

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO-IVA NO MODELO EUROPEU. A CORTE EUROPÉIA DE JUSTIÇA E O *IMPOSTO DE MATRÍCULA* DA DINAMARCA. UM ESTUDO DE CASO.

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy¹

RESUMO:

O ensaio analisa a inclusão de tributos na concepção da base de cálculo de outros tributos, a partir de estudo de caso julgado pela Corte Européia de Justiça. Com base no modelo do *IVA* europeu pretende-se oxigenar o debate fiscal brasileiro com instrumentos do direito comparado. Defende-se a plausibilidade de utilização de tributo na formação da base de cálculo de outros tributos.

Palavras-Chave: IVA Europeu. Concepção de Base de Cálculo. Estudo de Caso.

ABSTRACT:

The paper analyses the inclusion of taxes within the framework of collectable values of other taxes out of a case study from the European Court. Especially in the realm of the European *Value Added Tax-VAT*, the paper tries to bring to Brazilian tax issues a range of alternatives on a comparative point of vantage. It argues for the plausibility of the inclusion of indirect taxes on the composition of due direct taxes.

Key Words: European VAT. Collectable Values. Case Study.

¹ Professor Doutor Pesquisador da Universidade Católica de Brasília.

SUMÁRIO

1. Introdução e Contornos da Investigação
2. Os Fatos e o as Normas Discutidas
3. A Decisão da Corte Européia
4. Conclusões
5. Referências

1. Introdução e Contornos da Investigação:

Em 1º de junho de 2006 a Primeira Seção da Corte Européia de Justiça proferiu acórdão relativo à definição da base de cálculo do Imposto de Valor Agregado-IVA, no que se refere à inserção de impostos, taxas e contribuições gerais. Cuida-se de discussão centrada no alcance do conjunto da matéria coletável do imposto indireto comunitário que se conhece no modelo fiscal europeu. A Sexta Diretiva do IVA², que orienta os códigos internos do aludido tributo, determina que impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos componham a base de cálculo do imposto devido, excluindo-se a própria exação acrescentada. O IVA é, assim, efetivamente, tributo com base imponible calculada *por fora*, ao contrário de nosso Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS, que pode contar com os próprios valores na composição de seu cálculo. No nosso caso da imposição indireta sobre o consumo, temos a técnica de tributação *por dentro*. E em âmbito de IVA europeu, por outro lado, a legislação que será aqui estudada especifica que não se pode incluir na base de cálculo do IVA

² Consultar, por todos, TERRA, Bem; WATELL, Peter Wattel. **European Tax Law**, London: Kluwer, 2001, pp. 237 e ss.

reembolsos eventualmente devidos pelo adquirente ao vendedor, na medida em que devidamente registrados na contabilidade deste último como *contas transitórias*.

A questão interessa-nos na medida em que pode acenar com insumo intelectual para o debate que se trava presentemente no Brasil, a propósito da repercussão e da cumulação de tributos indiretos na apuração da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. Especificamente, reporto-me a problema que se desdobra no Supremo Tribunal Federal, que aprecia recurso extraordinário no qual se debate a constitucionalidade da utilização de valores de *ICMS* na formatação da base de cálculo da *COFINS*. Tem-se, então, discussão que sugere a inclusão (ou não) de imposto indireto estadual na composição de base de cálculo de contribuição federal. Do ponto de vista mais estritamente dogmático, o que se discute é o conceito de *faturamento*, de certo modo reproduzindo-se altercação supostamente já esgotada, no conjunto da Ação Direta de Constitucionalidade nº1-1-DF.

O que se percebe, a vingar a tese posta pelos contribuintes, é provável esvaziamento da base de cálculo da *COFINS*, o que acena indiretamente com substancial perda de arrecadação, que teria como destinatário, em princípio, o orçamento da Previdência Social, substancialmente deficitário³. Do ponto de vista macroeconômico percebe-se esgotamento de fontes portentosas de alcance de receita fiscal, e refiro-me, especificamente, aos setores das telecomunicações, da energia elétrica, dos transportes, da indústria e comércio, a par de segmentos da alimentação e bebidas.

³ **Boletim Estatístico da Previdência Social**, vol. 11, nº 9, 2006.

