imposto de 14% (catorze por cento).

Clotilde Celorico Palma³¹ atesta que na República Democrática de Angola existe, em regra, apenas uma alíquota, denominada de “alíquota normal” aplicada em todo território nacional, de forma igualitária, quer nas entregas de bens quer nas prestações de serviços.

3.8. Sujeitos Passivos do IVA

O artigo 2º do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado assevera que são sujeitos passivos as pessoas singulares e coletivas que exercem com ou sem fim lucrativo atividades de produção, comércio ou prestação de serviço, senão, vejamos o que preconiza o dispositivo, *in verbis*:

Artigo 2.º São sujeitos passivos do imposto: a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam com ou sem fim lucrativo, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades exploração agrícola, aquícola, apícola, avícola, pecuária, piscatória, silvícola; b) As pessoas singulares ou coletivas que de modo independente e com carácter isolado pratiquem qualquer operação tributável, desde que essa operação preencha os pressupostos de incidência objetiva dos impostos sobre os rendimentos; c) As pessoas singulares ou coletivas que realizem importações de bens segundo a legislação aduaneira; d) As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente Imposto Sobre o Valor Acrescentado em fatura ou documento equivalente; e) As pessoas singulares ou coletivas que disponham de domicílio, sede ou estabelecimento estável no território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis; 2. As pessoas singulares ou coletivas são também sujeitos passivos pela aquisição de serviços constantes no número 7 do artigo 6.º do presente Código, nas condições nele referidas. 3. São ainda sujeitos passivos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, quando exerçam as atividades económicas abrangidas pelo número 1 do artigo 1.º do presente Código: a) O Estado, os Institutos Públicos e as Autarquias; b) as instituições públicas de previdência e segurança social; c) os partidos políticos, sindicatos, associações públicas e instituições religiosas legalmente constituídas.

Destaca-se no dispositivo acima mencionado que o tipo de sujeito passivo, aquele que tem relação pessoal direta com o fato gerador, ou seja, o contribuinte da relação jurídica tributária.

Destarte, tenha-se presente que a responsabilidade de pagar o imposto sobre o valor acrescentado recai, em regra, ao fornecedor de bens ou ao prestado de serviço. Segundo Clotilde Celorico Palma³², por vezes a responsabilidade de pagar o tributo recai sobre os destinatários dos bens fornecidos ou dos serviços prestados.

³¹PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 53.

³²*Ibidem* p. 57.

3.9. Sujeito Ativo do IVA

A República de Angola possui o modelo de Estado Unitário, um poder central com entidades descentralizadas em âmbito local, conforme prevê o artigo 201 da CRA/10, vejamos:

Art. 201 - 1. A Administração local do Estado é exercida por órgãos desconcentrados da Administração central e visa assegurar, a nível local, a realização das atribuições e dos interesses específicos da administração do Estado na respectiva circunscrição administrativa, sem prejuízo da autonomia do poder local. 2. O Governador Provincial é o representante da administração central na respectiva Província, a quem incumbe, em geral, conduzir a governação da província e assegurar o normal funcionamento da Administração local do Estado. 3. O Governador Provincial é nomeado pelo Presidente da República, perante quem responde política e institucionalmente.

Assim, em 15 de dezembro de 2015, por meio do Decreto presidencial nº 235/14, foi criada a Administração Geral Tributário – AGT, pessoa coletiva de direito público, dotado de autonomia administrativa, patrimonial e financeira. Tendo como objetivo fundamental propor e executar a política tributária do Estado e assegurar o seu integral cumprimento, administrar os impostos e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como estudar, promover, coordenar, executar e avaliar os programas, medidas e ações de política tributárias relativas a organização, gestão e aperfeiçoamento do sistema tributário.

3.9.1. O Estado e Pessoas Coletivas de Direito Público

O estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam alíquotas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência. O estado e as demais pessoas coletivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique de forma não significativa³³:

- a) Telecomunicações;
- b) Distribuição de água, gás e eletricidade;
- c) Transporte de bens;
- d) Prestação de serviços portuários e aeroportuários;
- e) Transporte de pessoas;
- f) Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;
- g) Operações de organismos agrícolas;

³³SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.123.

- h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- i) Armazenagem;
- j) Cantinas;
- l) Radiodifusão e radiotelevisão.

Para efeitos dos nº 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define caso a caso as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa. Para efeitos das alíneas e) e g) do nº1, consideram-se sujeitos passivos do imposto relativamente a todos os serviços que lhe sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do nº1 bem como quaisquer outras pessoas coletivas que devem estar registadas para efeitos do artigo do Código de Imposto sobre Valor Acrescendo.

Conforme nos ensina Sanches Saldanha e João Taborda da Gama,³⁴ a existência de pessoas coletivas de direito público é necessária tendo em conta os propósitos económicos e sociais que, em virtude do seu significado, grandeza ou duração, não podem ser assumidos por uma pessoa singular ou meras sociedades civis, associações sem personalidade jurídica ou comissões especiais. Pertinente essa colocação, pois as pessoas coletivas desempenham um papel imprescindível no sistema jurídico atual.

3.10. Isenções do IVA

Entende-se por isenção qualquer situação, condição excepcional em que se afasta regras definidoras do tributo, ou melhor, exceção à hipótese legal de incidência tributária. As isenções do IVA têm uma lógica diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Enquanto nos impostos sobre o rendimento a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção consubstanciam-se na não liquidação e conseqüente não entrega de imposto, por parte dos sujeitos passivos, nas operações ativas que realizam (o beneficiário paga imposto nas operações passivas, mas não liquida nas operações ativas). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e serviços) os sujeitos passivos de IVA não se beneficiam de isenção³⁵.

Regra geral, as isenções acolhidas no Código de Imposto sobre Valor Acrescentado funcionam de forma automática, isto é, não é necessário que o sujeito passivo solicite a

³⁴SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p.15.

³⁵*Ibidem*, p.39.

respectiva aplicação. Como qualquer benefício fiscal em sede deste imposto, as isenções consubstanciam situações excepcionais, devendo ser objeto de interpretação restritiva. No âmbito do IVA existem dois grandes tipos de isenções, com características e efeitos substancialmente diferentes: isenções simples ou incompletas e isenções completas³⁶. É ao nível das operações realizadas a montante, mais concretamente ao nível da dedutibilidade do IVA suportado, que estes dois tipos de isenções se revelam substancialmente distintos.

As isenções simples ou incompletas traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações ativas ou realizadas, não havendo em contrapartida, possibilidade de dedução do imposto suportado a montante. São deste tipo, as isenções nas operações internas (artigo nº9) e as derivadas do regime especial de isenção a que se refere o artigo 53 e seguintes.

Já as isenções completas traduzem-se igualmente pela não liquidação do imposto nas transmissões de bens e nas prestações de serviços realizadas pelos sujeitos passivos, conferindo-lhes, no entanto, o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estágios anteriores seja totalmente anulada. Estas isenções aplicam-se as exportações e a determinadas operações assimiladas a exportações (artigo 14 do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado), a algumas operações ligadas a regimes aduaneiros suspensivos (artigo 15 do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado) e ainda as transmissões intracomunitárias de bens (artigo 14 do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado).

Há, ainda, as isenções nas operações internas trazidas pelo artigo 9º do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado, vejamos algumas isenções que o dispositivo acima prevê, a saber: (i) as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; (ii) as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares; (iii) as prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade por protésicos dentários; (iv) as transmissões de órgãos, sangue e leite humano; (v) o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículo apropriado efetuado por organismos devidamente autorizados; (vi) as transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas a segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social. Da mesma isenção beneficiam as pessoas físicas ou jurídicas que

³⁶SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p. 15-19.

efetuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respetivo sistema nacional, desde que não recebam em troca das mesmas, qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços;

Destarte, o artigo 12 do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado, preconiza o instituto da renúncia a isenção, vejamos algumas: podem renunciar a isenção, optando pela aplicação do imposto as suas operações: a) Os sujeitos passivos que efetuem as prestações de serviços referidas nos n.º 10) e 36) do artigo 9º; b) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas; c) Os sujeitos passivos que efetuem prestações de serviços referidas na alínea 34) do artigo 9º 2- O direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação. 3- Tendo exercido o direito de opção nos termos dos números anteriores, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção: (i) Apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32, a qual produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação; (ii) Sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder, nos termos do nº5 do artigo 24º, à regularização da dedução quanto a bens do ativo imobilizado.

3.10.1. Isenções nas Importações (Artigo nº13)

No artigo supracitado estão as isenções do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas importações, a título de exemplo vejamos algumas hipóteses: a) as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta do imposto; b) as importações das embarcações referidas na alínea f) do nº1 do artigo 14 e dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, nelas utilizadas para a sua exploração; c) as importações definitivas das aeronaves referidas na alínea g) do nº1 do artigo 14 e dos objetos nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração; d) As importações de bens de abastecimento que, desde a entrada em território nacional até à chegada ao porto ou aeroporto nacionais de destino e durante a permanência nos mesmos pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efetuem navegação marítima internacional ou de aviões que efetuem navegação aérea internacional; e) As importações,

efetuadas por armadores de navios, do produto da pesca resultante das capturas por eles efetuadas que não tenha sido objeto de operações de transformação, não sendo consideradas como tais as destinadas a conservar os produtos para comercialização, se efetuadas antes da primeira transmissão dos mesmos; f) As prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram conformem o estabelecido na alínea b) do nº2 do artigo 17.

4. O IVA COMO SOLUÇÃO DO SISTEMA FISCAL ANGOLANO

Como vimos ao nos parágrafos acima, o IVA é um imposto de obrigação única, não periódico, sobre fatos tributários de caráter instantâneo, reportando-se a cada um dos atos praticados, não relevando o fato de o sujeito passivo exercer com habitualidade ou ocasionalmente determinada atividade, resistente ao teste da neutralidade, bem mais rentável em relação aos demais impostos, pois incide sobre todas as fases do processo produtivo, por meio de técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito econômico.

O Imposto sobre Valor Acrescentado é identificado como um imposto indireto plurifásico de matriz comunitária que atinge todos os atos de consumo e serviço através do método subtrativo indireto. O imposto é exigível, em cada transação, o montante sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos elementos constitutivos do preço, sendo este sistema aplicado até ao estágio do comércio³⁷.

