

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* “O NOVO DIREITO INTERNACIONAL”

BRUNA DANILEVICZ

**A POSSIBILIDADE DE IMPLANTAR O IVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO VISANDO A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO
NO MERCOSUL**

Porto Alegre

2016

BRUNA DANILEVICZ

**A POSSIBILIDADE DE IMPLANTAR O IVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO VISANDO A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO
NO MERCOSUL**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do título de Especialista do curso “O Novo Direito Internacional” - Direito Internacional Público e Privado e Direito da Integração, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Augusto Jaeger Junior

Porto Alegre

2016

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo contribuir com o estudo da tributação sobre o consumo no MERCOSUL, mais especificamente da propriedade de implantar o IVA no atual sistema tributário brasileiro, visando uma harmonização tributária regional. Apresenta aspectos gerais sobre a atual tributação sobre o consumo no Brasil, abordando precisamente o ICMS e o IPI, diante de suas características similares ao IVA, especialmente o princípio da não-cumulatividade inerente a esses impostos sobre o consumo. Expondo noções gerais de integração regional e MERCOSUL, este trabalho examina minuciosamente o IVA existente na Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela. Apresenta, ainda, noções gerais de harmonização tributária sobre o consumo, defendendo, ao final, a necessidade de o IVA ser implantado no sistema tributário brasileiro, como mecanismo para a harmonização das legislações tributárias existentes no bloco regional, almejando, por conseguinte, o progresso da integração regional.

Palavras Chaves: Integração regional. Tributário. MERCOSUL. Harmonização tributária. Tributação sobre o consumo. IVA.

ABSTRACT

This paper purpose is to contribute with the study of consumption taxation in MERCOSUR, more specifically the possibility of introducing the Value Added Tax (VAT) in the current brazilian tax system, aiming a regional tax harmonization. It presents general aspects of the current consumption taxation in Brazil, precisely the ICMS and the IPI due to their VAT-like features, such as the non-cumulative principle - inherent in all these consumption taxes. It exposes general notions about regional integration and MERCOSUR, and carefully analyzes the VAT utilized in the tax systems of the following countries: Argentina, Paraguay, Uruguay and Venezuela. It demonstrates general notions of consumption tax harmonization, and lastly, it endorses the necessity of introducing the VAT in the brazilian tax system, aiming to harmonize tax laws in the regional bloc and guarantee the progress of the MERCOSUR.

Key words: Regional Integration. Tax Law. MERCOSUR. Consumption Tax Harmonization. VAT.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALADI – Associação Latino-Americana de Integração

ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

IC – Imposto sobre o Consumo

ICM – Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadoria

ICMS – Imposto sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação

IPI – Imposto sobre o Produto Industrializado

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

TEC – Tarifa Externa Comum

STF – Supremo Tribunal Federal

UA – União Aduaneira

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	9
2.1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS).....	9
2.1.1 Regra-Matriz	13
2.1.2 O ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias	18
2.2 O IMPOSTO SOBRE O PRODUTO INDUSTRIALIZADO (IPI)	23
2.2.1 Regra-Matriz	27
2.2.2. O IPI sobre a operação de industrialização de produtos	29
2.3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS E AO IPI	31
3 MERCOSUL E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	36
3.1 NOÇÕES SOBRE INTEGRAÇÃO REGIONAL E O MERCOSUL.....	36
3.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL – O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA).....	42
3.2.1 O IVA na República Argentina	44
3.2.2 O IVA na República Oriental do Uruguai	47
3.2.3 O IVA na República do Paraguai	50
3.2.4 O IVA na República Bolivariana da Venezuela	54
4 DA IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL PARA A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO DO MERCOSUL	58
4.1 NOÇÕES SOBRE A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	58
4.2 DA IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NO BRASIL.....	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
REFERÊNCIAS.....	75

1 INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é a tributação sobre o consumo no MERCOSUL, tendo como objetivo, mais precisamente, avaliar a questão da possibilidade de implantar o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA no atual sistema tributário brasileiro, visando, assim, uma harmonização tributária de todo o bloco regional do Mercado Comum do Sul, a fim de garantir a continuidade do progresso da integração regional.

O trabalho se desenvolve pelo modo de dedução das normas do sistema de direito positivo, particularmente a Constituição Federal e o Tratado de Assunção, bem como da produção doutrinária e da jurisprudência, que é utilizada em razão de oferecer conteúdo de ordem teórica e pela aplicação prática de abstrações normativas.

Tem como ponto de partida, o estudo da atual legislação sobre o consumo existente no Brasil, com ênfase no ICMS e no IPI, diante das suas características semelhantes ao IVA, analisando desde seus aspectos gerais, como o seu contexto histórico e competência, até às questões mais peculiares, como sua regra-matriz e sua aplicação nas operações interestaduais.

Do cotejo do texto constitucional e da Lei Complementar nº 87, também conhecida como “Lei Kandir”, pode-se extrair que o ICMS possui cinco possibilidades de regra-matriz, uma vez que há cinco aspectos materiais e bases de cálculos diferentes, implicando, assim, em impostos distintos. Contudo, o trabalho dá ênfase na apresentação apenas do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadoria, por força de ser a hipótese mais recorrente.

