



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

[<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>](https://enciclopediajuridica.pucsp.br)

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson
Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire,
André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VALOR AGREGADO

Luciano Garcia Miguel

INTRODUÇÃO

Trocar, comprar e vender são atividades que impulsionam e são impulsionadas pelas organizações sociais, pois permitem, por meio da especialização do trabalho, uma melhor eficiência dos fatores produtivos.

Registros históricos demonstram que a produção e comércio de bens estão presentes desde as mais antigas civilizações humanas. No curso da história, essas atividades passaram das simples trocas entre os habitantes de um pequeno agrupamento para o intenso e sofisticado comércio globalizado da atualidade.

Não obstante, o que sempre caracterizou o comércio, independentemente do período histórico considerado, é a compra de bens para revenda, a intermediação. A atividade mercantil pressupõe, portanto, que a compra seja feita não para integrar o patrimônio do comerciante e lá permanecer indefinido, mas para circular.¹

No sentido comercial, exerce a atividade mercantil a pessoa que compra a coisa não para si mesmo, mas com o propósito de revendê-la, com o intuito de obter lucro na operação. Além disso, “essa pessoa não pratica o ato apenas de maneira esporádica, mas habitualmente, repetidamente, fazendo dessas compras para revenda a sua profissão”. Mercantil, portanto, é a atividade profissional de compra de bens para venda ou revenda, com o objetivo de obtenção de lucro.²

Note-se que não é necessário verificar a ocorrência efetiva de lucro nas transações para que seja configurado o seu caráter mercantil. O que se exige é que o comerciante tenha esse intuito, busque auferir vantagem econômica nas intermediações por ele praticadas, pois é o lucro obtido que será a compensação do seu trabalho.³

Em um sentido mais elástico, a atividade mercantil abrange não somente a intermediação, mas também a produção de bens. De fato, sem a produção industrial não haveria bens a serem comercializados. E tudo é feito com a mesma intenção: de forma

¹ MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*, p. 60.

² *Idem*, pp. 66-67.

³ *Idem*, pp. 70-71.

simplificada, obter lucro, vender o bem por um valor superior ao custo de produção ou ao custo de aquisição.

Atualmente, esse conjunto de transações é praticado no mercado empresarial. Já na primeira metade do século passado, o conceito de atividade mercantil foi repensado pela doutrina comercialista, que o substituiu pelo conceito de empresa. Esse conceito, em um sentido econômico, “refere-se essencialmente à economia de troca, pois somente na órbita da economia de troca, a atividade do empresário pode adquirir caráter profissional”. Empresa é, portanto, “toda organização de trabalho e capital tendo como fim a produção de bens e serviços para troca”.⁴

Enfim, o que importa considerar é que essas atividades são praticadas com o fim de obtenção de lucro, o que somente é possível se cada agente participante agregar em cada operação com bem ou prestação de serviço um valor que supere o custo de aquisição ou fabricação.

Em face do exposto, o valor agregado pode ser definido como a parcela que cada agente econômico acresce ao bem ou serviço, produzido para ser inserido ou comercializado no mercado de consumo.

Na seara tributária é comum a referência a modalidade multifásica e não cumulativa de tributação das operações com bens e prestações de serviços, comumente denominada Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cujas principais características são analisadas nesse tópico.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Características básicas do imposto sobre valor agregado (IVA)	4
1.1. Base ampla de tributação: incidência sobre todas as modalidades de operações com bens e prestações de serviços e reduzido número de isenções	5

⁴ ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. *Revista de direito mercantil*, nº 104, ano XXXV, pp. 109-110. No conceito de empresa, portanto, não se incluem formas de organização que não tenham por objetivo inserir bens e serviços no mercado (como a construção de uma casa para uso próprio).