Vimos, ainda, que a maioria dos países hoje predomina o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Para Richard Krever,³⁸ o mundo tem adotado o IVA moderno, diferente do IVA tradicional europeu. Já que o IVA tradicional europeu tem várias alíquotas, diversas isenções, ao passo que o IVA moderno possui alíquota única e menos isenções. Diferenças cruciais, segundo o professor, para distinguir o Imposto sobre Valor acrescentado introduzido na Europa e no resto do mundo.

A República Democrática Angola, passou a aplicar efetivamente o IVA em outubro de 2019. Sendo inicialmente obrigatório para: (i) sujeitos passivos cadastrados na repartição dos

³⁷SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da. **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010, p. 16.

³⁸RICHARD, Krever. *Designing and Drafting Vat Laws for Africa*. Disponível em: <http://papers.ssm.com/so13/papers.cfm?abstract_id=1666190>

grandes contribuintes; (ii) as importações de bens. O artigo 62, do Código de Imposto sobre Valor Acrescentado, prevê que os sujeitos passivos que não estejam regularmente cadastrado em outras repartições fiscais poderão aderir o regime geral, se preenchidos todos os requisitos, quais sejam: (i) possuir contabilidade organizada e cadastro no regime geral do contribuinte; (ii) não possuir dívida fiscal aduaneira; (iii) possuir meios necessários para a emissão de faturas através de sistemas de processamento de dados; e (iv) possuir meios adequados para a submissão, por transmissão eletrônica de dados, das declarações a que está sujeito, assim como os elementos da sua faturação e contabilidade. Os grandes e pequenos contribuintes integram de forma obrigatória ao regime geral no princípio de 2021.

Em seu regime geral o IVA detém as seguintes características: plurifásico – os pagamentos ao estado em todas as fases do circuito econômico, proporcional ao preço da venda a retalho, com uma alíquota de 14%; não cumulativo – permite a dedução total do imposto suportado; exigível no momento da fatura, reembolsável e; obriga submissão da declaração periódica. O IVA é um valor adicional em cada etapa do processo de venda, que segundo o artigo 2º, do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado, incide sobre as mercadorias, serviços e importações.

Conforme os ensinamentos de professor Pedro Montez³⁹, o IVA visa combater a evasão fiscal, impede a dupla tributação, traz mais transparência e neutralidade e maior receita.

Um dos objetivos da implementação do IVA em Angola é o combate à evasão e fraude fiscal. Com base nisto, o contributo do IVA para este objetivo virá da emissão de documentos por parte dos operadores económicos.

Partindo do princípio que as vendas de alguns serão as compras de outros, a AGT terá ferramentas para aferir das entidades que estão a exercer uma qualquer atividade comercial, industrial ou até de prestação de serviços e não está a cumprir com as suas obrigações fiscais, nomeadamente, em sede de IVA.

Outro patamar que ajudará no combate à evasão fiscal será a necessidade que as entidades cumpridoras terão de suportar as suas compras em documentos de compra emitidos de acordo com o regime das faturas e documentos equivalentes por parte dos seus fornecedores. O que vai obrigar, com certeza, ao cumprimento das regras fiscais no processo de faturação para os fornecedores. Ou seja, um contribuinte irá controlar o outro contribuinte.

O IVA é um imposto formal baseado na obrigação que o vendedor ou prestador de serviços tem de colocar o valor do IVA no documento de venda ou no recibo e isso aumenta a transparência. Em Angola também será obrigatória a comunicação de documentos de venda à Administração Geral Tributária (AGT).

Estas obrigações formais ajudam a AGT a rastrear quanto IVA foi pago e se alguma empresa está a evitar o imposto.

Ao mesmo tempo, o IVA obriga ao registo contabilístico que permita o claro e inequívoco apuramento do imposto. São esperadas alterações ao Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) de forma a suportar esta nova realidade.

³⁹ MONTEZ, Pedro. **As vantagens do IVA em angola**. Disponível em: <[As vantagens do IVA em Angola \(linkedin.com\)](#)>. Acesso em: 21 de mar. 2021.

Com estas alterações, o IVA contribui para a muito melhor prevenção do uso de práticas contabilísticas complexas utilizadas para evitar o pagamento de impostos.

O IVA é incompatível com a dupla tributação, sua alíquota é aplicada ao valor acrescentado em cada fase do processo. Vejamos o seguinte exemplo, João dono do restaurante Y vai ao supermercado X e comprou 1.000Kz (mil *kwanzas*) em mercadorias para o restaurante. O supermercado pagará de imposto 140kz (cento e quarenta *kwanzas*) ao Estado angolano, pois alíquota do IVA é de 14%. O restaurante de João que vende as refeições no valor de 5.000kz (cinco mil *kwanzas*) irá pagar ao Estado 560kz (quinhentos e sessenta *kwanzas*), uma vez que o supermercado já pagou 140kz (cento e quarenta *kwanzas*).

Por meio de normas gerais são devidamente uniformizadas a base de cálculo e elementos fundamentais do IVA, assim há incidência do Imposto sobre Valor Acrescentado sempre que houver fornecimento de bens ou de serviços.

Assim, após analisarmos o Imposto sobre o Valor Acrescentado no contexto angolano, se faz necessário, a partir de agora, examinarmos alguns impostos de consumo e serviços, especificamente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - (ICMS) e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – (ISS), no sistema tributário brasileiro.

5. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – (ISS) E O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – (ICMS): CONCEITO E SUAS INTERFACES

5.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – (ISS)

A Constituição Federal de 1988, no seu 156, inciso II, confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar. Inclusive o Distrito Federal também é competente para instituir o ISS, como prevê o artigo 147⁴⁰ da CRFB/88.

De acordo com os artigos 593 e seguintes do Código Civil Brasileiro/02, prestação de serviços consiste em toda espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, prestada a terceiro mediante remuneração.

⁴⁰Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Ademais, cumpre examinarmos, nesse passo o conceito que Leandro Paulsen⁴¹ nos traz, vejamos:

O conceito de serviços de qualquer natureza é fundamental para definirmos o que pode ser tributado a título de ISS. No RE 651.703, o STF decidiu que extrapola o conceito civilista de prestação de serviços, atrelado às obrigações de fazer. É mais amplo, alcançando o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. Assim, o legislador complementar pode submeter ao ISS diversas atividades econômicas que, de outro modo, ficariam sem tributação, incluindo-as na lista dos serviços tributáveis anexa à LC 116/03.

Indica ser o ISS um "imposto" (espécie tributária) que recai “sobre serviços”. O objeto sujeito à tributação é o serviço, a prestação de serviços. Conforme vemos, o conceito nominal do tributo (imposto que tem por objeto os "serviços de qualquer natureza") apresenta-se lacunoso. “A denominação do tributo não permite configurá-lo juridicamente, em toda sua essência, com todos os seus elementos, que permitam distinguir o ISS dos demais tributos do sistema tributário nacional”⁴². Em suma, a denominação do imposto examinado concorre modestamente para o seu conceito, trazendo apenas o objeto da tributação (serviços de qualquer natureza), não chegando a dar uma ideia exata da estrutura do imposto.

Não se pode olvidar que o diploma constitucional exclui da incidência do ISS os serviços de transporte interestaduais, intermunicipais e de comunicação (pois incide o ICMS, nos termos do art. 155 da CRFB/88). Além disso, o art. 150, inciso VI, a, e §§2º e 3º, da CRFB/88, concede imunidade aos serviços públicos, aqueles prestados pelos entes públicos, quais sejam: autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista, fundações públicas e suas filiares. Não incide, também, ISS nas prestações de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, diretores e membros consultivos de conselho fiscal, sobre valor intermediado no mercado de títulos mobiliário, sobre valor dos depósitos bancários e sobre o principal, conforme prevê a Lei Complementar nº 116/03, art. 2º, inciso I.

O artigo 156, inciso III, da CRFB/88, prediz que cabe a Lei Complementar estabelecer os serviços de qualquer natureza que poderão ensejar a instituição do imposto por parte do ente municipal. Assim, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, trouxe em seus anexos o arrolamento de vários serviços em que deve incidir o ISS.

A doutrina dominante e a jurisprudência consideram a lista anexada a Lei Complementar nº 116/03 como taxativa ou exaustiva, sendo competência dos municípios e do

⁴¹PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 487.

⁴²NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 62.

distrito federal apenas tributar os serviços constantes da lista, vejamos o que o Leandro Paulsen⁴³ dispõe, *in verbis*:

A lista de serviços da Lei Complementar n. 116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados. Admite-se, todavia, uma “leitura extensiva de cada item, a fim de “enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente”. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adverte que os Municípios, muitas vezes, “fazem tábula rasa da jurisprudência” quanto à taxatividade, “inserindo um item adicional, intitulado ‘fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores’”, o que não encontra suporte constitucional. Os serviços arrolados na lista da Lei Complementar n. 116/03 e que constem também da lei municipal instituidora do serviço dão ensejo à cobrança do ISS, ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador

Nesse sentido, assinale-se ainda a opinião unívoca do Supremo Tribunal Federal, vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS CONGÊNERES. OCORRÊNCIA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II - **Esta Corte firmou posicionamento segundo o qual a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISSQN, é taxativa, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.** III - Rever o entendimento do tribunal de origem de que as atividades exercidas pela Recorrida não se encontram sujeitas ao pagamento de ISSQN na forma prevista na lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7 desta Corte. IV - Não apresentação de argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. V - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. VI - Agravo Interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp: 1673543 SP 2017/0052188-7, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 24/10/2017, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/11/2017) - (grifo nosso).

Por outro lado, Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁴⁴ entende ser equivocado o pensamento dominante, senão vejamos:

... no pensar do autor desta obra, o referido posicionamento abraçado pela escola tradicional comete o equívoco de condicionar o exercício da competência tributária ao alvedrio do legislador complementar. É dizer, se admitida essa concepção, ter-se-ia que reconhecer que o Congresso Nacional, editor da lei complementar, poderia até reduzir a zero o campo de tributação municipal na seara do ISS, comprometendo,

⁴³PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 489.

⁴⁴JARDIM, Eduardo Macial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 360.

assim, a autonomia municipal e, por que não dizer, a organização do Estado brasileiro. Ora, se nem mesmo o poder reformador é dotado de prerrogativas para modificar ou remodelar o pacto federativo, com muito mais razão nada restaria ao legislador complementar nesse campo.

Apesar dessa objeção, é válido reconhecer que sem a lista de serviços anexada a Lei Complementar nº 116/03 teríamos muitos conflitos de competência entre os entes federativos. Por isso, doutrinadores de tomo e os tribunais excelsos salvaguardam a taxatividade da lista.