Já no tocante ao IPI, pode-se extrair da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional a existência de três hipóteses de regra-matriz distintas, uma referente à operação de industrialização dos produtos, outra da importação de produtos industrializados do exterior e, por fim, a hipótese de arrematação de produtos industrializados levados a leilão após apreensão ou abandono.

O núcleo da primeira parte está centrado justamente no ICMS relativo às operações de circulação de mercadoria, e no IPI sobre a operação de industrialização dos produtos, discorrendo as características de ambos, e, principalmente, analisando o princípio aplicável especificamente a esses dois impostos, qual seja, o da não-

cumulatividade, que, por sua vez, é característica também do IVA existentes nos demais Estados-partes do MERCOSUL.

A parte seguinte trata do MERCOSUL e o sistema tributário sobre o consumo. Num primeiro momento, abordam-se as noções de integração regional, apresentando e distinguindo as diferentes etapas por meio do qual passa o processo de integração, quais sejam, a zona de livre comércio, a união aduaneira, o mercado comum e a união econômica-política.

Em seguida, contextualiza-se historicamente o MERCOSUL, desde a sua formação com o Tratado de Assunção, que teve como signatários originalmente Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai, até a inclusão recente da Venezuela em 31 de julho de 2012, por meio do Protocolo de Adesão da República Bolivariana da Venezuela ao MERCOSUL. Discorre-se, ainda, sobre o Protocolo de Ouro Preto, que apresentou a estrutura institucional da integração, com sua configuração atual.

Após, analisa-se o sistema tributário já existente nos demais países do MERCOSUL, contextualizando historicamente o Imposto sobre o Valor Agregado em cada país e discorrendo sobre as particularidades de cada um.

Por fim, no último capítulo, diante do disposto no artigo 7º do Tratado de Assunção - sobre a importância de estabelecer em matéria de impostos, taxas e outros gravames interno o mesmo tratamento que cada país-membro aplica ao produto nacional -, passa-se a discorrer sobre a necessidade de uma reforma tributária implantar o IVA no Brasil, muito embora o país tenha um sistema federado, a fim de garantir a harmonização tributária sobre o consumo do MERCOSUL, e, por conseguinte, o contínuo avanço do processo de integração regional no cone do sul.

2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

No Brasil, são diversos os tributos que têm sua regra-matriz atrelada ao consumo. Sobre a venda de produtos e serviços incidem o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviços (ISS). Ademais, tem-se as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento das empresas, como as Contribuições para Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Desses tributos sobre o consumo, destacam-se o ICMS e o IPI, por força das suas características semelhantes ao IVA, ponto a ser aprofundado no presente trabalho.

2.1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS)

O imposto que no Brasil incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem como antecessor o “ICM” - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias - , que estava previsto no artigo 24, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967¹, e tinha como única hipótese de incidência as operações mercantis. O próprio ICM, na verdade, como destaca Hugo de Brito Machado, “nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações/IVC, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda 18/1965”², e sua grande inovação, comparando ao seu antecessor IVC, foi a introdução do princípio da não-cumulatividade.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, passou a ser denominado de ICMS, abrangendo, assim, não só as operações mercantis, como também os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, com o objetivo de promover a descentralização do poder central,

¹ Art 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 371.

sendo um tributo de competência estadual, que encontra respaldo no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal³.

Observe-se, ainda, a possibilidade de incidência deste imposto sobre as mercadorias advindas do exterior - por pessoas físicas ou jurídicas -, mesmo quando for bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento; sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação lá tenha se iniciado; e sobre a entrada no Estado de destino de petróleo e energia elétrica – quando não com a finalidade de comércio ou indústria.

No tocante à legislação, a sua principal fonte de regulamentação é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como “Lei Kandir”, que é pertinente à todos os 26 Estados e ao Distrito Federal. Entre suas disposições estão a estrutura geral do ICMS, bem como a definição de quem são os contribuintes, o fato gerador, a base de cálculo e diversas informações já previstas na Constituição Federal. Em nível estadual, as Leis Ordinárias dos Estados regulam as operações, observando sempre, no entanto, o disposto tanto na Constituição, quanto na Lei Complementar nº 87, havendo, assim, uma restrição da autonomia dos Estados no momento da instituição do tributo ao previsto nessas normas. Vittorio Cassone, lembrando decisão do Ministro Ricardo Lewandowski, assim leciona sobre o assunto:

Assim, apesar de o ICMS ser de competência estadual, possui características nacionais (Min. Ricardo Lewandowski, voto na ADI-MC 4.565/PI), tendo em vista que questões importantes são resolvidas ou diretamente pela LC, ou de comum acordo entre os Estados (Convênios, Ajustes), ou, ainda, pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas⁴.