Animada sessão plenária do Supremo Tribunal Federal, realizada em 24 de agosto de 2006, cuidou do assunto. Não se alcançou nenhuma decisão final, naquela memorável tarde. O Ministro Marco Aurélio, relator do feito, deu provimento ao recurso, no que foi acompanhado por Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Este último foi jubilado, aposentando-se em meados de 2007. O Ministro Eros Grau proferiu voto-vogal, abrindo divergência e insistindo que o montante do *ICMS* está incluído no conjunto indicativo do faturamento. Observou que se trata de imposto indireto que se vê agregado ao preço da mercadoria. Questionou, por fim, como se faria a repetição do indébito, dada a repercussão já implementada, na via negocial. Como regra, no direito brasileiro, não se autoriza a repetição do indébito tributário que radica em tributo indireto, no qual há opera-se a repercussão.

A discussão relativa à inclusão de tributo na fixação da base de cálculo de outro tributo é recorrente no direito brasileiro. Reporto-me, especialmente, à plausibilidade da utilização da técnica do *ICMS por dentro*, sufragada pelo Supremo Tribunal Federal⁴. A matéria foi esgotada no RE 212.209, relatado por Nelson Jobim. No aludido feito, o Ministro Ilmar Galvão explicitou o problema (ou falso problema), fazendo-o, com segue:

(...) o sistema tributário brasileiro não repele a incidência do tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o *ICMS* não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante sobre produtos

⁴ RE 350923, 1ª Turma, Rel. Sepúlveda Pertence, AI 52277, 2ª Turma, Rel. Carlos Velloso, DJ 16.12.05, AI 437636, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 29.04.05, AI 397743, Rel. Ellen Gracie, DJ 18.02.05, entre outros.

industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fatos geradores dos dois impostos (...)⁵.

O modelo tributário brasileiro persistentemente tem entendido como axiomática a inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo. O Superior Tribunal de Justiça fixou verbete tombado na Súmula 94, no sentido de que “*a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial*”. E o fez também por ocasião da Súmula 68, na qual definiu que “*a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*”. Em pretérito mais distante, o Tribunal Federal de Recursos havia decidido que “*inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*”, dicção que informava a Súmula 258 daquele Sodalício. O debate em torno da possibilidade da inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo pode se multiplicar, no sentido de que há quem questione a incidência do *ICMS* na base de cálculo do *IPI*, do *IPI* e das contribuições na base de cálculo do *ICMS*, das contribuições na base de cálculo do *ISS*, e ainda do *ICMS* e do *IPI* na base de cálculo do *IPVA*.

O direito comparado pode apresentar insumo conceitual para a discussão que se trava entre nós. Embora, bem entendido, do ponto de vista do realismo fiscal e normativo, eventual vitória da tese que aponte a imprestabilidade do uso de tributo na base de cálculo de outro tributo possa qualificar *vitória de Pirro*, na medida em que outras fontes seriam criadas, ou algumas já existentes alargadas, a exemplo do que o governo federal fizera com o *IOF* por ocasião do lapso temporal no qual vedou-se a cobrança da *CPMF*. Nesse sentido, em primeiro lugar, esclarecedores alguns debates

⁵ RE 212.209, Ilmar Galvão.

que se travam, por exemplo, em âmbito de Imposto de Valor Agregado-IVA. Concebido por Maurice Lauré, inspetor de finanças do governo francês, o IVA, segundo autora portuguesa:

“ (...) é um imposto na moda. Países como o Vietname, a Zâmbia, o Vanuatu, o Uganda, o Uruguai, a Tunísia, a Tailândia, a Tanzânia, o Senegal, a Rússia, a Palestina, o Panamá, as Filipinas, o Paraguai, o Nepal, a Nicarágua, a Nigéria, a Mongólia, o Laos, o Quênia, a Coreia, a Indonésia, a Guatemala e as Ilhas Fiji, inspiraram o seu sistema de tributação das transações no modelo IVA. Nos países de expressão portuguesa, podemos encontrar este tributo em Moçambique e em Cabo Verde, estando a respectiva introdução a ser analisada no Brasil”.⁶

Em princípio, a legislação do IVA contempla a possibilidade de apreensão de outros tributos em sua base de cálculo. É o caso, por exemplo, do disposto no art. 11 da Sexta Diretiva da União Europeia, centro das reflexões do presente ensaio. O modelo foi reproduzido, por disposição comunitária, nos países da União Europeia, condicionando-se, inclusive, a adesão ao bloco à utilização do sistema de tributação indireto previsto na referida diretiva. Por exemplo, a Espanha consagrou a possibilidade do uso de outros tributos na identificação da base de cálculo do IVA, por meio da Lei 37, de 28 de dezembro de 1992, que incluiu no conteúdo tributável *“los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el próprio Impuesto sobre el valor añadido”*. O regime português do IVA prevê a inclusão dos *“(...) impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado”*. O modelo inglês (*The Value Added Tax Regulations, Statutory Instrument 1995, nº 2518*) o faz do mesmo modo, mediante a