5.1.1. Estrutura do ISS

Para se conhecer bem o ISS será melhor fazer uma análise deste tributo dentro de sua estrutura jurídica, a fim de verificarmos o seu campo próprio de incidência e os elementos que lhes são peculiares ou essenciais. De acordo com o Código Tributário Nacional, nos seus artigos 3º e 4º enfatiza que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação".

Em verdade, todo tributo pertence a um mesmo gênero, e, como tal, possui certas características comuns, tais quais a contribuição pecuniária, compulsória, instituída em lei, que não constitua sanção de ato ilícito, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A distinção entre as espécies tributárias, evidentemente, não pode ser encontrada nesses elementos comuns que decorrem da natureza jurídica do gênero tributo, a que todas pertencem. A diferença essencial entre elas está na concepção jurídico-formal de cada espécie tributária, concretizada na natureza do fato gerador da respectiva obrigação tributária⁴⁵.

Registre-se que há na doutrina ambiguidade dos conceitos de objeto e de fato gerador do imposto. Parte da doutrina não procura, no estudo de qualquer tributo, diferenciar seu objeto (elemento extrajurídico) de seu fato gerador (elemento jurídico), elementos essenciais para se ter uma noção exata da figura examinada. O ISS trata-se de um elemento jurídico que mostra os fatos submetidos ao imposto em sua significação ordinária, sem o envolvimento da norma jurídica. Antes do legislador estabelecer uma classificação jurídica dos "fatos geradores" relacionados com os diversos impostos, realiza ele uma classificação (em geral econômica) dos tributos em função de seu "objeto", isto é, de uma riqueza a ser onerada⁴⁶. Sabe-se que, do ponto-de-vista da microeconomia, pode-se dividir os impostos em diversos tipos: sobre a renda, o patrimônio, a produção, a circulação, o consumo, o capital, etc.

⁴⁵AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 81-83.

⁴⁶BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da obrigação tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.69.

Cumpramos, neste passo que a Emenda Constitucional n° 1, de 1969, ao fazer a discriminação de rendas tributárias, adotou a classificação microeconômica dos impostos contida na Emenda Constitucional n° 18, de 1965. As denominações ou especificações dos impostos, mantidas no atual Estatuto Supremo, comprovam o fato⁴⁷.

Portanto, deve-se ver como a aludida Emenda classificou os impostos do sistema tributário nacional, para procurarmos enquadrar o ISS dentro desta classificação. Desejando alterar o sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal de 1946, a Emenda Constitucional n° 18, abandonou o princípio jurídico estabelecido desde a Constituição de 1891, o qual mostrava uma partilha de impostos elaborada através de critérios nominalísticos, (apresentando o *nomem juris* ou a roupagem jurídica do imposto), sem atenção alguma ao conteúdo econômico⁴⁸.

De acordo com o professor Jose Souto Borges⁴⁹, o novo sistema deixou para um segundo plano o aspecto jurídico da discriminação, que era predominante, colocando em seu lugar o aspecto econômico do imposto, *in verbis*:

Reunindo impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas em referência às suas bases econômicas, aptas a servirem de base para a tributação, a Emenda Constitucional n°18 adotou uma classificação de impostos nitidamente econômica e, com essa base, estabeleceu nova discriminação constitucional de rendas.

Assim, examinando o objetivo do ISS, para um melhor conhecimento do substrato econômico-financeiro de cada pessoa, pode-se dizer ser o imposto que recai, sobre serviços de qualquer natureza. Esta é a perspectiva econômica do ISS, contemplando os fatos submetidos ao imposto em seu significado originário, antes da norma jurídica.

5.1.2. Competência e Sujeito Ativo do ISS

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 156, inciso III, e na Lei Complementar n° 116/03, alterada pela Lei Complementar n° 157/16, preconizam que é de competência dos Municípios e do Distrito Federal instituir a cobrança do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

⁴⁷ *Ibidem*, 73.

⁴⁸ *Ibidem*, 73.

⁴⁹ *Ibidem*, 79.

5.1.3. Sujeito Passivo do ISS

Em primeiro plano, o Código Tributário Nacional prevê, no seu artigo 121, que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. De acordo com Eduardo Sabbag, trata-se de matéria adstrita ao polo passivo da relação tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos⁵⁰.

Ademais, o artigo 5º, da Lei Complementar nº 116/03, prevê que o contribuinte é o prestador do serviço, ou seja, são prestadores de serviços as empresas e os profissionais autônomos com ou sem domicílio fixo. O artigo 2º, inciso II, do mesmo diploma legal ressalva que os servidores em relação de emprego, trabalhadores avulsos e os diretores e membros de conselhos consultivos e fiscal de sociedades, não serão considerados sujeitos passivos para fins de cobrança do ISS.

A responsabilidade de que trata este artigo será efetivada mediante retenção na fonte e recolhimento do ISS devido, calculado sobre o preço do serviço, aplicada a alíquota correspondente. O valor do imposto retido na forma do § 1º deste artigo deverá ser recolhido no prazo máximo de cinco (5) dias úteis contados da data do pagamento do preço do serviço. O valor do imposto não recolhido no prazo referido no parágrafo anterior será acrescido de juros, multa e atualização monetária nos termos da Lei⁵¹.

Os responsáveis a que se refere este artigo são obrigados ao recolhimento integral do ISS devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. Os contribuintes alcançados pela retenção do ISS, assim como os responsáveis que a efetuarem manterão controle próprio das operações e respectivos valores sujeitos a esse regime.

5.1.4. Fato Gerador do ISS

O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza é a efetiva prestação remunerada dos serviços discriminados na lista em anexo à Lei Complementar nº116/03. A lei apresenta uma lista taxativa de serviços. Esse é o entendimento do STF, que também autoriza

⁵⁰SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018, p.384.

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 282.

uma interpretação analógica para os itens que contêm a expressão “congêneres”, sem que se faça o extrapolação da acepção do termo, evitando-se a criação de serviços⁵².

Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁵³ escreve que:

Preambularmente, força é esclarecer que o imposto sob exame incide tão somente sobre determinadas obrigações de fazer, qualificadas como serviços, donde merecem ser excluídas de seu universo as condutas caracterizadas como obrigações de dar. Esse, aliás, exprime um marco divisório entre os fatos jurídicos sujeitos ao imposto sobre serviços em contraste com os fatos passíveis de incidência pelo IPI ou pelo ICMS ou por nenhum desses gravames. Não obstante, por vezes o legislador estabelece a incidência do ISS em relação à cessão de direitos, o que, por não configurar serviço, afigura-se decididamente inconcebível e inconstitucional, a exemplo de locação de veículos e arredamento mercantil, dentre outras hipóteses estabelecidas em legislação complementar. Por outro giro, o legislador comete o mesmo erro no sentido inverso, ou seja, qualifica como mercadoria aquilo que é serviço, caso, aliás, do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares, o que, por absurdo, é tributado pelo ICMS, como se fosse uma operação de venda e compra de mercadorias.

Nesse sentido, o fato gerador da obrigação principal (pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária) é definido como a situação estabelecida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Há também a obrigação acessória (fazer ou deixar de fazer determinada coisa) é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵⁴, Fato gerador da obrigação tributária é o elemento material da obrigação, no caso do ISSQN, considera-se fato gerador as prestações de serviços que constam em anexo a Lei nº116/03, mesmo que não se constituam como serviços predominante do prestador.

O imposto recai também sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país. Incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. Segundo Geraldo Ataliba⁵⁵, o momento da ocorrência do fator gerador: ocorre no momento da prestação do serviço, sendo pontos irrelevantes para sua caracterização: (i) a denominação dada ao serviço prestado; (ii) a natureza jurídica da operação de prestação do serviço; (iii) a validade jurídica do ato praticado; (iv) os efeitos dos atos efetivamente praticados.

⁵²SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018, p.121.

⁵³JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 359.

⁵⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.282.

⁵⁵ATALIBA, Geraldo. **Hipótese da incidência tributária**. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.54.

Ainda que o fator gerador não tenha ocorrido, poderá ser considerado presumido. No caso de serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país, considera-se ocorrido o fator gerador no momento em que o serviço é tomado ou intermediado no município. De acordo com Sacha Coêlho⁵⁶, o imposto não incide sobre:

- I - as exportações de serviços para o exterior do país, exceto aqueles desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior;
- II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes delegados;
- III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

A Constituição Federal, em seu artigo 146, atribui competência à lei complementar para a fixação de norma geral quanto à definição de fatos geradores do ISS. Entende-se, portanto que o texto constitucional não cria tributos, apenas confere a competência para que os entes federais os criem. Contudo, a Constituição Federal fixa a regra matriz da incidência tributária, de forma que qualquer lei que venha de alguma forma complementar o texto constitucional deve respeitá-la. Coêlho⁵⁷ enfoca que “essa disposição vale também para o ISS, cuja regra básica de incidência indica o limite territorial para o exercício da competência tributária, que é o território do município onde ocorreu o fato que origina à sua incidência”.

Em razão da análise pormenorizada da questão, especialistas tributários afirmam que a Lei Complementar nº 116/03 não poderia instituir fato gerador do ISS na importação de serviços.

Destaque-se a lição de Alexandre Moraes⁵⁸, vejamos:

Além da discussão quanto à inconstitucionalidade do novo fato gerador, ressalta-se ainda, a análise da norma criada, quanto ao termo proveniente do exterior do país ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior. Na prática, é possível imaginar que serão considerados provenientes do exterior todo o serviço prestado por empresas localizadas fora do país, cabendo, neste caso, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao respectivo tomador ou intermediário.

Seguindo a regra de limitação territorial, para que os Municípios tenham competência de exigência do imposto e criação do dever para o tomador do serviço (substituto tributário), o estabelecimento prestador do serviço e o tomador ou contratante dos serviços deveriam estar situados em um mesmo território. “Entretanto, temos conhecimento que este fato não ocorre na

⁵⁶COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.285.

⁵⁷ *Ibidem*, p.285

⁵⁸MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 36 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p.72.

aplicação prática de cobrança pelos entes Municipais, agravada pelas determinações da nova legislação”.⁵⁹

Esta regra de responsabilidade tributária demonstra o quanto é descabida a pretensão dos municípios em tributar a importação de serviços. Ao determinar que o tomador ou intermediário é o responsável pelo recolhimento do imposto, a LC nº 116/03 está reconhecendo que os serviços prestados fora do âmbito de jurisdição do Brasil, também estão sujeitos ao ISS no país. A questão torna-se mais polêmica se for feita uma análise a base de cálculo do tributo, definida pela legislação como o preço do serviço. Sabendo ainda que a importação de serviços, regra geral, está sujeita à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) e, em alguns casos, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).⁶⁰

Ruy Barbosa Nogueira⁶¹ compreende que:

Quando o ônus tributário é suportado pelo contratante dos serviços, temos um custo contábil superior ao valor da fatura para pagamento dos serviços, o que leva a alguns especialistas a entenderem que os valores destes tributos integram a base de cálculo do ISS.