A função principal do ICMS é fiscal, sendo uma grande fonte de arrecadação para os Estados e Distrito Federal, no entanto, há a hipótese de função extrafiscal, da qual podem decorrer práticas fraudulentas, por isso há uma série de critérios limitadores impostos, sendo o Senado Federal o responsável por fixar alíquotas mínimas e máximas⁵. Entre as principais características do ICMS, destacam-se o

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 321.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 371-372.

aspecto de que a competência tributária é dos Estados e do Distrito Federal; é, via de regra, plurifásico – incide em todas as etapas da movimentação de uma determinada mercadoria ou serviço, até atingir o consumidor final; é não-cumulativo, ou seja, é compensável a cada operação que envolva a circulação da mercadoria ou serviço; e, por fim, é seletivo – é cobrado em função da mercadoria e serviço específico, onerando de forma diferente cada bem.

Esta seletividade do ICMS está calcada na Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, que prevê que “este poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Ainda que o dispositivo constitucional empregue o vocábulo “poderá”, transmitindo a ideia de que no momento de instituir a lei regulamentadora, o legislador poderá optar entre utilizar ou não o princípio da seletividade, para Roque Antonio Carrazza isso deve ser interpretado como “deverá”, uma vez que não se trata de uma opção ao legislador, “mas de uma norma cogente, de observância obrigatória”.⁶

A seletividade consiste, portanto, na variação de alíquota de acordo com a essencialidade dos bens, buscando assegurar a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo o meio à disposição do poder público para atingir a Justiça Fiscal. Segundo José Eduardo Soares de Melo, a seletividade configura “princípio decorrente de valores acolhidos pelo constituinte, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas, como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência”.⁷

É importante destacar que a aplicação da seletividade pelo legislador estadual implica em uma extrafiscalidade. Nesse sentido, Benner Roberto Ranzan de Britto⁸ destaca que em face da Constituição Brasileira de 1988, o ICMS “passou a ter também caráter extrafiscal”, passando a interferir “na política socioeconômica, com o intuito de desestimular o consumo de mercadorias supérfluas” a partir “da aplicação de maiores alíquotas”, tornando as mercadorias essenciais acessíveis a todos com a aplicação de alíquotas menores “ou até mesmo isentado-as”.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 375.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Parte II Impostos Estaduais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 351.

⁸ BRITTO, Benner Roberto Ranzan de. **O Princípio da Seletividade Aplicado ao ICMS Incidente sobre Energia Elétrica**. Recife: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2010. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/monografia/2009-02/BENNER_ROBERTO_RANZAN_DE_BRITTO.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2016.

Apesar da possibilidade que a seletividade abre para a fixação de alíquotas diversas, José Eduardo Soares de Melo⁹ destaca que não devem ser cometidos atos arbitrários, como, por exemplo, aumentar alíquotas de mercadorias essenciais com a finalidade principal de majorar a arrecadação dos impostos.

Sobre o ICMS, assim doutrina Roque Antonio Carrazza:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: “a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais¹⁰.

Em razão das diferentes hipóteses de incidência do ICMS e correspondentes bases de cálculo, é que se pode concluir pela existência de cinco impostos distintos, sendo, destarte, apresentadas neste trabalho apenas as três primeiras hipóteses, por serem as mais recorrentes.

Na hipótese de incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, denominação dada pela Constituição da República Federativa do Brasil, deve-se observar que não se dá a tributação sobre a comunicação propriamente dita, mas sim no sentido de transmissão de uma mensagem de um indivíduo a outro, que a compreende, em decorrência de um contrato oneroso de prestação de serviços desta natureza entre uma pessoa física ou jurídica a terceiros - se assim não o fosse, seria tributado todo e qualquer contato entre pessoas¹¹. A base de cálculo, neste caso, tem relação com a efetiva prestação onerosa do serviço de comunicação, com isso, a base será o preço do serviço prestado.

Já na hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, compreende-se a tributação não só do transporte de passageiros, como também de cargas, de valores ou de mercadorias, em qualquer tipo de veículo (automóvel, trem, avião, caminhão, barco, etc.), destacando que não há tributação de serviços públicos, apenas dos transportes do regime privado, à título oneroso. Importante ressaltar, ainda, que embora seja

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Parte II Impostos Estaduais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 352.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-37.

¹¹ Ibid., p. 176.

permitido aos Estados e ao Distrito Federal tributarem este serviço, não é permitido utilizar aspectos diversos, em virtude da sua procedência ou destino, para fixar a tributação.

Sobre este aspecto assim entende Roque Antonio Carrazza:

Destarte, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. O art. 152 da Carta Magna consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica – e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País¹².

É requisito necessário, ainda, para esta hipótese de tributação, a relação entre duas pessoas, uma tomadora e outra prestadora do serviço de transporte, não sendo tributável o transporte de carga própria¹³. Diante da prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal prestado, a base de cálculo do ICMS será o valor deste, abstraindo-se outros valores, como, por exemplo, o de pedágio.

Por fim, temos o ICMS na circulação de mercadorias que só haverá incidência do imposto se perfectibilizada a operação de transferência da posse da mercadoria, devendo sua base de cálculo exprimir o efetivo valor das mercadorias circuladas.