1.2.	Incidência em todas as etapas da cadeia: desde a produção até o consumo final do bem ou do serviço prestado.....	7
1.3.	Imposto não cumulativo: o valor do imposto pago na etapa anterior será utilizado para compensar o valor do imposto a ser pago na etapa seguinte	7
2.	Administração do imposto sobre valor agregado (IVA).....	9
2.1.	Neutralidade: fundamento de racionalidade nas decisões econômicas e de equalização da concorrência.....	10
2.2.	Eficiência: não se deve impor aos contribuintes deveres complexos ou cujo cumprimento acarrete custo excessivo	12
2.3.	A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias tem por objetivo coibir práticas evasivas que podem comprometer a qualidade da tributação (perda e eficácia) e a livre concorrência (equidade)	13
2.4.	Flexibilidade: adequação da estrutura do IVA às mudanças no ambiente econômico	13
	Referências	13

1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

A modalidade de imposto sobre consumo que ficou conhecida como Imposto sobre Valor Agregado (IVA) foi fruto do trabalho do Comitê Fiscal e Financeiro, presidido por Fritz Neumark, cujas conclusões foram acolhidas na Primeira e Segunda diretrizes emitidas pelo Conselho da Comunidade Econômica Europeia (CEE), em 11 de abril de 1967.

As características básicas do IVA estão delineadas na Primeira Diretriz e podem ser resumidas da seguinte forma: imposto sobre consumo de bens e serviços, multifásico, não cumulativo, cuja base de cálculo é o respectivo preço dos bens e serviços.⁵

Embora a Segunda Diretriz tenha pormenorizado vários aspectos relacionados à incidência do IVA a ser adotado pelos países membros, a relativa harmonização das

⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*, p. 45.

legislações locais somente foi alcançada com a edição da Sexta Diretriz, em 17 de maio de 1977, que foi substituída pela Diretiva 112, em 1º de janeiro de 2007, que reuniu as diversas disposições sobre o IVA que estavam esparsas em um único texto legal, tornando-se uma espécie de lei básica da União Europeia a respeito desse imposto.

Desde o seu surgimento, o IVA foi adotado por um número surpreendente de países. A grande capacidade de arrecadação, aliada a um sistema que mantém a neutralidade da incidência, fez dessa modalidade de imposto o padrão mundial de tributação do consumo de bens e serviços. Apesar da grande diversidade decorrente das peculiaridades de cada legislação nacional, as características básicas do IVA continuam ser aquelas previstas na Primeira Diretriz. Algumas dessas características merecem um comentário mais detalhado.

1.1. Base ampla de tributação: incidência sobre todas as modalidades de operações com bens e prestações de serviços e reduzido número de isenções

O IVA caracteriza-se por incidir sobre uma base ampla de transações, ou seja, senão a totalidade, a maioria das operações com bens e prestações de serviços é tributada por essa modalidade de imposto.

Como a base de incidência desse tipo de tributo é ampla, resolve-se, com certa facilidade, a distinção cada vez mais complicada entre bens e serviços. Para esse tipo de imposto, essa distinção não é relevante, uma vez que incide sobre ambos.

Sublinhe-se que, no sistema europeu, utiliza-se uma técnica eficaz na conceituação de prestação de serviços para efeito do IVA, o que permite que a tributação seja geral e não seletiva. Para contornar a tormentosa distinção entre transmissão de bens e prestação de serviços, a diretiva (bem como as leis nacionais nela baseadas) limitou-se “a estabelecer que prestação de serviço é toda operação onerosa que não seja transmissão de bens (ou uma importação)”, evitando, assim, uma definição positiva a esse conceito. Considerando que a diretiva considera que como transmissão de bens a “transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário”, fica evidente “a elasticidade do

conceito de prestação de serviços”.⁶

Esta técnica dispensou o legislador, e também o intérprete, da árdua tarefa de definir de forma positiva o que é uma prestação de serviços. É suficiente que uma operação onerosa não tenha por objeto uma transmissão de bens para que seja conceituada como prestação de serviços.