Por falta de uma determinação específica na legislação que rege a matéria, os contribuintes ficam sempre a disposição de entendimentos realizados pela fiscalização.

5.1.5. Base de Cálculo do ISS

No que concerne à base de cálculo do ISSQN, primeiro foi definida de uma forma (DL nº 406/68) e depois modificada (DL nº 834/68). No DL nº 406/68 a base de cálculo do imposto era o "preço do serviço", composto por todos os valores englobados no serviço, incluindo materiais e o valor das subempreitadas. Com o advento do DL nº 834, para as atividades de 32, 33 e 34, da lista expedida pela Lei Complementar nº 56/87, foram excluídos da incidência os materiais e subempreitada. Nos casos de serviços prestados por profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais, a base de cálculo não é o preço do serviço, mas sim um valor fixo anual. No que diz respeito às empresas prestadoras de serviços, com preponderância de mão-de-obra ainda há uma grande indagação.

O artigo 7º, caput, da Lei Complementar nº 116/003, preconiza que é o preço do serviço, ou seja, valor bruto do preço do serviço. Ademais, há situações em que se aplica o ISS

⁵⁹*Ibidem*, p.72.

⁶⁰NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.72

⁶¹*Ibidem*, p. 72.

fixo, quando não se conseguiu aferir o real valor do serviço prestado, em circunstâncias como essa o imposto sobre serviços de qualquer natureza é calculado com base em valor único.

Na doutrina, sobreleva a lição de Eduardo Sabbag⁶², que escreve:

É o preço do serviço (valor bruto), consoante o art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003. Assim, os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo. Se não se puder aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um “ISS FIXO”, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo.

A Súmula nº 524, do Superior Tribunal de Justiça prescreve que à base de cálculo, do ISS incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.

5.1.6. Alíquota do ISS

Segundo Eduardo Sabbag⁶³, o ISS tem tributação fixa ou proporcional. A primeira se refere a um único valor pago pelos profissionais que executam serviços pessoais, profissionais liberais. A segunda se refere ao movimento econômico das empresas prestadoras de serviços, neles se uma alíquota sobre a movimentação econômica.

O artigo 156, §3º, inciso I, da CRFB/88 determina que cabe a Lei Complementar a fixação das alíquotas mínimas e máximas. Os entes municipais podem por meio de Lei ordinária municipal fixar suas alíquotas, desde que respeitado os limites mínimos de 2% e máximos 5% estabelecidos no artigo 8º, da Lei Complementar nº 116/03.

Mister se faz ressaltar as duas formas possíveis da cobrança do ISS, quais sejam: (i) fixa: consiste no valor pago periodicamente pelos profissionais liberais; (ii) proporcional: que incide sobre o movimento econômico das empresas prestadoras de serviços.

Posto isto, apresentadas as noções gerais a respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, resta-nos, a partir de agora, tratar do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

⁶²SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018, p. 260.

⁶³SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018, p. 261.

5.2. Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços – (ICMS)

5.2.1. Competência e Sujeito Ativo

O ICMS antes conhecido como ICM surgiu no Brasil como a emenda constitucional nº 18, de 1º/12/1965 para substituir o imposto sobre venda e consignação IVC, de competência dos entes federados. O IVC foi substituído por diversas razões, a título de exemplos vamos enumerar duas, quais sejam: (i) a incidência do IVC era muito restrita, pois recai exclusivamente nas operações de consignações e vendas; (ii) excessivo crescimento de falta de organização das competências fiscais dos estados⁶⁴.

Assim, com o objetivo de igualdade de alíquotas para as mercadorias e um caráter não cumulativo sobre a circulação de mercadorias, criou-se o imposto sobre circulação de mercadorias ICM, sendo inicialmente competência dos estados e municípios instituir o tributo. Com a entrada em vigor do ato constitucional nº 31, a competência de cobrar o ICM passou a ser exclusivamente dos estados, tendo que repassar 20% da arrecadação dos produtos vendidos para os municípios⁶⁵.

A Constituição Federal recepcionou o ICM e acrescentou mais uma hipótese de incidência, o ICM com a CRFB/88 passou a ser ICMS, ou seja, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Foi com a Constituição Federal de 1988 que o ICMS passou a receber um tratamento mais detalhado. Senão vejamos o que prevê o artigo 155º, da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (CF.1988).

Inadequado seria esquecer também que a União detém competência para instituir o ICMS nos Territórios Federais (atualmente não existe Territórios Federais no Brasil, mas voltando a serem criados, cabe a União instituir o tributo), conforme assevera os artigos 147⁶⁶ e 154, inciso II⁶⁷, todos da Constituição Federal de 1988.

⁶⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 220-224.

⁶⁵VALENTIM, Juliana dos Santos. **Escrituração fiscal digital de ICMS: a evolução da fiscalização no combate a sonegação**. Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2014.

⁶⁶Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁶⁷ Art. 154, II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Ademais, o ICMS também se encontra regulado pela Lei Complementar nº 87/1996, que detalha as normas gerais, devendo os Estados e o Distrito Federal respeitar as normas do disposto legal mencionado, desde os seus preceitos não sejam contrários com a constituição federal.

Oportuno se torna dizer que a inclusão do "S" no antigo ICM (Imposto sobre circulação de mercadorias), tributo este responsável por mais da metade da arrecadação estadual, merece aprofundamento científico, tendo em vista as consequências, sobretudo econômicas, tanto para os entes públicos quanto para os contribuintes, na condição de sujeito passivo dessa exação tributária⁶⁸.

A importância do avanço tecnológico nesse campo apresenta reflexos diretamente na tributação dos serviços, tendo em vista o crescimento proporcional da arrecadação de tributos incidentes sobre tal atividade. Deve ser traçado um paralelo com outra hipótese de incidência do ICMS, as operações relativas à circulação de mercadorias, para as quais os doutrinadores buscam elucidar cada um de seus elementos de forma a bem delinear a hipótese de incidência tributária, devendo ser delineado o alcance das definições de "operação", de "circulação" e de "mercadoria", este último conceito oriundo do Direito Comercial⁶⁹.

O ICMS é um imposto plurifásico, que respeita o grande princípio constitucional da não cumulatividade, pois tem sua incidência sobre o valor agregado. Além disso, o ICMS tem na sua base de cálculo o bem, logo é um imposto real e proporcional, pois não comporta alíquotas progressivas e não releva as condições da pessoa. Para o doutrinador Eduardo Sabbag⁷⁰, o ICMS possui caráter eminentemente fiscal, embora sua faceta seletiva possa lhe revestir de certa dose de extrafiscalidade.

Indubitável é que o imposto sobre circulação de mercadorias é a principal fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal. Tanta é verdade que no ano de 2020, considerado como um período pandêmico, o estado de Alagoas conseguiu arrecadar R\$ 4,383 bilhões de receita vindas do ICMS, de acordo com a Secretária da Fazenda do Estado.⁷¹ É com estes recursos que o estado presta os serviços públicos como: educação, saúde e segurança pública.

⁶⁸COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 97.

⁶⁹COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 98.

⁷⁰SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018 p. 84.

⁷¹Jornal de Alagoas. Disponível em: <<https://www.jornaldealagoas.com.br/negocios/40534/2021/01/07/com-r-44-bi-al-fecha-2020-de-icms-recorde>>.

Segundo Roque Antonio Carrazza⁷², o ICMS é o tributo economicamente mais importante já que envolve grandes quantias de dinheiro, como se observa no exemplo acima. Nem mesmo a arrecadação feita por meio do imposto sobre a renda, imposto sobre produtos industrializado, contribuições sociais se compraram com as quantias tão vultosas que se arrecada com o ICMS. Tanto é verdade que a União almeja instituir tal imposto, senão vejamos:

Não é à toa que a União está empenhada em trazer para as suas hostes este ICMS. Deveras, na sempre ensaiada Reforma Constitucional Tributária, pretende ficar com partes mais substancial deste tributo. Noutros termos, quer receber, do constituinte derivado, a competência para instituir, cobrar e fiscalizar aquilo que já está sendo chamado de "ICMS" federal (que englobaria o ICMS-operações mercantis e o atual IPI). Isto fez com que Heron Arzua, com sua natural verve, ironizasse, em Mesa de Debates: A União quer ficar com o ICM, deixando para os Estados e para o Distrito Federal o "S".

Por tudo isso, fica claro a importância que o ICMS possui para receita estatal. É com tais recursos que o ente público consegue cumprir e desenvolver da melhor forma possível às políticas públicas em prol da população.

5.2.2. Sujeito Passivo do ICMS

De acordo com a Lei Complementar nº 87/96, artigo 4º, são sujeitos passivos do ICMS: (i) todas as pessoas que pratiquem operações relativas a circulação de mercadorias; (ii) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) os importadores de bens de qualquer natureza; (iv) os prestadores de serviços de comunicação.

Neste sentido, deve-se dizer que tão-somente o produtor, o industrial ou o comerciante podem realizar as operações mencionadas. O particular que vende um objeto seu não realiza operação de circulação de mercadoria; apenas vende um bem qualquer. O mesmo ocorre com os profissionais liberais (advogados, médicos e dentistas)⁷³.

Além disso, o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, prevê a possibilidade de o responsável tributário figurar como sujeito tributário, vejamos o que assevera o dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros editorial, 2012, p. 42.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros editorial, 2012, p. 44.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. – (grifo nosso).

Impõe-se dissecar, desde já, para melhor evidenciar que caso determinada pessoa for considerada devedora da obrigação principal mesmo não sendo definível como contribuinte, ele será responsável. Segundo Luciano Amaro⁷⁴, é o contribuinte que naturalmente contracenava com o fisco, se a norma legal não optasse em colocar outro figurante em seu lugar, desde o momento as ocorrências do fato ou em razão de certos eventos futuros. Frise-se mais, como remate, que identificado o contribuinte torna mais fácil a análise do responsável, visto que o dispositivo legal supracitado preconiza que o sujeito passivo se diz responsável quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de expressa previsão legal.