Tem-se que estudo do ICMS, precisamente da sua incidência sobre a circulação de mercadorias, é relevante para o presente trabalho a fim de compará-lo com a forma de tributação sobre o consumo existente nos demais Estados-partes do MERCOSUL, que se dá por meio de um único imposto, qual seja, o IVA, como será analisado posteriormente.

2.1.1 Regra-Matriz

Ao analisar-se um fenômeno jurídico, Paulo de Barros Carvalho¹⁴ afirma que a única forma de entendê-lo é analisando todo o sistema e as conexões, tanto verticais, quanto horizontais, dos inúmeros preceitos que se unificam para disciplinar o comportamento humano.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 156.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 380.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 303.

Para analisar essas noções intrínsecas à norma, criou-se a regra-matriz de incidência tributária, que seria uma norma jurídica geral e abstrata composta pela hipótese e pela consequência, com a finalidade de determinar os elementos necessários para se contrair uma obrigação tributária. Na hipótese há a previsão de um fato social, relacionado à incidência do tributo, que o liga a uma consequência, a relação tributária, como norma.

A hipótese é construída pela vontade do legislador, que observa fatos que deseja disciplinar, transformando-os em fatos jurídicos. É caracterizada por um comportamento humano condicionado no tempo – determinando o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador – e no espaço – indicando o lugar que terá que ocorrer o fato gerador, bem como por um aspecto material, que é o núcleo do conceito disposto na hipótese da norma e, conforme Hugo de Brito Machado, é uma situação de fato indicada na lei, que deve ser quantificada em moeda.

Paulo de Barros Carvalho assim discorre sobre a hipótese:

O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar¹⁵.

Já na consequência há o critério quantitativo e o critério pessoal. O primeiro é composto pela base de cálculo – que é a grandeza relacionada à capacidade contributiva – e pela alíquota, que pode ou ser um percentual a ser aplicado sobre a base ou uma quantia fixa, como, por exemplo, unidade, peso, etc. No segundo, temos o sujeito ativo, que é quem tem o poder de exigir a prestação pecuniária, é o credor da obrigação tributária – União, Estados, Municípios, autarquias, etc. -, e o sujeito passivo (o contribuinte e o responsável), que conforme estabelecer a legislação tributária será o devedor, aquele que irá pagar a quantia em dinheiro.

Sobre a base de cálculo, assim discorre Roque Antonio Carrazza:

As pessoas políticas não têm total liberdade na escolha na base de cálculo dos tributos que criam legislativamente, já que tem seus paradigmas prefigurados na Constituição. Logo, ao tratarem deste

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 319.

assunto, devem necessariamente levar em conta a base de cálculo possível de exação, predeterminada na Lei Maior¹⁶.

Como já observando no início do capítulo, há cinco hipóteses diferentes de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, com isso, deve-se admitir que se tem cinco regras-matrizes diferentes, implicando também, em cinco hipóteses e consequências distintas. Em comum, no entanto, tem-se que os sujeitos ativos, quais sejam, aqueles que receberão o valor a ser pago, serão sempre os Estados ou Distrito Federal, ou seja, o ente político de onde se realizou o fato gerador - uma vez que são os competentes para instituir o ICMS.

A regra-matriz do ICMS vinculada à operação de circulação de mercadorias terá, no critério material da hipótese, a prática de uma operação em relação à circulação de mercadoria no mercado interno ou em uma importação. Será o ato de realizar operações mercantis.

Paulo de Barros Carvalho afirma que:

O ICMS tem, portanto, como requisito constitucional que sua hipótese tributária traga a descrição do fato de um comerciante, industrial ou produtor, traduzida por verbo e seu complemento vir a praticar operação jurídica que transfira, física ou simbolicamente, a propriedade de mercadoria ou implique sua importação¹⁷.

Só pode ser exigido o ICMS após a eficaz realização da operação mercantil, ou seja, somente com a transferência do domínio da mercadoria.

O momento em que nasce a obrigação tributária do ICMS, ou seja, o seu critério temporal, não foi expressamente definido na Constituição Federal, comportando aos entes políticos a sua definição em lei ordinária. Esse poderá ser, por exemplo, a ocasião em que o sujeito passivo adquire a mercadoria ou a aliena, o momento da emissão da nota fiscal, entre outros.

O critério espacial será, conforme disposto no artigo 11, da LC 87/96, o local da operação que transfere a propriedade da mercadoria, com a exceção da situação da operação mercantil ter se iniciado no exterior. E terá maior relevância posteriormente para fins de estudo da incidência de ICMS nas operações interestaduais.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 383.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 650.

Dos conceitos constitucionais estudados, pode-se extrair que a base de cálculo será o valor da venda mercantil realizada, ou seja, o valor de que decorrer a saída da operação, sendo integralizado o montante do próprio ICMS a ela. Esta possibilidade é objeto de muitas divergências quanto à sua constitucionalidade, uma vez que a alíquota é aplicada como se já se soubesse o valor a ser pago e este estivesse somado ao da mercadoria¹⁸. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, já se manifestou acerca do tema, considerando constitucional esta inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. Veja-se:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. **3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos.** 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, RE

¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

582461/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgado em: 18/05/2011).¹⁹ Grifo nosso.