Além disso, a adoção dessa técnica implica ser desnecessário especificar qual é o tipo de serviço que é objeto da incidência do IVA. No Brasil, de forma diversa, a tributação sobre serviços exige que sejam previamente especificados na Constituição (no caso do ICMS) ou na Lei Complementar (no caso do ISS), o que dificulta sobremaneira a aplicação dessas regras. Não bastassem os conflitos entre operação com circulação de mercadorias e prestação de serviços, há também conflitos (para não dizer perplexidades) na própria definição do serviço em algumas hipóteses. A técnica legislativa nacional, portanto, exige que seja definido qual é o serviço que será gravado pela exação, ou seja, se é serviço de saúde, engenharia, entretenimento, assistência técnica, comunicação, transporte, etc.

Ocorre que, por mais detalhada que seja a relação de serviços tributáveis, há aqueles de conteúdo indeterminado. Nessas hipóteses, se não for possível classificar o serviço em uma das classes legais, poderá haver prestação, mas ela não será tributada.

Outro ponto decisivo na estrutura do IVA que permite uma ampla base de incidência é a hipótese reduzida de isenções. Na verdade, do ponto de vista da potencialização de receitas, da neutralidade e da simplificação da administração, o ideal é que não houvesse nenhum tipo de isenção. Isso permitiria que as alíquotas do imposto fossem fixadas em valor mais baixo com a manutenção do mesmo nível de receita. Também haveria significativos aumentos da neutralidade, pois não existiriam diferenciações no tratamento das diversas espécies de bens e serviços.

São razões de natureza política, e não técnica, que impedem a estruturação de um IVA totalmente uniforme, ou seja, com apenas uma alíquota e sem nenhuma hipótese de isenção. Contudo, a construção de um IVA que seja o mais uniforme possível é uma linha de política tributária privilegiada pela legislação comunitária europeia, que

⁶ BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. *IVA para o Brasil – Contributos para a reforma da tributação do consumo*, p. 105.

estabeleceu a necessidade de aprovação unânime dos países membros para autorizar a aprovação desse benefício.

Finalmente, também contribuem significativamente para a amplitude da base de incidência as regras do IVA comunitário sobre a definição do valor tributável. Essa definição parte, em princípio, do valor declarado da transação, mas a diretiva manda “incluir no preço, base da tributação, todos os elementos acessórios debitados (como sejam as despesas de transporte, quando debitadas na própria fatura) e os impostos que eventualmente tenham incidido sobre o bem (ressalvado o próprio IVA)”.⁷

1.2. Incidência em todas as etapas da cadeia: desde a produção até o consumo final do bem ou do serviço prestado

Característica central no IVA é a incidência em todas as etapas da cadeia, desde a produção até o consumo final. Pode-se dizer que a cobrança dessa modalidade de imposto é um processo que inicia na produção do bem ou na prestação de serviço (se tomado de forma singular) e tem o seu ponto final no consumo. Assim, todas as empresas da cadeia participam desse processo, tanto no controle da cobrança, como no pagamento da parcela que lhe é atribuída (que corresponde à incidência sobre o valor que foi agregado ao bem ou serviço na etapa correspondente).

O IVA difere, portanto, do imposto sobre venda a varejo (IVV), que, embora não cumulativo, incide somente sobre o último estágio da cadeia de consumo (venda ou prestação ao consumidor final). Em relação ao IVV, o IVA tem se mostrado imposto com maior potencial de arrecadação, resultado da diluição da cobrança do imposto em todas as etapas do processo, o que permite a tributação de empresas industriais, geralmente em menor número e menos atomizadas que as empresas comerciais. Além disso, a fiscalização do IVA é mais eficiente que o IVV, dado que possibilita o cruzamento de dados entre todos os participantes do processo.

1.3. Imposto não cumulativo: o valor do imposto pago na etapa anterior será

⁷ BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. *IVA para o Brasil – Contributos para a reforma da tributação do consumo*, p. 105.

utilizado para compensar o valor do imposto a ser pago na etapa seguinte

A não cumulatividade é técnica que distribui os efeitos da carga tributária entre o conjunto de indivíduos que participam da cadeia de consumo, do início do ciclo de produção até o seu consumo final.