Cumpra observar, ainda, o que prevê a CRFB/88, no seu artigo 150, §7º, vejamos:

Art. 150 [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O dispositivo constitucional acima mencionado traz o fenômeno da substituição tributária progressiva, em que um terceiro é escolhido para recolher o tributo antes mesmo de ocorrer o fato gerador do tributo. Para demonstrar o fenômeno da substituição tributária, Eduardo Sabbag⁷⁵ traz o seguinte exemplo: veículo produzido na indústria automobilística, ao seguir em direção à concessionária, já está com o ICMS, relativamente à venda futura, devidamente recolhido. Nesse exemplo, verifica-se que o tributo já foi devidamente recolhido para os cofres públicos, mesmo não tendo ocorrido o fato gerador (venda).

Para o autor, Eduardo Sabbag⁷⁶, no âmbito do ICMS é comum ocorrer a substituição regressiva, aquela em que primeiro acontece o fato gerador para só depois vir a se dar o pagamento devido do tributo. Como fenômeno da substituição regressiva o recolhimento do tributo acontece em momento posterior do fato gerador, aqui o pagamento do tributo é feito pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito.

⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 303.

⁷⁵ SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, p. 85.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 85.

5.2.3. Fato Gerador do ICMS

O fato gerador do ICMS, de acordo com o artigo 155, inciso II, da CRFB/88 é a circulação de mercadorias; a prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação. Mas segundo a doutrina há na verdade quatro impostos definidos no dispositivo constitucional mencionado acima, a saber: (i) imposto sobre circulação de mercadorias; (ii) imposto sobre serviços de transportes intermunicipais, interestaduais e de comunicação; (iii) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustível líquidos ou gasosos e energia elétrica; imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

É sobretudo importante assinalar que qualquer que seja o ato ou negócio jurídico que implica a circulação de mercadoria desde a sua produção até o consumo, vai incidir a cobrança do ICMS, uma vez que conforme prevê a constituição federal o fato gerador é a circulação de mercadorias. Entende-se por circulação de mercadoria a mudança de titularidade jurídica de determinado bem, e não a simples movimentação física de um bem sem que haja alteração da titularidade.

Para que seja devido a cobrança do ICMS é necessário que haja circulação jurídica de mercadoria, ou seja, somente incide o ICMS quando a mercadoria passa a ter outro proprietário. Não sendo devida a cobrança do imposto no caso de ocorrer simplesmente o transporte da mercadoria, conforme entendimento do STF, *in verbis*:

ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DE VEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, v.g.), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço de intermediação contratado. 5. Recurso especial não provido”. REsp 1.321.681-DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26-2-2013, 1ª T.

Assim, não incide ICMS sobre as coisas corpóreas que configuram como mercadorias, bem como na alienação de bens do ativo fixo ou do imobilizado.

Outro fato gerador do ICMS consiste nos serviços de transporte intermunicipal (transportes que circulam em municípios do mesmo Estado) ou interestadual (transportes que circulam de um Estado para outro). Para a doutrina e a jurisprudência para que tais prestações de serviços gerem a incidência do ICMS é necessário o caráter oneroso, pois não há incidência do ICMS nas prestações de serviços gratuitos.

Há, ainda, os serviços de comunicações, mesmo que iniciadas no exterior, estão sujeitas a cobrança do ICMS. A Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 2º, inciso III, preconiza que prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Sendo assim, em todos nos serviços de comunicações deverão estar sujeitos a cobrança do ICMS.

5.2.4. Base de Cálculo do ICMS

De acordo com Eduardo Sabbag⁷⁷, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços terá como base de cálculo: 1) o valor da operação, no caso de operação de circulação de mercadorias. 2) o preço do serviço, no caso de serviços de transporte ou de comunicação e, 3) o valor das mercadorias ou bem importados, no caso de importação de bens.

5.2.5. Alíquotas do ICMS

De acordo com o artigo 155, §2º, incisos III, da CRFB/88, prevê que a alíquota do ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Segundo Antonio Eliezer Pinheiro⁷⁸, a Carta Magna conferiu a seletividade ao ICMS, na tentativa de tornar este tributo indireto menos regressivo, mas existem limitações concretas para ampliar demasiadamente o número de alíquotas.

O princípio da seletividade preceitua que o ICMS poderá graduar sua carga tributária na proporção inversa à essencialidade das mercadorias e serviços de transporte ou comunicação. É o que melhor explica, Ricardo Lobo Torres⁷⁹:

⁷⁷SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018, p.87.

⁷⁸ PINHEIRO, Antonio Eliezer. **Curso: ICMS e suas alíquotas – destaque para as últimas alterações instituídas pelo convênio ICMS 52/2017**. Fortaleza, 2017, p. 59.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 59.

Seletividade em função da essencialidade(...) significa que o tributo recai sobre os bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. (...). Se os produtos se tornarem menos essenciais ao consumo popular, poderá a lei graduar a incidência na razão inversa da sua utilidade.

Questão tormentosa na doutrina é saber se o ICMS atenta ou não contra o Princípio da Capacidade Contributiva, à medida em que onera indiretamente o consumo final, tratando igualmente pessoas economicamente desiguais. É o fenômeno denominado regressividade. Afora isso, o critério adotado pelo ente legiferante é o objetivo. Ou seja, a incidência do ICMS dá-se, não em razão do consumo subjetivo (pessoal-individual), mas sim em razão do consumo objetivo⁸⁰.

Além do mais, o inciso IV, §2º, do artigo 155, da CFRB/88, atribui ao Senado Federal a competência de por meio de Resoluções determinar as alíquotas do ICMS, vejamos o que preconiza o dispositivo: resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Como prescreve o dispositivo constitucional as aprovações das alíquotas deverão se dar em votação com quórum qualificado e, foi com a Resolução 22/89 que se definiu as alíquotas, vejamos: nas operações internas, aquelas fixadas livremente pelos Estados o valor fica entre 17% ou 18%. Já nas operações interestaduais as alíquotas são fixadas com base nos critérios mencionados a baixo, *in verbis*:

- a) operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%;
- b) operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%;
- c) operações de importação: 17% ou 18%.

Destarte, o artigo 1º, da Resolução nº 13/2012 estabelece que a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4%.

⁸⁰TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 59.

A Emenda Constitucional nº 87/15, trouxe significativas alterações na cobrança do ICMS nas operações realizadas entre estados. Convém observar o que assevera o artigo 155, §2º, inciso VII, da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 155, [...]

§2º, VII, as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

A Emenda Constitucional nº 87/2015 garantiu que o recolhimento do ICMS referente ao valor da diferença entre as alíquotas interna e interestadual para a unidade federativa de destino, vai ocorrer independente de ser tratar de um consumir final não contribuintes do imposto.

5.3. Conflito de Competência Entre Os Estados e Os Municípios

O artigo 146, inciso I da CRFB/88, prevê que cabe a Lei Complementar resolver os conflitos sobre de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Na Lei Complementar nº 116/03, foi devidamente anexada lista de serviços para que não incidisse a cobrança do ICMS nos serviços ali listados, a fim de atenuar os possíveis conflitos de competência tributária entre os entes públicos, especificamente entre os municípios e os Estados.

Não obstante a isso, os conflitos de competência entre o ICMS e o ISS ocorre nas operações mistas em que há circulação de mercadoria e prestação de serviços, ou seja, nos fornecimentos de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista da Lei Complementar nº 116/03, pois não incide ICMS nos serviços listados na Lei Complementar nº 116/03, ainda que envolva abastecimentos de mercadorias, conforme assevera o artigo 156, inciso III, da CRFB/88⁸¹ e o artigo 1º, §2, da LC nº 116/03. Além disso, a constituição federal no artigo 155, §2, inciso IX, b⁸², e a Lei Complementar nº 87/96, artigo 2º, inciso IV⁸³,

⁸¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

⁸²Sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

⁸³Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

asseveram que cabe a incidência de ICMS nas prestações de serviços que não estão compreendidas na área de competência municipal.

Vale lembrar que as súmulas nº 163 e 167 do Superior Tribunal de Justiça chegaram para pacificar o tema em algumas áreas, *in verbis*:

Súmula nº 163 - O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Súmula nº 167- O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Assim sendo, mesmo com um conjunto de legislações, Constituição, Leis Complementares, Resoluções, Convênios e entendimentos consolidados pelos tribunais, os conflitos de competência entre os Estados que devem instituir o ICMS e os Municípios que detém competência de instituir o ISS continua calorosa, principalmente agora com as inovações tecnológicas. A incidência do ICMS e do ISS continua gerando inúmeras dúvidas, tanto para o operador do direito e para os empresários.

5.4. Exemplos de Conflitos de Competência Entre ICMS e ISS

5.4.1. Serviços de Publicidade e Propaganda na Internet

O conflito de competência entre ICMS e ISS residia no campo onde se difundia propriamente o serviço de publicidade e propaganda na internet. A título de exemplo, o Fisco Estadual notificava empresas como a Google, Yahoo para o recolhimento do ICMS pelas divulgações em suas páginas eletrônicas. O tema passou a ser pacificado com a promulgação da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterando substancialmente a Lei Complementar nº 116/03. Em seu item 17.25, a LC nº 157/16, prevê inserção de textos, desenhos e outros matérias de propaganda e publicidade, resolvendo assim o conflito até então existente, senão vejamos:

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)

Mesmo se tratando de um serviço, os Estados se aproveitavam da omissão legislativa para arrecadar receitas, enquanto os municípios perdiam significativamente as receitas que lhes era devida. Somente com a alteração legislativa prevaleceu o entendimento de que é de competência municipal instituir ISS sobre os serviços de publicidade e propaganda na internet.

5.4.2. Serviços por Transmissão como Netflix e Spotfy

Trata-se de serviços de transmissão por acesso remoto, sendo necessário para o usuário obter o conteúdo pretendido a criação de uma senha e a realização de pagamentos mensais. Neste campo há também conflito de competência entre ICMS e ISS, pois o Conselho Nacional de Políticas Fazendária – (CONFAZ), criou o convênio ICMS nº 106/17, disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, senão vejamos:

Cláusula primeira – As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda – As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Com a publicação do Convênio, a máquina legislativa dos Estados começou a se movimentar criando normas de aplicabilidade em harmonia com o convênio. A exemplo disso, temos o Decreto nº 63.099/2017 do Estado de São Paulo. No âmbito municipal, também, houve alterações trazidas pela LC nº 157/2017, como o item 1.09 que preconiza a respeito de disponibilizações, sem cessão definitiva, conteúdo de áudio, imagem e texto por meio da internet.