E o sujeito passivo será o contribuinte, aquele que realizar a operação mercantil tributável, seja o produtor, o industrial, o comerciante, entre outros.

Já a regra-matriz do ICMS sobre os serviços de transporte, conforme Roque Antonio Carrazza, terá em sua hipótese “a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado”²⁰.

Aliomar Baleeiro assim discorre sobre a incidência do ICMS-transporte:

O campo de incidência [...] é vasto, porque o texto constitucional dele exclui apenas os transportes intramunicipais, ou seja, os urbanos e os que ligam à sede os distritos do Município, sem transpor os limites deste. Qualquer que seja o meio de prestação dos serviços de transporte: por superfície terrestre ou aquática, por ar, ou por subterrâneo. Qualquer tipo de veículo. Mesmo por oleodutos, pipelines, etc... Qualquer que seja o objeto de transporte: pessoas ou coisas. Uma condição única: transpor os limites do Município, entrando noutros ou penetrando em território estrangeiro²¹.

O critério temporal desta modalidade de ICMS será, conforme leciona Tácio Lacerda Gama²² - seguindo o disposto no artigo 12, inciso V e VI, da LC nº87/1996 -, o começo da prestação do serviço de transporte, se ocorrido no Brasil, ou o ato final de transporte, quando o serviço tiver se originado no exterior. O critério espacial é o local em que se iniciou a prestação do serviço de transporte.

Sua base de cálculo, portanto, será o preço desses serviços prestados, bem como o sujeito passivo será o prestador deles.

Por outro lado, a hipótese da regra-matriz do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação será a prestação “a terceiros (um tomador e um receptor),

¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 582461/SP**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Julgado em 18 de maio de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 20 de março de 2016.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 378.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 479.

²² GAMA, Tácio Lacerda. **ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação, Legitimidade e Apuração** Disponível em: <<http://www.slideshare.net/JeanSimei/icmstransporte-e-comunicacao-aula-tacio-lacerda-gama>> Acesso em: 16 de mar. de 2016.

em caráter negocial, um serviço de comunicação, tendente a produzir-lhes uma utilidade”.²³

O critério temporal do ICMS-Comunicação, no entendimento de Tácio Lacerda Gama²⁴, será o momento em que ocorrer o critério material acima exposto, ou seja, a prestação onerosa deste serviço. O mesmo professor ainda ensina que a Lei Kandir, em seu artigo 11, inciso III, traz mais de uma hipótese de critério espacial para este imposto, quais sejam, onde é prestado o serviço de radiodifusão, onde é vendida a ficha ou cartão, onde se localiza o domicílio do tomador (quando prestado via satélite), e, nos demais casos, no local onde for cobrado o serviço.

Conseqüentemente, o critério espacial será o local de prestação do serviço de comunicação.

A base de cálculo será o valor dos serviços de comunicação prestados, e, aqui, o sujeito passivo, o contribuinte, também será aquele que prestar o serviço de comunicação.

2.1.2 O ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias

Em virtude da incidência do ICMS sobre mercadorias ser a hipótese economicamente mais importante²⁵, tem-se que se deve analisar cuidadosamente as disposições sobre o imposto nas operações mercantis.

Primeiramente, se faz importante analisar o sentido dos vocábulos que constituem a denominação do imposto (quais sejam, “operação”, “circulação”, e “mercadoria”), para, assim, melhor entender em que casos específicos ocorre a tributação.

Guilherme Cezaroti²⁶ recorda que *operação* são os atos ou negócios jurídicos hábeis a provocar a circulação de mercadorias, seria, então, um ato jurídico lícito que compõe um ciclo produtivo ou nele se reflete.

Circulação, conforme José Eduardo Soares de Melo²⁷, para fins de incidência do ICMS, é a passagem de mercadorias de uma pessoa para a outra, não bastando o

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p.382.

²⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação, Legitimidade e Apuração** Disponível em: <<http://www.slideshare.net/JeanSime/icmstransporte-e-comunicacao-aula-tacio-lacerda-gama>> Acesso em: 16 de mar. de 2016.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37-38.

²⁶ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p.50.

simples deslocamento entre locais pertencentes ao mesmo contribuinte. A circulação que ocorre é jurídica, e não meramente física, uma vez que há a transferência da posse ou da propriedade do bem. Pode-se afirmar, portanto, que quando não ocorre troca de titularidade, não incide tributação de ICMS.