Como o valor do imposto pago na etapa anterior será utilizado para compensar o valor do imposto a ser pago na etapa seguinte, pode-se afirmar que a tributação, apesar de ser distribuída no decorrer dessas etapas, atinge o consumo final da mercadoria ou serviço.

Em sua formulação clássica, o IVA deveria atingir apenas o consumo doméstico, ou seja, não deveria onerar as atividades empresariais.⁸ Isso é garantido pelas legislações nacionais, que admitem o direito amplo ao crédito, o que significa que o adquirente terá direito de escriturar o imposto que onerou a operação antecedente, sendo irrelevante, para tanto, como será utilizado o bem ou serviço, qual o tratamento tributário da operação ou prestação seguinte, etc.

Do ponto de vista econômico, a carga tributária do IVA é equivalente à de um imposto monofásico aplicável na última etapa da cadeia, posto que o valor do imposto cobrado no estágio anterior é utilizado como crédito para abater o valor devido no estágio seguinte e assim sucessivamente até o consumo final (considerando a aplicação de alíquota homogênea em todas as etapas).

No caso das aquisições de bens de produção (bens do ativo e bens de uso e consumo), embora tributadas, admite-se ao comprador, que também é sujeito passivo do imposto, o crédito integral que onera essas aquisições, o que anula a carga tributária sobre esses bens.

Somente a aceitação ampla, integral, do direito ao crédito, sem exceções, permite afirmar que o IVA é realmente, do ponto de vista econômico, um imposto indireto sobre o consumo, uma vez que desonera os fatores de produção. O sistema somente pode ser considerado suficientemente desenvolvido e aplicado em toda a plenitude quando garante aos sujeitos passivos o direito imediato e total de deduzir o imposto cobrado nas

⁸ OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. *Consumption tax*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>>. Acesso em: 12.05.2014.

operações anteriores.

Há casos, como no Brasil, em que o imposto sobre consumo irá onerar determinadas aquisições de bens ou serviços por entidades empresarias, pois, em algumas hipóteses, não se admite o direito ao crédito. Por seu turno, no sistema do IVA europeu, o direito ao crédito “nasce idealmente, sem exceção, no próprio período de imposto a que a operação se refere” e “é integral, mesmo relativamente a bens e equipamentos: quanto a estes, a dedução é permitida pela totalidade do imposto suportado, e não na medida apenas da amortização ou depreciação”.⁹

Há dois métodos básicos que podem ser utilizados para garantir a não cumulatividade. O primeiro, denominado “método direto”, consiste em calcular o valor adicionado pelo cotejo contábil entre entradas (inputs) e saídas (outputs). Essa modalidade se subdivide em “método direto aditivo”, se o valor adicionado “for determinado por adição dos seus elementos constitutivos (renda dos fatores produtivos)” e “método direto subtrativo”, se o valor acrescido for determinado por subtração, ou seja, “subtraindo ao valor das vendas o valor dos insumos produtivos adquiridos”.¹⁰

No segundo método, denominado de “método indireto subtrativo”, também denominado de “método de crédito do imposto”, cada participante do processo calcula o imposto devido para a sua operação ou prestação específica, cuja documentação demonstra ao comprador ou tomador o valor do imposto que incidiu nessa etapa. O adquirente, por sua vez, se credita do valor do imposto cobrado, que poderá ser utilizado para abater o valor do imposto devido na próxima etapa do processo.

O “método de crédito do imposto” é a modalidade utilizada pela maioria dos países que utilizam o IVA.¹¹ No Brasil, a não cumulatividade do ICMS também é instrumentalizada por esse método.

2. ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

Alcides Jorge Costa, com apoio de tradicional doutrina europeia, diz que a

⁹ BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. *IVA para o Brasil – Contributos para a reforma da tributação do consumo*, p. 104.