Essa peleja acaba muitas vezes nos tribunais, que têm o poder de resolver os conflitos dizendo a quem assiste o direito. No caso em tela, ainda não há uma decisão definitiva do poder judiciário, aguardamos ansiosos para vermos o que vai prevalecer se é o ICMS ou o ISS.

Em última análise, após estudo detalhado do que vem a ser o Imposto sobre o Valor Acrescentado, especificamente em Angola, e dos impostos de consumo vigentes no sistema fiscal brasileiro, quais sejam, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, é plenamente possível realizar no capítulo a seguir um quadro comparativo entre os tributos, no que tange à sua aplicação, diferenças e semelhanças.

6. COMPARAÇÃO ENTRE O IVA, O ICMS E O ISS

Cumpra observar preliminarmente que o estudo comparado teve seu momento inicial no I Congresso Internacional de Direito Comparado em Paris, França, em 1900, com o objetivo de estabelecer as finalidades e funções do estudo comparado⁸⁴.

De acordo com Guttridge⁸⁵, o direito comparado pode ser tanto descritivo quanto aplicado. O primeiro ocorre quando se realiza análise de ordenamento jurídico distinto a fim de se buscar as semelhanças e as dessemelhanças. Já o segundo acontece quando se sintetiza os pontos divergentes e convergentes encontrados no estudo através dos métodos de comparação.

É bem verdade que vivemos em um período dominado pelo fenômeno da globalização, assim, o estudo do direito comparado se faz cada vez mais necessário para compreendermos os mais diversos mecanismos existentes no mundo. Nesse mesmo sentido, Ancel⁸⁶ nos traz em suas lições alguns benefícios do estudo do Direito Comparado, vejamos:

[...] permite ao jurista uma melhor compreensão do direito nacional, cujas características particulares se evidenciam, muito mais, mediante uma comparação com o direito estrangeiro; o método comparativo é indispensável ao estudo da História do Direito e da Filosofia do Direito; nenhuma legislação nacional pode dispensar o conhecimento das legislações estrangeiras.

Por derradeiro, neste capítulo observaremos através da microcomparação o paralelo existente entre o Imposto sobre o Valor Acrescentado, introduzido ao ordenamento jurídico angolano, bem como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, vigentes no sistema tributário brasileiro.

6.1. Paralelo Entre o IVA, o ISS e o ICMS

Em primeiro plano, destaca-se que no sistema fiscal angolano, o ICMS e o ISS se encontram inseridos no Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, tendo como hipóteses de incidência as atividades comerciais que implicam a produção, a distribuição de bens, e as prestações de serviços. No Brasil, o ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, é de âmbito regional, sendo os

⁸⁴ ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980. P. 17.

⁸⁵ GUTTRIDGE, H. C. *El Derecho Comparado – Introducción método comparativo en la investigación y en el estudio del derecho*. Barcelona: Artes Gráficas Rafael Salvá, 1954.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 140.

Estados e o Distrito Federal competentes para instituir o tributo; e o ISS ou ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza, de âmbito local, e de competência dos Municípios.

Nessa esteira se faz necessário não só tratamos das especificidades, mas, sobretudo das semelhanças existente entre o Imposto sobre Valor Acrescentado, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços. Em primeiro lugar, vejamos as diferenças entre os impostos supracitados, quanto a competência, incidência, fato gerador e a autoridade competente para o julgamento das causas judiciais.

Impende ressaltar, desde já, que o IVA é um imposto geral sobre consumo e serviços, tendo em vista que sua generalidade atinge todos os produtos e serviços e não apenas categorias específicas de bens e serviços, assim como acontece com o ICMS e o ISS no sistema tributário brasileiro.

Ademais, como vimos no primeiro capítulo deste trabalho a aplicação do IVA em Angola é de âmbito nacional, ou seja, a autoridade central tem competência de instituir o imposto em todo território nacional. Diferentemente do que ocorre com o ISS e o ICMS, que devido ao princípio da supremacia constitucional na qual não se permite nenhuma interpretação contrária à constituição. O ISS é de competência municipal, cabendo os municípios a cobrança do imposto quando configurado o fato gerador, qual seja, a prestação de serviço remunerada das atividades discriminadas na lista em anexo à Lei Complementar nº116/03. Já o ICMS é de competência estadual, incidindo sobre circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação, conforme prevê o artigo 155, inciso II, da CRFB/88.

É de opinião inequívoca que do ponto de vista da Constituição Federal de 1988, não existe nenhum conflito de competência entre os Estados e os Municípios, pois a CRFB/88, no Título VI, Seção II, tratou claramente das limitações do poder de tributar, inexistindo assim, em âmbito constitucional brasileiro conflitos de competência. Porém, como vimos no segundo capítulo deste trabalho, no mundo dos fatos ocorrem diversas situações que por se encontrarem no prelúdio entre as hipóteses de incidência do ICMS e o ISS, ocorre a bitributação, uma vez que tanto os Estados quanto os Municípios se acham competentes para cobrar os impostos. O que causa, evidentemente, uma grande insegurança jurídica ao sistema tributário brasileiro.

A introdução do IVA no sistema tributário brasileiro não só ajudaria a solucionar os conflitos de competência entre os entes federativos, mas também tornaria o sistema fiscal menos complexo, eliminando do mundo jurídico as 27 legislações estaduais que versam sobre o ICMS

e as leis municipais que tratam sobre ISS, uma vez que o IVA é de âmbito nacional. Destarte, vale ressaltar que o Brasil faz parte do Mercosul e como a implementação do IVA em seu sistema jurídico estaria contribuindo muito para unificação do sistema tributário dentro do bloco econômico, pois se faz necessário a aproximação e adequação das legislações de todos os países integrantes do Mercosul a fim de se obter uma real harmonização.

Outro ponto que merece destaque nesta análise comparativa entre os impostos é o fato gerador dos tributos aqui em análise. No Brasil, o ISS tem como fato gerador os serviços listados na Lei Complementar nº 116/03, ou seja, a efetiva prestação remunerada dos serviços descritos no diploma legal já mencionado. Ao passo que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias; a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação. Roque Carrazza⁸⁷ nos ensina que o ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.

Posto isso, vale destacar que na incidência do ISS e do ICMS, configurado o fato gerador, se tem grandes dificuldades para saber que tributo cobrar, há até mesmo discussões doutrinárias e jurisprudências para elucidar que tributo deve incidir no caso concreto, como ficou demonstrado no segundo capítulo do presente trabalho. Ficando, assim, comprovado um dos grandes problemas que os referidos impostos trazem ao sistema jurídico brasileiro.

De outra face, segundo Clotilde Celorico Palma⁸⁸, em Angola o Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA tem seu fato gerador, momento da entrega do bem. Em casos de prestação de serviços e locações de obras e serviços, no momento em que finda a execução da prestação de serviço, ou seja, no instante em que se recebe o total ou parte do preço. Outrossim, ressalta-se também que o imposto sobre valor acrescentado estabelece uma única forma de tributação, tanto para serviços, quanto para circulação de mercadorias, o que traz, significativamente maior segurança jurídica e igualdade tributária na incidência do tributo. Além de prevenir a ocorrência do denominado efeito cascata.

Há, ainda, uma diferença que chama muito a nossa atenção, relativamente a competência para o julgamento das demandas do IVA, do ISS e do ICMS. No caso do Brasil, a competência para julgamento das ações relativas ao ISS é do município da sede do prestador de serviço, cabendo aos tribunais estaduais o exame e o julgamento das causas, conforme prevê o

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros editorial, 2012, p. 47.

⁸⁸ PALMA, Clotilde Celorico, **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 57.

artigo 3, da Lei Complementar nº 116/03. Quanto ao ICMS a ação é proposta no estado, pois de acordo como o artigo 155, II, da CRFB/88, cabe ao estado instituir o imposto. Além desse fator, o estado também possui competência tributária o que não se confunde com a competência legislativa que, como vimos, é o poder de instituir tributo. De acordo com o artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional – (CTN), a competência tributária é intransferível, irrenunciável e indelegável, porém, é possível o estado delegar as atribuições administrativas, passando para outra pessoa jurídica a função de arrecadar e fiscalizar o imposto, conforme estabelece o art. 7º, §3, do CTN. Conquanto, a Constituição da República de Angola, no artigo 176, prevê a criação de um tribunal específico para o julgamento das demandas tributárias, a saber, o tribunal fiscal e aduaneiro.

O IVA reúne a prestação de serviços e a circulação de mercadorias, ou seja, venda de produtos, tendo seu fator gerador configurado no momento da prestação dos serviços, bem como no momento em que determinado bem é alienado. O recolhimento do tributo é realizado no local de prestação de serviços. Porém, no caso de alienação de bens, há uma destinação a ser feita. Para produtos produzidos e comercializados dentro do mesmo país, caberá a ele o recolhimento do tributo. Por outro lado, no caso da produção ocorrer em um país e a comercialização em outro, quem envia o bem fica vedada de cobrar o IVA, caso ambos tenham adotado o IVA nos seus sistemas jurídicos.

Em virtude dessas considerações, vejamos no quadro abaixo, de forma simples e clara as diferenças entre os impostos de consumo e serviços aqui estudados, *in verbis*:

	IVA	ISS	ICMS
Incidência	Nacional.	Municipal/ DF.	Municipal/ DF.
Competência	Do país.	Do município e do DF.	Do estado e do DF.
Fato Gerador	Alienação de bens e prestação de serviços.	Prestação de serviços.	Circulação de mercadorias; a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação.

Julgamento das Causas	Tribunal Fiscal e Aduaneiro.	Justiça Estadual.	Justiça Estadual.
------------------------------	------------------------------	-------------------	-------------------

Convém notar, outrossim, algumas semelhanças existentes entre o IVA, o ISS e o ICMS, a título de exemplos, neste trabalho ressaltaremos algumas características marcantes, a saber: todos são impostos, plurifásicos, suportados pelo consumidor final e respeitam o princípio da não cumulatividade.

O artigo 16 do Código Tributário Nacional conceitua imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nesse sentido, vejamos o dizer sempre expresso de Luciano Amaro⁸⁹, *in verbis*:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, circulação de mercadoria; prestação de serviços) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte. Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações matéricas (por exemplo, circulação de mercadoria; prestação de serviços) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fato gerador da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Assim, o IVA, o ISS e o ICMS são doutrinariamente classificados como impostos, uma vez que são instituídos mediante previsão legal de fatos típicos; não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo e não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas⁹⁰.