Neste sentido firmou-se o Superior Tribunal de Justiça, com a edição da súmula 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Sobre a alteração da titularidade é este o entendimento do Supremo Tribunal Federal, com relatório do Ministro Ricardo Lewandowski:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. **ICMS. MERA SAÍDA FÍSICA DO BEM. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA TITULARIDADE DO BEM. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS.** PRECEDENTES. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INOVAÇÃO DE TESE. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - **O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com o jurisprudência da Corte no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS. Precedentes.** II – A controvérsia referente à suposta violação ao art. 97 da Constituição não foi examinada no acórdão atacada, tampouco foi sustentada no recurso extraordinário, configurando, portanto, inovação em relação ao pedido inicial. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (STF, AI 784.280 AgR/RJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em: 19/10/2010).²⁸ Grifo nosso.

José Eduardo Soares de Melo define, ainda, *mercadoria* como “o bem corpóreo (ou virtual) da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo”²⁹. Apesar de Roque Antonio Carrazza considerar que “toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria”³⁰, deve-se observar, contudo, que esse vocábulo teve seu sentido ampliado à coisa incorpórea, uma vez que foi permitida a tributação de ICMS ao fornecimento de energia elétrica. Sempre dependerá, na verdade, da utilização da mercadoria, devendo chegar a um destinatário final.

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Parte II Impostos Estaduais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 275-276.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 784.280/RJ**. Primeira Turma. Julgado em 19 de outubro de 2010. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616700>>. Acesso em: 10 de maio de 2016.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Op. Cit.**, p. 276.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio **ICMS**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43.

As definições acima expostas devem ser intimamente relacionadas entre si, para, de tal modo, haver uma correta caracterização da incidência do ICMS nas operações mercantis, merecendo destaque o entendimento de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda³¹.

O contribuinte do imposto sobre a circulação de mercadorias será toda pessoa física ou jurídica, que realizar habitualmente compras em volume, para, assim, restar configurado o intuito comercial da atividade.

Como já visto anteriormente, a regra-matriz deste imposto se dará com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, sendo devido, portanto, o ICMS, no local em que se encontra a mercadoria que sofre operação de circulação. Ressaltando-se que o imposto em apreço não incide sobre as mercadorias, mas sim sobre as operações de circulação dessas³². Diante disso, o consumidor, destinatário final do produto, não é o contribuinte, mas sim o produtor, comerciante, etc.

Assim entende Paulo de Barros Carvalho sobre a figura do consumidor na tributação do ICMS:

Para aquele que participou da relação jurídica de transferência de mercadoria, tributada pelo ICMS, na figura de adquirente, não importa saber se o alienante procedeu ao lançamento ou ao pagamento do imposto. [...] Em qualquer caso, com ou sem a formalização da obrigação tributária, há o direito ao crédito (e ao consequente direito a compensação, pelo primado da não-cumulatividade), visto que o nascimento deste decorre de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência do ICMS; decorre da transmissão da titularidade da mercadoria, e não da ocorrência de lançamentos de ICMS que são alheios ao adquirente³³.

A Constituição da República Federativa do Brasil outorgou à lei complementar o poder de fixar as regras gerais referentes ao ICMS, sua definição, obrigação,

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 375.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 374.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 651.

hipótese de incidência, decadência, entre outros, no entanto, o responsável para instituir o critério material deste imposto é o legislador estadual, e justamente desta liberdade concedida a cada um dos entes federativos, é que surgiu controvérsia entre as operações relativas à circulação de mercadorias interestaduais. As próprias alíquotas do imposto irão variar conforme a operação realizada e o Estado, uma vez que ao autorizar os entes federados a fixar e cobrar o ICMS, a Constituição Federal também os autorizou a regularem sobre a questão das alíquotas.

Em se tratando do ICMS sobre a operação de circulação de mercadorias entre Estados, ou seja, quando o produtor, fornecedor ou comerciante encontrar-se situado em um ente federado e o destinatário em outro, a Constituição Federal Brasileira de 1988 assim dispõe em seu artigo 155, §2º, inciso VII e VIII, sobre a fixação das alíquotas:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual

O artigo supramencionado dispõe que se o destinatário que se encontra em outro Estado for contribuinte do ICMS, deverá haver, destarte, uma partilha do imposto arrecadado na operação entre os entes federados envolvidos, quais sejam, o estado de origem e o de destino do bem, recebendo este último o denominado “diferencial de alíquota”, que nada mais é do que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, disposto no supramencionado inciso VII. O Poder Constituinte indicou o Senado Federal como responsável pela padronização das alíquotas, delimitando o piso e o teto das mesmas.

A Constituição Federal, ao estabelecer este instrumento de “diferencial de alíquota”, o fez com a finalidade de favorecer aqueles estados menos desenvolvidos, no mesmo sentido, a Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal, estabeleceu alíquotas diferentes para as operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, quando destinadas aos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo. Ambas as disposições surgiram com o intuito de diminuir a desigualdade entre Estados e regiões, pois, do contrário, haveria uma maior arrecadação do ICMS aos Estados que detém maior potencial produtivo e que já são mais ricos, bem como com

a finalidade de circulação de riquezas. Com este objetivo, ainda, foi estabelecido que as alíquotas internas não podem ser inferiores àquelas das operações entre mais de um ente federativo, exceto se houver resolução em Estados e Distrito Federal.