⁶ PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 11.

inclusão de *excises duties, community customs duties*, a par de *agricultural levies*⁷. Na França, de igual modo, a *Taxe à la Valeur Ajoutée-TVA*, que também repercute no consumidor final⁸, suscita a incidência de tributo sobre tributo, sem que se deixe de lado a *neutralidade* que informa a exação⁹. No modelo alemão há o *Verbrauchssteuer*, que também alcança a incidência sobre bens de luxo (*Aufwandsteuer*), além, naturalmente, do tributo devido às Igrejas, o *Kirchensteuer*¹⁰, instituição totalmente desconhecida no modelo brasileiro. Essa regra geral acompanha também outros modelos. Na Tunísia, por exemplo, prevê-se base de cálculo na qual se tenham “(...) *tous frais, droits et taxes inclus*”. De igual modo, na Argélia, definiu-se que “*le chiffre d’affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais, droits et taxes inclus a l’exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même (...)*”.

No acórdão aqui estudado, como será visto, discutiu-se a possibilidade de se incluir (ou não) na base de cálculo do *IVA* devido pela compra de automóvel na Dinamarca valores a *título de imposto sobre a matrícula de veículos novos*. Este último é cobrado pelo fisco daquele país escandinavo. Questionou-se se é toda exação que pode compor o núcleo do valor coletável do *IVA*. Debateu-se, ainda, se os valores de *imposto de matrícula* deveriam, por outro lado, não se sujeitar ao conjunto da base imponible do *IVA*, por força de disposição de tratado comunitário, oportunamente identificado. O problema explicita miríade de nuances, em seguida avaliadas, e que demonstram que a orientação da Sexta Diretiva, no sentido de que o *IVA* seja calculado

⁷ Cf. LYALL, Francis. **An Introduction to British Law**. Trier: Nomos, 2002, p. 157.

⁸ Cf. GUIMEZANES, Nicole. **Introduction au Droit Français**. Trier: Nomos, 1999, pp. 134 e ss.

⁹ Cf. BOUVIER Michel. **Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L’Impôt**. Paris: EJA, 2007, p. 83.

¹⁰ Cf. ROBBERS, Gerhard. **An Introduction to German Law**. Tier: Nomos, 2006, pp. 137 e ss.

a partir de *toda e qualquer outra exação* não é, no entanto, absoluta, suportando exceções. Por outro lado, é indicador seguro de que no direito comparado há exemplos de inserção de tributo na concepção da base de cálculo de outro tributo, justificando-se que seja mantida a jurisprudência aqui produzida, especialmente como consagrada nas Súmulas 94 e 68 do Superior Tribunal de Justiça. Inúmeras outras questões orientaram e balizaram a discussão, como se lê em seguida.

2. Os Fatos e o as Normas Discutidas

A empresa *De Danske Bilimportorer*, doravante *DBI*, sediada na Dinamarca, e atuante no ramo de importação de automóveis, adquiriu veículo novo, em janeiro de 1999. O automóvel não seria revendido para consumidor regular¹¹. O veículo destinava-se ao uso pessoal do diretor da empresa. De acordo com a legislação interna da Dinamarca, o proprietário do automóvel deve registrar o veículo, emplacando-o, e recolhendo um *imposto de matrícula*. Tal exação fora instituída por lei dinamarquesa, *Lov om Registreringspligt af motorkoretojer*, nos termos de um *decreto de codificação*. A incidência do imposto se dá com a *matrícula do veículo*, de acordo com um *código de estrada*. O fato gerador é instantâneo, e se implementa no momento em que o veículo é apresentado para o ato devido de matrícula. Exerce-se também o poder de polícia, porquanto o uso do veículo nas vias públicas é dependente do recolhimento do aludido imposto. O pagamento de tal imposição é condição para uso do automóvel, por parte do

¹¹ As informações relativas à discussão foram obtidas junto ao sítio eletrônico da Corte Européia de Justiça, www.curia.eu.

interessado, em vias públicas. Isto exclui, naturalmente, automóveis que terão outra utilização, como identificado adiante.