Além disso, como vimos no primeiro capítulo do presente trabalho o IVA é um imposto plurifásico, pois incide em todas as fases do processo de produção, do produtor até o retalho do produto, por meio do método de liquidação e dedução do imposto no ciclo econômico⁹¹. Para melhor compreensão vejamos o exemplo a seguir: a empresa “A” adquire certos produtos por meio de usa mão de obra, transforma ou melhora os produtos, agregando assim um novo valor

⁸⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 30.

⁹⁰*Ibidem*, p.81.

⁹¹PALMA. Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Editora Almedina, 2005, p. 15.

para revender os produtos. Nesse caso, o imposto recairá apenas sobre o montante acrescentado, retirando o valor pago inicialmente.

Por iguais razões, a Constituição Federal, no seu artigo 150, § 7º, prevê a técnica da substituição tributária a fim de evitar sonegação, senão vejamos:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Regra geral, o ICMS é um imposto plurifásicos, já que o imposto incide nas diversas fases do ciclo econômico. Ademais, cumpre ratificar que a CRFB/88, no seu artigo 155, § 2, XII, “h”, prevê excepcionalmente hipóteses em que ocorre a incidência monofásica do ICMS.

Outro fator importante é que doutrinariamente os impostos de consumo e serviços, são classificados como indiretos, ou seja, devidos por uma pessoa (contribuinte de direito), mas suportados por outra pessoa (contribuinte de fato). Os impostos indiretos admitem o repasse do encargo econômico para o consumidor final, como é o caso do IVA em Angola, do ISS e do ICMS no Brasil. De acordo com Luciano Amaro⁹², o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato.

Não podemos nos esquecer que há, ainda, outro núcleo central em comum entre os impostos aqui tratados. O IVA, como estudamos no primeiro capítulo deste trabalho, tem como característica a não cumulatividade, uma vez que em cada transação, o imposto é exigível com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço, sendo este sistema aplicável até ao estágio do comércio a retalho⁹³.

Nesse mesmo sentido deve-se dizer que a Constituição Federal, no artigo 155, § 2º, I⁹⁴, prevê a necessidade do respeito ao princípio da não cumulatividade, sendo traço característico do ISS e do ICMS. O princípio da não cumulatividade detém uma estreita ligação com os demais princípios constitucionais, as lições de Humberto Àvila⁹⁵ nos mostram que os princípios constitucionais mantêm relação de complementariedade, sobretudo como os princípios da

⁹²AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 90.

⁹³PALMA, Clotilde Celorico, **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 16.

⁹⁴Art. 155. [...] § 2º [...] I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁹⁵ÀVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 39.

igualdade, o republicano, o federalismo e o estado de direito. Assim, considera-se afronta ao dispositivo constitucional a não observância do princípio da não cumulatividade.

6.2. Proposta do IBS/IVA no Sistema Tributário Brasileiro

Nessa vereda, impende ressaltar que há pelos menos duas grandes propostas de reforma tributária para introdução de um imposto único sobre bens e serviços em discussão no Brasil, quais sejam: a PEC-45/2019, da Câmara dos Deputados, e a PEC-110/2019, do Senado Federal.

Cumprindo observar preliminarmente que as duas propostas têm conteúdo idênticos, uma vez que visam à simplificação e à racionalização da tributação sobre a circulação de bens e a prestação de serviços. Além do mais, propõem a extinção de vários tributos existentes do sistema jurídico brasileiro, alicerçando suas bases em um único tributo, com escopo de se criar o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

Tendo como premissas a simplificação, eficiência e a transparência o Centro de Cidadania – CCif elaborou a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, fruto de grandes discussões com autoridades nacionais e internacionais sobre Direito Tributário, a fim de melhorar o atual sistema tributário brasileiro. O projeto apresentado pelo Deputado Baleia Rosi – MDB/SP - prevê a criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, em substituição de cinco tributos, sendo três de competência da União, quais sejam: IPI, PIS, CONFIS, um dos Estados e Distrito Federal, ICMS, e o outro de competência Municipal, a saber, ISS⁹⁶.

Em linhas gerais, a proposta visa alterar a CRFB/88, incluído o art. 152-A que estabelece a implementação do IBS no ordenamento jurídico brasileiro, vejamos:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas [...]-(grifo nosso).

Caso a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2021 seja aprovada, o IBS será aplicado em todo território nacional, ou melhor, será nacional e instituído por Lei Complementar, tendo sua incidência sobre todos os bens e serviços, inclusive exploração de bens e direitos tangíveis e intangíveis. Ademais, as alíquotas serão uniformes para todos os itens e em todas as esferas estatais, conforme prevê a proposta. Ressalta-se ainda que cada ente

⁹⁶ Câmara dos Deputados. **Proposta de emenda à constituição nº 45/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>. Acesso em: 11 de mar. 2021.

federativo (União, Estados, Distrito Federal e os Municípios) terá a sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta da sua sub-alíquota.

Por seu turno, a PEC-110/2019⁹⁷ prevê a introdução do IBS no ordenamento jurídico brasileiro, substituindo nove tributos, nomeadamente: IPI, IOF, PIS, Pasep, Confis, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS.

De acordo com a PEC-110/2019, Lei Complementar definirá uma alíquota padrão para todo território nacional, sendo possível fixar alíquota diferenciada para determinados bens e serviços. Além disso, por meio de Lei Complementar será permitido à concessão de benefícios fiscais em determinadas operações, por exemplo, nas operações de alimentos, medicamentos e de transporte. O produto da arrecadação será repartido para os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É bem verdade que tais projetos devem ser amplamente discutidos e melhorados para que, ao ser implementado o IBS no Brasil, a população de modo geral possa colher os benefícios, para tanto, deve-se sempre observar princípios constitucionais como a justiça tributária, seletividade e a capacidade tributária.

6.3. Impasses Para Introdução do IVA no Brasil

É sobremodo importante assinar que grande parte dos países que adotam o IVA em seu sistema jurídico, como é o caso de Angola, são estados unitários, ou seja, estado em que a ordem política e a administrativa se acham conjuntas e em perfeita unidade orgânica se referido a um povo, um território, um único titular do poder público de império. Dessa forma, a competência para operar fica sempre nas mãos do poder central. Diferentemente do que ocorre no Brasil por ser uma federação – um Estado soberano formado por uma pluralidade de estados membros. Os estados membros por serem autônomos e já acostumados com receitas advindas da tributação do comércio e da circulação de mercadorias – ICMS, os municípios acostumados a tributar os serviços – ISS, apresentam muitas resistências para introdução do IVA no sistema tributário brasileiro.

Oportuno se torno esclarecer em que consiste o pacto federativo existente no Brasil, segundo Bonavides⁹⁸, consiste em vários Estados federados que se associam entre si com vistas

⁹⁷Senado Federal. **Proposta de emenda à constituição nº 110/2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 11 de mar. 2021.

⁹⁸BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 17 ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 195.

a uma integração de seus destinos, não possuindo esses Estados soberania externa e, do ponto de vista da soberania interna, se acham, em parte, sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e, em parte, conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera de competência constitucional que assim lhe for atribuída.

Ademais, não há de olvidar das lições de Afrânio Menezes de Oliveira Júnior⁹⁹, definindo federalismo fiscal como uma forma pela qual as receitas e os encargos públicos são distribuídos entre os entes federativos, para que estes possam cumprir satisfatoriamente suas finalidades constitucionais e legais.

O federalismo previsto no artigo 1º da CFRB/88¹⁰⁰ visa atenuar as desigualdades e os desequilíbrios regionais entre os entes federativos, por meio da distribuição adequada dos recursos financeiros, uma vez que não existe entre os entes federativos hierarquia.

Por iguais razões, a Constituição Federal optou em descentralizar a competência tributária no Brasil, dando a cada ente competência para instituir determinados tributo, como já ficou demonstrado ao longo deste trabalho, nascendo assim o que a doutrina chama de federalismo fiscal que se pauta na existência de diferentes esferas de governo, na repartição de competências tributárias, na repartição de fontes de receitas tributárias, nos encargos entre as jurisdições e nas relações intergovernamentais em matéria fiscal e financeira¹⁰¹.

Ademais, a constituição federal concedeu aos entes federativos autonomia e independência entre si, sem qualquer grau de hierarquia, conforme provê o artigo 18 da CRFB/88. Além disso, todos os entes federativos possuem competência legislativa própria, o que é uma das grandes barreiras para introdução do IVA no sistema jurídico brasileiro, até porque a CRFB/88 traz no seu artigo 60, § 4º, inciso I¹⁰², a forma federativo como uma cláusula pétrea.

É notória que com a evolução do conhecimento e da informação haja significativas alterações no mercado econômico, político e social, o que vem reduzindo a capacidade de os entes federativos controlarem as políticas internacionais dentro de suas próprias fronteiras. Obviamente, deve-se começar a pensar se não é a hora de implementar no sistema jurídico

⁹⁹JÚNIOR, Afrânio Menezes de Oliveira. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2016, p. 179.

¹⁰⁰A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

¹⁰¹NAKAYAMA, Juliana K. **Reforma tributária – MERCOSUL e União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 97.

¹⁰²§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

brasileiro o Imposto sobre Valor Acrescentado, que com certeza fortaleza a autonomia nacional e garantindo uma maior união entre os estados membros do Mercosul.

Mister se faz ressaltar que a introdução do IVA no Brasil não é uma afronta ao pacto federativo, segundo Bonavides¹⁰³, o federalismo como fenômeno político associativo não se encontra em crise, não obstante, a ideia do federalismo como moldura jurídica intocável é o que não se sustenta nos dias atuais, uma vez que nos encontramos em tempos de expansão industrial e tecnológica sendo imprescindível que os sistemas jurídicos acompanhem tais evoluções.

A nosso pensar a introdução do IVA no sistema tributário brasileiro, sendo arrecadado por um poder central que deverá repassar as receitas advindas do tributo aos outros entes da federação, reforça a ideia de harmonia entre os entes, trazido pelo legislador originário ao adotar o pacto federativo na carta magna de 1988.

Registre-se, ainda, que a própria constituição federal trouxe em seus artigos 157 a 162, a possibilidade de repartição de receitas entre os entes federativos. Para implementação do IVA no Brasil, há necessidade de um amplo estudo para calcular a carga tributária necessária a fim de equilibrar as finanças dos entes da federação. Outrossim, deve-se elaborar emendas constitucionais que versem sobre a das receitas advindas do imposto sobre valor acrescentado, compensando as perdas de recursos que os entes (estados, distrito federal e municípios) terão.