Sobre a fixação das alíquotas interestaduais, assim exemplifica Daiane Carvalho Batista:

Assim, a venda de uma mercadoria que possua alíquota total para o consumidor de 17% da Região Nordeste para a Região Norte, 12% pertencerão ao local de produção (Nordeste) e 5% ao local de consumo (Norte). O mesmo resultado se aplica caso a venda fosse para um Estado do Sul ou Sudeste. Por outro lado, um produto vendido da Região Sul para o Espírito Santo, da alíquota total de 17%, 7% pertence ao Estado produtor (Sul) e 10% ao consumidor (Espírito Santo). A regra geral é que, saindo de uma região menos favorecida (Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santos), o produto paga sempre 12% na origem e 5% no destino. Quando ele sai de uma região mais favorecida (Sul, Sudeste “exceto Espírito Santo”), paga 7% na origem e 10% no consumo se for destinado ao Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo, ou 12% na origem e 5% no consumo se for destinado ao Sul, Sudeste (exceto Espírito Santo)³⁴.

Quando o destinatário desta operação entre os entes federados não é contribuinte do ICMS, haverá tributação apenas no Estado de origem, utilizando-se da sua alíquota interna. Atílio Dengo ensina que esta saída encontrada pela Constituição Federal “foi orientada pelo princípio da tributação na origem, mais evoluída sob o ponto e vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, exige rigoroso controle interno sobre incentivos e benefícios”.³⁵

Tais operações mercantis interestaduais, todavia, são objeto de grande controvérsia, no tocante às operações onde o destinatário localizado no outro Estado não é contribuinte, sendo mero consumidor.

Deste ponto, conclui-se que a tributação sobre o consumo no Brasil, através do ICMS, se dá de modo complexo, por força de suas características peculiares, principalmente por uma sigla abranger cinco impostos distintos – muito embora a sua incidência sobre a circulação de mercadorias seja a hipótese mais recorrente e economicamente mais relevante. Em face de ser um imposto de competência estadual, distingue-se de outro importante imposto sobre o consumo existente no

³⁴ BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em: <www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26>. Acesso em: 24 de abril de 2016.

³⁵ DENGGO, Atílio. **A tributação do comércio eletrônico**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da UFRGS, 2001. p. 179-180.

Brasil, qual seja, o IPI, bem como do IVA, imposto existente nos demais países do MERCOSUL, como será analisado posteriormente.

2.2O IMPOSTO SOBRE O PRODUTO INDUSTRIALIZADO (IPI)

De outra parte, o imposto que no Brasil incide no processo de industrialização dos produtos tem como antecessor o “IC” – Imposto sobre o Consumo -, que estava presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição da República Federativa do Brasil de 1934, em seu artigo 6º, inciso I, alínea “b”. Este se caracterizava como um imposto de competência da União que incidia sobre quaisquer mercadorias, com exceção de combustíveis³⁶.

Tal previsão manteve-se até a Emenda Constitucional nº 18/1965, que introduziu então em seu artigo 11³⁷ o denominado IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, conferindo-lhe caráter não cumulativo e seletivo, em função da essencialidade dos seus produtos.

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, introduziu-se a exceção de não sofrerem incidência os produtos industrializados destinados ao exterior, bem como a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei³⁸. Outrossim, permaneceu sendo um tributo regido tanto pelo princípio da não-cumulatividade, quanto da seletividade, de competência da União, encontrando respaldo em seu artigo 153, inciso IV.

No tocante à legislação pertinente ao IPI, além da própria Constituição Federal, pode-se destacar o Código Tributário Nacional, bem como o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do imposto. Este Decreto que dispõe o Regulamento, contudo, como

³⁶ Art. 6º. Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão.

³⁷ Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados: Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

³⁸ Art. 153. §3º: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

ressalta Vittorio Cassone, “de tempos em tempos é editado tanto o Regulamento do IPI (RIPI), quanto a Tabela de IPI (TIPI)”³⁹.

Da análise do dispositivo constitucional, tem-se que, diferentemente do que fez com o ICMS ao prever “operação de circulação”, a Constituição Federal de 1988 ao referir-se ao IPI tratou apenas como “operação”. Assim, este imposto incide tão somente sobre a produção, e não sobre a comercialização dos produtos ao consumidor. Necessário se faz destacar a lição de Leandro Paulsen sobre o assunto:

Constatamos que a base econômica tributável a tal título abrange as *operações com produtos industrializados*. [...] Desse modo, alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes (industrializado). Pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial. [...] Não basta, portanto, que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas que se tribute a própria produção quando ela acontece⁴⁰.

O vocábulo “industrialização” foi conceituado primeiramente pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, quando o imposto ainda era o antigo IC, como sendo “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”, excetuando-se o conserto de máquina, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; o preparo de medicamentos officinais ou magistrais manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica; e a mistura de tintas entre si, ou concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas⁴¹.

Outrossim, o conceito de “industrializado” veio a ser definido pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, parágrafo único, como o “produto que tenha

³⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 270.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. Parte I - Impostos Federais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 109.