É a mesma legislação dinamarquesa que indica a base de cálculo do referido *imposto de matrícula*. Soma-se o preço de venda de veículo ao valor devido a título de IVA. A regra é válida para veículos novos, e de igual modo se aplica a automóveis de segunda-mão. Neste caso, entre outros, incluem-se automóveis transportados definitivamente por conta de mudança de residência de seu proprietário, bem como de salvados, a par de automóveis reformados, em virtude de acidente. Valores do IVA devem ser incluídos na base de cálculo do *imposto de matrícula*. Conseqüentemente, a base de cálculo do *imposto de matrícula* é o resultado da soma do valor de veículo com o IVA devido.

A regra também permite que vendedores de automóveis possam optar por recolher antecipadamente (ou não) o *imposto de matrícula*, facilitando (ou não) a aquisição por parte do cliente comprador. O negociante não é obrigado a fazer o recolhimento do imposto, antes *da* ou *na* compra do veículo. No caso sob análise, a empresa encarregou-se do pagamento do *imposto de matrícula*, fazendo-o antes da entrega do veículo. Trata-se, aliás, de costume comercial dinamarquês no referido ramo, de modo que o distribuidor autorizou o *imposto de matrícula*, *em nome e em favor do cliente, contribuinte de fato*, a usarmos terminologia do modelo normativo tributário brasileiro. Quis, assim, que tais valores não fossem utilizados na composição do IVA a ser pago pelo contribuinte. Pelo contrário, pretendia a empresa interessada que valores referentes a *impostos de matrícula* não fizessem parte da base de cálculo

do IVA, dado que houve reembolso, na medida em que se compunha o preço final do veículo, pago pelo seu adquirente.

O fisco dinamarquês determinou a composição da *fatura*, isto é, da *nota fiscal*. O valor orçava 498 596 coroas dinamarquesas. Era composto pelas seguintes rubricas:

- a) o valor do automóvel;
- b) o imposto de matrícula, calculando-se, este último, a partir do valor do automóvel, acrescido pelo IVA devido;
- c) o IVA devido, na alíquota de 25 %, calculada sobre a soma de a e b.

A empresa *DBI* não aceitou o cálculo, opondo-se a determinação do Ministério das Finanças da Dinamarca. Havia discrepância entre os valores apurados, que orçavam em 14 899 coroas dinamarquesas, o que decorria, entre outros, da natureza progressiva da imposição interna. No entender da empresa *DBI*, o imposto de matrícula incide na apresentação do veículo para a referida matrícula, e não na entrega do automóvel. O recolhimento se fez antecipadamente, no interesse do cliente, que reembolsaria o revendedor, do qual era diretor. Conseqüentemente, o fato gerador dava-se posteriormente à aquisição. Por isso, não se poderia incluir os *quanta* devidos a título de composição do IVA. Pelo contrário, no entender da empresa, tais valores não poderiam compor a base de cálculo do IVA devido.

A empresa *DBI* argumentava que o cálculo do IVA não poderia alcançar o *imposto sobre matrícula*, que anteriormente pagou, porquanto o fato gerador do aludido

imposto sobre matrícula não se dava com a entrega do veículo. A hipótese de incidência implementava-se com a primeira matrícula do veículo, circunstância que não se dava com a entrega do mesmo. De tal modo, no entender de *BID*, o mencionado *imposto sobre matrícula*, tal como lançado e cobrado na Dinamarca, não poderia estar incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, tal como previstos no art. 11, A, 2, a, da Sexta Diretiva, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da União Européia.

A regulamentação comunitária, centrada na já mencionada Sexta Diretiva, no que toca à matéria coletável, indica-nos que no território do país a base de cálculo é formada, no caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo-se os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e demais encargos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado. Ainda, não se inclui na matéria tributável as quantias que o sujeito passivo recebeu do adquirente ou destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registradas na contabilidade do fornecedor como contas transitórias. A primeira regra está plasmada no art. 11º, A, 2, b, da Sexta Diretiva. A segunda delas no art. 11º, 3, c, da mesma legislação. A empresa insurgente pretendia enquadrar os fatos na segunda hipótese, isto é, afastando o *imposto de matrícula* da base de cálculo do IVA devido.