Por derradeiro, a incorporação do IVA no Brasil, garantirá o fim da chamada guerra fiscal entre os entes federativos, a redução das alíquotas, o conflito constante entre os entes sobre a incidência do tributo, a redução da carga tributária suportada pelo consumidor final, além de ajudar na relação que o Brasil tem como os demais países que fazem parte do Mercosul. Neste sentido deve-se dizer que a reforma tributária deve observados todos os limites que a constituição federal preconiza, a saber, a autonomia financeira dos entes da federação.

¹⁰³BONAVIDES. Paulo. **Ciência política**. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 202.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme demonstrado ao longo do presente estudo, Angola necessitava imediatamente passar por uma Reforma Tributária, para tanto houve a necessidade de introduzir o IVA em seu sistema fiscal, pois possuía impostos contendo efeito cascata, o que gerava grandes distorções à economia, dessa maneira não conseguindo alcançar, de forma alguma, a neutralidade exigida aos impostos. Vale ressaltar que grande parte da economia angolana é informal, ou seja, parte dos operadores econômicos se encontram fora do âmbito da administração fiscal. Sendo assim, a introdução do IVA no sistema fiscal angolano exigiu cuidados especiais no campo econômico, social e fiscal para melhor aplicação na localidade.

Além disso, ficou demonstrado, no primeiro capítulo, que para implementação do Imposto sobre Valor Acrescentado em Angola, houve uma significativa renovação da Administração Fiscal, com mais recursos humanos devidamente qualificados, bem como a informatização de quase todos os serviços, a fim de que a tão esperada simplificação dos impostos de consumo alcançasse o sucesso pretendido, como ocorreu com os países da União Europeia - (EU), Comunidade de Desenvolvimento da África Austral - SADC e do Mercado Comum do Sul – (Mercosul). Observou-se, portanto, que a implementação do IVA em Angola tem ajudado muito no combate à evasão fiscal e à bitributação, trazendo maior transparência e neutralidade, bem como aumentando consideravelmente as receitas públicas.

No que tange ao segundo capítulo, examinamos alguns impostos de consumo e serviços existentes na República Federativa do Brasil, nomeadamente, o ICMS e o ISS, como se dá sua aplicação e os conflitos que resistem na sua efetiva incidência. É bem verdade que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribui competência para cobrar impostos a diversos entes estatais. Sendo de competência dos Estados e dos Municípios, a cobrança do ISS e do ICMS. O primeiro imposto está previsto na CRF/88, art. 156, III, e regulamento pela Lei Complementar nº 116/03. Tendo como contribuinte o prestador de serviço, empresa profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo e por fato gerador a prestação de serviço previamente discriminada na lista anexa à Lei já mencionada. O segundo imposto tem previsão no art. 155, II, da CFRB/88, e tem sua regulamentação específica pela Lei Complementar nº 87/96. Sendo exigível a qualquer pessoa singular ou plural que realiza com habitualidade operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Por terem um campo de incidência muito próximo, o Brasil vem travando, há décadas, disputas entre os Estados e Municípios, cada um buscando vantagens fiscais e financeiras para

atrair empresas para o seu território, caracterizando uma verdadeira guerra fiscal. A fim de obter melhor proveito, os entes estatais cedem créditos fiscais, redução da base de cálculo, postergação de prazos e outros benefícios, que fatalmente conduz a uma guerra fiscal, sendo muitas vezes necessário acionar o poder judiciário para resolver o litígio.

Por fim, no terceiro capítulo, analisamos alguns dos pontos convergentes e divergentes entre o IVA, ICMS e o ISS. Outrossim, trazemos algumas propostas já em discussão no Congresso Nacional para introdução de um imposto único de bens e serviços, ou melhor, a implementação do IBS/IVA no sistema tributário brasileiro, bem como os impasses para sua aplicação.

Oportuno se torna dizer que o objetivo central dessa pesquisa foi encontrar pontos relevantes a fim de mostrar a importância da criação de um único imposto de consumo e serviços IBS/IVA, pois ajudaria a aumentar receitas para os entes estaduais que muito vem sofrendo com a crise econômica, reduzindo as desigualdades econômicas, desconcentrando o parque econômico e industrial no Brasil, uma vez que grande parte do PIB se encontra concentrado nas capitais do Sul e do Sudeste. Os maiores centros urbanos acabam sempre arrecadando maiores parcelas dos impostos estaduais e municipais.

O IVA impede a dupla tributação, uma vez que possui uma alíquota que apenas é aplicado ao valor acrescentando em cada fase do processo. Além disso, a introdução do IVA no sistema fiscal reduzir significativamente à evasão e à fraude fiscal, os operadores econômicos que são compelidos a emitir documentos (Nota Fiscal). Por ser um imposto formal, o vendedor ou prestador de serviço é obrigado a colocar na nota fiscal o valor do IVA de venda ou no recebido, trazendo maior transparência e neutralidade. Como último ponto e não menos importante, convém ressaltar que o IVA aumenta a arrecadação dos Estados.

Ademais, a introdução do IBS/IVA no sistema tributário brasileiro, não apenas tornaria a tributação sobre o consumo e serviço mais simples, como também permitirá uma maior harmonização tributária no Mercosul, bloco econômico da qual o Brasil faz parte. É de conhecimento geral que o mundo vive um cenário de desenvolvimento tecnológico muito forte, o que vem exigindo de todos os países que desejam promover o desenvolvimento econômico, regras claras para as transações internacionais. À guisa de exemplo temos a União Europeia - (EU) e a Comunidade de Desenvolvimento da África Austral – SADC que vem promovendo harmonia tributária comunitária.

Nesse mesmo sentido, caminham os países que fazem parte do Mercado Comum do Sul – (Mercosul), quase todos, com exceção do Brasil, já implementaram em seus sistemas fiscais o Imposto sobre Valor Acrescentado contribuindo para uma melhor harmonização tributária. Assim, para que haja uma real harmonização tributária no Mercosul, espera-se que o Brasil implementa em seu sistema jurídico o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

8. REFERENCIAS

ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980.

ANGOLA. **Constituição da República de Angola de 2010**. Disponível em: <[CRA_PT_VERSAO_DIGITAL.pdf \(gov.ao\)](#)>. Acesso em: 11 de abr. 2020.

ANGOLA. **Código Tributário Angolano**. Disponível em: <[2014 DRI 192 \(28\) OK.pdf \(gov.ao\)](#)>. Acesso em: 15 de abr. 2020.

ANGOLA. **Código do Imposto sobre Valor Acrescentado de 2019**. Disponível em: <[Doc \(haag.pt\)](#)> Acesso em 15 de abr. 2020.

ALAGOAS, Jornal de. Disponível em: <<https://www.jornaldealagoas.com.br/negocios/40534/2021/01/07/com-r-44-bi-al-fecha-2020-de-icms-recorde>>. Acesso em: 25 de mar. de 2021.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANGOLA. **IVA em Angola**. Disponível em <[As vantagens do IVA em Angola \(linkedin.com\)](#)>. Acesso em: 25 de mar. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese da incidência tributária**. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÀVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Assembleia Constituinte, 1988. Disponível em <[Constituição \(planalto.gov.br\)](#)>. Acesso em: 11 de abr. 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Disponível em: <[L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](#)> Acesso em 20 de abr. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 2003. Disponível em: <[Lcp 116 \(planalto.gov.br\)](#)> Acesso em: 27 de abr. 2020.

BRASIL, Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>. Acesso em: 11 de mar. 2021.

BRASIL, Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 11 de mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, Lei Kandir, Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: <[Lcp87 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em: 27 de abr. 2020.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**, Revista Seqüência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, n 56, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da obrigação tributária**. 2º ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

CAMBANJE, Tito. **Sistema fiscal e constitucional angolano**. 2º ed. Coimbra editora, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros editorial, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GUTTERRIDGE, H. C. *El Derecho Comparado – Introducciónal método comparativo enlainvestigación y enelstudiodelderecho*, 1954.

JARDIM, Eduardo Macial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, 16 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

JÚNIOR, Afrânio Menezes de Oliveira. **Incentivos Fiscais no Âmbito do ICMS**. Curitiba, Juruá editora, 2016.

MACHADO, Jónatas e COSTA, Paulo Nogueira, **Curso de direito tributário**, Coimbra editora, 2º ed. 2012, p.184.

MONTEZ, Pedro. **As vantagens do IVA em angola**. Disponível em <[As vantagens do IVA em Angola \(linkedin.com\)](#)>. Acesso em: 21 de mar. 2021.

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 36 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NAKAYAMA, Juliana K. **Reforma tributária – MERCOSUL e União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. atual, São Paulo: Saraiva, 2015.

O rudimentar conceito subjacente a este novo imposto, terá sido elaborado pelo alemão Dr. Wilhelm Von Siemens nos anos vinte do século passado. V. LIAM EBRILL, MICHAEL KEEN, JEAN-PAUL BODIN, e VICTORIA SUMMERS, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PALMA, Clotilde Celorico. **Estudos de IVA II**. Coimbra: Almedina, 2012.

PALMA, Clotilde Celorico. **O imposto de consumo em Angola**. Coimbra: Almedina, 2012.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2012.

PINHEIRO, Antonio Eliezer. **Curso: ICMS e suas Alíquotas – Destaque para as últimas alterações instituídas pelo Convênio ICMS 52/2017**. Fortaleza, 2017.

RICHARD, Krever. *DesigningandDrafting Vat Laws for Africa*. Disponível em: http://papers.ssm.com/so13/papers.cfm?abstract_id=1666190. Acesso em: 09 de jan. de 2021.

SALDANHA, Sanches e GAMA, João Taborda da **Manual de direito fiscal angolano**. Coimbra: Editora, 2010.

SANTOS, António Carlos dos. **A tributação do consumo em Angola: rumo a adoção do IVA?** Revista dos Técnicos Oficiais de Contas. Ano XIII, p. 151.

SOARES DE MELLO, J. E. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. 2º ed. São Paulo: Dialética, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2º ed. São Paulo: Método, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VALENTIM, Juliana dos Santos. **Escrituração fiscal digital de ICMS: a evolução da fiscalização no combate a sonegação**. Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2014. Disponível em: <[juzinhatcc1.pdf \(univem.edu.br\)](#)> Acesso em: 27 de abr. 2020.

VAQUES, Sérgio. **O Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Almeida S.A, 2015.