¹⁰ *Idem*, p. 102.

¹¹ *Ibidem*.

construção do modelo de tributação de bens e serviços com as características mencionadas “constitui uma conquista da ciência fiscal e não o resultado final de uma evolução pragmática”.¹²

Contudo, também é necessário considerar que todo o esforço teórico que foi envolvido para a formulação do IVA teve, como causa, atender necessidades de ordem econômica. Mas, se por um lado, a técnica de tributar apenas o valor acrescido resolveu graves distorções econômicas, como apontado no item anterior, isso somente foi conseguido à custa da perda da simplicidade, que é um dos maiores atrativos do imposto cumulativo.

Não obstante, as vantagens do IVA superam, em larga escala, a sua maior complexidade em relação ao imposto cumulativo, tanto que, após a sua introdução nos países da CEE, ele se tornou a forma mais comum de tributação de bens e serviços entre os mais diversos países.

Do ponto de vista de sua operacionalidade, o IVA pode sofrer algumas modificações, dependendo da forma como é implementado nas diversas legislações nacionais. Dito de outra forma, embora seja um grande passo que um determinado país estruture a tributação de bens e serviços por meio de um imposto de base ampla, multifásico e não cumulativo, é necessário, além disso, que sejam atendidos alguns princípios básicos, que as legislações nacionais devem atender, na disciplina dessa modalidade de imposto para que a tributação seja harmônica.¹³

2.1. Neutralidade: fundamento de racionalidade nas decisões econômicas e de equalização da concorrência

O IVA, atualmente, está presente na legislação de mais de cento e cinquenta países, e, embora haja diferenças na forma como foi implementado, as características

¹² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*, p. 15.

¹³ Esses princípios foram reconhecidos pelos representantes de diversos países na convenção internacional realizada no Canadá, em outubro de 1988 (“The Ottawa Taxation Framework Conditions”). Apesar de terem sido articulados no contexto da tributação do comércio eletrônico, esses princípios de política fiscal foram acolhidos como aplicáveis na tributação geral do IVA, tanto nas transações internas quanto nas internacionais (OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. *Consumption tax*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>>. Acesso em: 12.05.2014).

essenciais são aquelas descritas no item precedente.

Essas características permitem que o IVA seja dotado de neutralidade, que, em essência, significa que a tributação, em um modelo ideal, não deve influir na concorrência econômica, ou seja, que todos os participantes da cadeia de produção e comercialização que estejam em idêntica situação devem ser tributados da mesma forma.

Um dos principais motivos que retiram a neutralidade dessa modalidade de imposto é a concessão generalizada de benefícios fiscais. No IVA comunitário, como apontado, os benefícios são concedidos unicamente na forma de isenções, e, mesmo assim, o legislador tomou precauções para que a neutralidade não fosse prejudicada.

Outro fator essencial para assegurar a neutralidade é o pleno direito à dedução do imposto, independentemente da natureza do produto ou da forma como é feita a transação (presencial ou não presencial, denominadas de convencional ou eletrônica na literatura internacional).

Do ponto de vista econômico, o IVA busca atingir o consumo final, desonerando os contribuintes que participam do ciclo de produção e comercialização do bem ou da prestação do serviço. Em outras palavras, embora sejam os fabricantes, comerciantes ou prestadores de serviço que efetuam o recolhimento do imposto devido em cada etapa da cadeia, o custo efetivo da exação é transferido para o consumo final, pois irá integrar o custo do bem adquirido ou do serviço tomado.

Para que seja assegurado que isso ocorra, a restrição ao direito de crédito somente deve ocorrer em hipóteses excepcionais, como no caso de insumos utilizados na produção ou prestação de serviços isentos ou não tributados, ou da aquisição de bens para utilização em atividades alheias aos objetivos da empresa (bens de uso pessoal).