3. A Decisão da Corte Européia:

A decisão originária, de tribunal local, não alcançou totalmente os pontos discutidos. As autoridades da Dinamarca levaram a questão à Corte de Luxemburgo¹² que em 23 de fevereiro de 2005 realizou audiência pública, formalizada novamente em 16 de março de 2006, ocasião em que se ouviram as razões finais. Mais tarde, divulgou-se o acórdão. Ao longo deste debatem-se várias questões, adiante reproduzidas, literalmente:

- 1) O artigo 11.º, A), n.º 2, alínea a), conjugado com o artigo 11.º, A), n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva [...] deve ser interpretado no sentido de que um imposto de matrícula de veículos automóveis (automóveis de turismo) deve ser incluído na matéria coletável do IVA quando é celebrado um contrato de venda para entrega de um veículo automóvel novo com vista ao seu uso para transporte de passageiros, no caso de o veículo, em conformidade com o contrato de venda e o uso pretendido pelo adquirente, ser entregue pelo distribuidor ao consumidor devidamente matriculado e por um preço global que inclui o preço pago ao distribuidor e o imposto [de matrícula]?
- 2) Um Estado-Membro pode estruturar o seu sistema fiscal de modo a que o imposto de matrícula seja considerado um adiantamento que o distribuidor efetua por conta do adquirente final, pelo que é o adquirente final que é o sujeito passivo direto?
- 3) No que se refere às [primeira e segunda questões], tem importância o fato de um automóvel de turismo poder ser adquirido e entregue sem que seja pago o imposto de matrícula, o que poderá suceder se o adquirente não tiver a intenção de utilizar o automóvel para o transporte de pessoas ou bens num território onde vigore o Código da Estrada?
- 4) É relevante o fato de veículos automóveis usados serem importados, nomeadamente a título de bens pessoais, em quantidades significativas, por consumidores finais que pagam eles próprios o imposto de matrícula, sem a intervenção de um distribuidor?

¹² Há copiosa bibliografia a respeito da Corte. Especialmente: ARNULL, Anthony. **The European Union and its Court of Justice**. Cambridge: Oxford University Press, 2006 e GRAIG, Paul e DE BÚRCA, Gráinne. **EU Law- Text, Cases and Materials**. Cambridge: Oxford University Press, 2003.

5) É relevante que o fato gerador e a exigibilidade do imposto de matrícula tenham ocorrido – eventualmente a título de adiantamento – antes da ocorrência do fato gerador e da exigibilidade do IVA?

A questão central residia na indagação referente ao fato de que quando o distribuidor entrega o veículo com o *imposto de matrícula* liquidado e por preço que engloba a exação, nos termos de contrato de compra e venda do veículo, cujo destino é uso comum em rodovias, deve tal valor ser incluído como imposto a ser acrescentado na base de cálculo, ou deve ser excluído, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta do vendedor, como acima explicitado. Em outras palavras, qual a norma da Sexta Diretiva incidente sobre a transação, a inclusão do *imposto de matrícula* na base de cálculo do IVA (art. 11º, A, 2, a) ou a exclusão do pagamento feito pelo vendedor, que adiantou-se no recolhimento do *imposto de matrícula*, no interesse do cliente (art. 11º, A, 3, c)?

A Corte entende recorrentemente que a inclusão na base de cálculo de impostos circunstancialmente exigíveis depende do fato de que devam apresentar ligação direta com a entrega do bem. No caso presente, o *imposto sobre matrícula* incide na apresentação do veículo para matrícula devida, e não na entrega do bem. Quando o vendedor recolheu o *imposto de matrícula* ele o fez por razões inerentes ao desenvolvimento das negociações entabuladas, e por conta de contrato assinado. O contribuinte, de fato e de direito, por força da relação direta com o fato gerador e por motivo de determinação legal, é o adquirente do veículo. O distribuidor responsabiliza-se pelo recolhimento da exação, por opção própria. O devedor do *imposto de matrícula*,

porém, e de fato, é o adquirente do veículo. A repercussão do valor pago, em favor do distribuidor, é prova de que a carga tributária incide sobre o adquirente.

A Corte definiu que o fato gerador do *imposto sobre matrícula* não se dava com a entrega do veículo, porém com a primeira matrícula do automóvel, em território dinamarquês. A decisão também foi substancializada pelo fato de que não há incidência do *imposto sobre matrícula* se o automóvel, não obstante no território dinamarquês, não se destine a uso em vias públicas, isto é, limitado ao uso restrito e particular, em área privada. Exemplos há. A Corte indicou automóveis de colecionadores, a par de veículos que apenas transitam pelo território dinamarquês, de onde serão exportados, entre outras hipóteses. Observou ainda a Corte que,

contrariamente ao que sustenta a DBI, nessas condições não pode considerar-se que o nexó entre a cobrança do referido imposto e a matrícula do veículo responde unicamente à preocupação de as autoridades nacionais assegurarem um controle eficaz da cobrança de um imposto que, na realidade, está relacionado com a entrega. Pelo contrário, o referido nexó traduz a verdadeira natureza e o fato gerador desse imposto, que é um imposto em relação direta com a matrícula e cuja exigibilidade depende da apresentação do veículo para matrícula com vista à sua utilização nas vias públicas da Dinamarca.

A força contratual, no entanto, suscita projeções importantes na discussão. É que, segundo a Corte

(...) quando um distribuidor autorizado se compromete contratualmente a entregar um veículo após o ter feito matricular, como é habitualmente o caso, (...), quando da aquisição de um veículo a um tal distribuidor, a exigibilidade do IVA é posterior à do imposto de matrícula e este é incluído no montante faturado ao adquirente na altura da entrega desse veículo.

Porém, insiste a Corte, tal fato não consegue ocultar “ (...) a existência, entre os fatos geradores respectivos do imposto de matrícula e do IVA, de uma diferença conceptual que torna o primeiro imposto autónomo do segundo.”

E por outro lado, lembrou-se também que a legislação da Dinamarca impõe ao vendedor a obrigação de indicar no preço ao consumidor o valor devido do imposto de matrícula, formulando-se um valor geral. De tal modo, no entender da Corte,

(...) quando, (...) o imposto de matrícula foi pago pelo distribuidor em resultado da obrigação contratual de entregar ao adquirente um veículo matriculado em nome deste, há que considerar que a fatura desse imposto ao adquirente corresponde ao reembolso das despesas efetuadas pelo distribuidor em nome e por conta do referido adquirente e não a uma contrapartida do bem entregue. Tal imposto só poderá, por isso, ser analisado como um elemento, inscrito na contabilidade do distribuidor, com a natureza de uma conta transitória na aceção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva.

Tem-se, pois, instância de não inclusão na base de cálculo do IVA a ser cobrado, nos termos da legislação de regência, como acentuado. O vendedor que recolheu o imposto de matrícula o fez não em interesse próprio. Agiu no interesse do cliente, que pretende transitar livremente pelas ruas da Dinamarca, com o veículo adquirido.

E ainda, reconheceu-se que a tributação incidente sobre veículos automotores ainda não fora definitivamente harmonizada no ambiente europeu. Há diferenças de amplitude, e de pormenor, em todos os Estados-Membros. Portanto, dada a inexistência da referida harmonização os Estados podem legislar sobre a matéria, na condição de respeitarem as linhas gerais do direito comunitário, especialmente como consignadas na Sexta Diretiva. Sob tais premissas, a Primeira Seção do Tribunal de Justiça Europeu declarou que:

No quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula sobre veículos automóveis novos que pagou antes da entrega, esse imposto, cujo fato gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta deste, na aceção do n.º 3, alínea c), da mesma disposição.

4. Conclusões

A Corte Europeia definiu que impostos incidem sobre a concepção da base de cálculo do IVA, sufragando a legislação decorrente da Sexta Diretiva. No entanto, fixou que se tratam de tributos incidentes no momento do negócio, e não incidências supervenientes, a exemplo do *imposto sobre matrícula*, tal como lançado na Dinamarca. De tal modo, para os objetivos do presente ensaio, no sentido de se identificar plausibilidade de incidência de tributo sobre tributo, a circunstância fiscal aqui alavancada indica campo fértil para investigação e análise, especialmente, na medida em que desmistifica leitura ingênua do modelo tributário brasileiro. A experiência do direito comparado demonstra plausibilidade na utilização de tributo na composição da base de cálculo de outro tributo. Bem entendido, no que tange ao modelo aqui estudado, na medida em que o fato gerador da exação que comporá a base de cálculo

do tributo a ser cobrado tenha-se dado concomitantemente à aquisição do bem ou em momento que o antecede.

5. Referências

ARNULL, Anthony. **The European Union and its Court of Justice**. Cambridge: Oxford University Press, 2006.

BOUVIER, Michel. **Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt**. Paris: EJA, 2007.

GRAIG, Paul e DE BÚRCA, Gráinne. **EU Law- Text, Cases and Materials**. Cambridge: Oxford University Press, 2003.

GUIMEZANES, Nicole. **Introduction au Droit Français**. Trier: Nomos, 2006.

LYALL, Francis. **An Introduction to British Law**. Trier: Nomos: 2002.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado**. Coimbra: Almedina, 2005.

ROBBERS, Gerhard. **An Introduction to German Law**. Trier: Nomos, 2006.

TERRA, Ben e WATTEL, Peter. **European Tax Law**. London: Kluwer, 2001.