Nas transações internacionais, o IVA será neutro se atendido o princípio do destino. De fato, o IVA pode incidir de duas formas distintas sobre a exportação ou importação de bens e serviços (comércio internacional). De acordo com o primeiro modelo (“princípio da origem”), o país de origem tributa as exportações de bens e serviços da mesma forma que as operações e prestações internas, enquanto o país de destino admite que o importador se credite do valor que foi pago pelo exportador.

Obviamente, a implementação desse modelo somente é viável se houver um acordo recíproco de aceitação de créditos entre os países de origem e destino dos bens e serviços objetos da transação internacional.

Nada obsta que, mesmo sem esse acordo, o país de origem tribute as exportações, o que importará, contudo, em perda de competitividade das empresas estabelecidas em seu território. O segundo modelo (“princípio do destino”) impõe que as exportações não sejam tributadas e que as importações sejam tributadas pelas mesmas regras aplicáveis às operações internas.

A adoção do “princípio da origem” tem, por consequência, a partilha da receita entre os países de origem e destino dos bens ou serviços objeto do comércio internacional, o que contraria uma das características principais do IVA, que é concentrar a tributação onde ocorrer o consumo final do bem ou serviço. Além disso, a diferença de tributação entre os países de origem e destino podem influenciar a estrutura econômica do valor da cadeia e minar a neutralidade do comércio internacional.

Assim, razões práticas e teóricas levaram a um consenso de que é preferível a aplicação do “princípio do destino” no comércio internacional, regra que é reconhecida pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

2.2. Eficiência: não se deve impor aos contribuintes deveres complexos ou cujo cumprimento acarrete custo excessivo

A atividade de fiscalização e de arrecadação de tributos pressupõe a possibilidade de impor ao sujeito passivo alguns deveres instrumentais (também denominados “obrigações acessórias”) que se traduzem em comportamentos positivos (fazer) ou negativos (não fazer) impostos de forma coercitiva no interesse da Administração Tributária. Embora esses deveres não se traduzam em pagamento de tributos, mas em um fazer ou um não fazer, é certo que, em regra, o seu cumprimento gera custos e responsabilidade ao sujeito passivo.

O princípio da eficiência impõe que a imposição de um dever instrumental tenha o menor custo possível para o sujeito passivo. Isso é garantido, especialmente, se a Administração exigir somente o cumprimento de deveres que sejam motivados por benefícios efetivos para a atividade de fiscalização tributária.

Assim, contraria o princípio da eficiência a imposição de deveres complexos ou cujo cumprimento acarrete custo excessivo ou não razoável para o sujeito passivo.

2.3. A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias tem por objetivo coibir práticas evasivas que podem comprometer a qualidade da tributação (perda e eficácia) e a livre concorrência (equidade)

A tributação sobre o consumo deve carrear os valores esperados pela Administração Tributária de forma equânime, de modo a não influir negativamente na livre concorrência. As práticas lesivas ao erário devem ser combatidas, de forma que todos os contribuintes de um dado setor econômico, que estejam na mesma situação econômica, sejam tributados de forma paritária. A falta de fiscalização induz a práticas evasivas, que, além de causar prejuízo ao erário, distorcem a concorrência.

2.4. Flexibilidade: adequação da estrutura do IVA às mudanças no ambiente econômico

Finalmente, os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para possibilitar que as rápidas mudanças ocasionadas pela evolução tecnológica e comercial sejam tributadas corretamente.

De fato, a estruturação de um sistema tributário não pode ser feita com um pensamento a curto ou médio prazo. Embora alterações sejam, porventura, necessárias, a estabilidade das regras tributárias é um fator essencial para o bom desenvolvimento das atividades econômicas.

REFERÊNCIAS

ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. *Revista de direito mercantil*, nº 104, ano XXXV. Trad. Fábio Konder Comparato. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. *IVA para o Brasil – Contributos para a reforma da tributação do consumo*. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 35. ed. rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. *Consumption tax*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>>. Acesso em: 12.05.2014.