⁴¹ Art. 3º, parágrafo único.

sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoamento para o consumo.

Na mesma trilha, o Decreto nº 7.212/10, considera *industrialização*⁴² como “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”, exemplificando com a transformação de matéria-prima, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento, a renovação, fazendo em seguida algumas ressalvas no mesmo dispositivo, como, por exemplo, os produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação em restaurantes ou outros estabelecimentos do gênero⁴³. E *industrializado*, segundo este mesmo Regulamento do IPI, é o resultante de qualquer operação supramencionada, mesmo que de forma incompleta, parcial ou intermediária. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, *industrialização* pode ser conceituada como “toda operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da ‘coisa’ ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoamento para o consumo”⁴⁴.

Dentre os vocábulos fundamentais para a compreensão deste imposto, importante destacar também a expressão *insumos*, que foi conceituada em resposta à Consulta nº 10.286/76 da Consultoria Tributária de São Paulo, como “o que abrange todos os produtos consumidos no processo de fabricação, exceção feita às máquinas e equipamentos”. Importante frisar a lição de Vittorio Cassone de que aquele insumo (seja matéria-prima, produto intermediário ou embalagem) que não for submetido ao processo de industrialização estará fora do campo de incidência do IPI e tampouco poderá ser considerado para fins de crédito, salvo disposição legal em contrário⁴⁵.

Por sua vez, *matéria-prima*, como relembra Cassone, é compreendida como “toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante”, a exemplo do minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa. Já *produto intermediário* é aquele que “compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca”, como é o caso dos pneumáticos, na indústria automobilística. Por fim,

⁴² Art. 4º, Decreto nº 7.212/2010.

⁴³ Art. 5º, incisos I a XV, e parágrafo único, Decreto nº 7.212/2010.

⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

⁴⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 271.

produto secundário é “aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto”, a exemplo do óleo de linhaça utilizado na cerâmica, que após ser consumido – queimado – não integrará o novo produto: a telha⁴⁶.

Entre as principais características do IPI tem-se a sua não-cumulatividade; o seu caráter tanto fiscal, quanto extrafiscal, já que a sua receita arrecadada será destinada tanto para suprir as necessidades financeiras do Estado, quanto para impulsionar a produção interna do país, auxiliando o governo a atingir sua política econômica e corrigir eventuais distorções⁴⁷; a sua sujeição ao princípio da anterioridade de 90 dias, ou seja, a norma infralegal editada pelo Poder Executivo só passa a produzir efeitos depois de transcorridos 90 dias da data da sua publicação; por ser uma exceção tanto ao confisco – ao permitir taxações altíssimas no artigo 150, IV -, quanto da estrita legalidade – pois pode ter sua alíquota alterada mediante Decreto Presidencial⁴⁸; e por ser seletivo em função da essencialidade.

O princípio da seletividade relativamente ao IPI está previsto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, que dispõe que “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Diante do emprego do verbo “será”, não há dúvida da obrigatoriedade da aplicação da seletividade ao IPI, assim, conforme ensinamentos de Ricardo Lobo Torres “a seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos”⁴⁹, ou seja, a alíquota deve ser inversamente proporcional a essencialidade do produto.

A aplicação da seletividade será cumprida corretamente, no momento em que se faz uma comparação entre as mercadorias ou serviços, onerando de forma inferior os bens necessários à vida, e de forma mais elevada os produtos supérfluos, a exemplo da alíquota vigente de IPI sobre o leite integral, que é de 0%, enquanto a incidente sobre os cigarros é de 330%⁵⁰.

Hugo de Brito Machado, contudo, critica a aplicação do princípio da seletividade ao IPI, entendendo que:

⁴⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 279.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 285.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008, p. 607.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 13. ed. São Paulo: Renovar, 2006, p. 387.

⁵⁰ CASSONE, Vittorio. **Op. Cit.**, p. 275.

Nem sempre é observado, e para muitos produtos a alíquota é zero. Parece que, em razão da partilha obrigatória da receita com Estados e Municípios, o Governo Federal não tem mais interesse na arrecadação do IPI, que já foi o tributo federal mais significativo na arrecadação da União⁵¹.

São imunes à incidência do IPI, conforme o artigo 18 do Regulamento do IPI de 2010⁵², os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; os produtos industrializados destinados ao exterior; o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; e, por fim, a energia elétrica, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do País.

Sobre este imposto, assim entende Leandro Paulsen:

Há três fatos geradores em potencial para o IPI, definidos no art. 46, do CTN: “I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão”. Mas só foi instituído IPI quanto aos dois primeiros; na arrematação, não⁵³.

Passa-se, então, a identificar a regra-matriz relativa às três hipóteses de IPI dispostas no já demonstrado artigo 153, inciso IV, da CF/88.

2.2.1 Regra-Matriz

Já restou demonstrada no ponto anterior a importância da aplicação dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, qual seja, a definição da regra-matriz, para melhor compreensão das noções intrínsecas de um fenômeno jurídico tributário.

Sobre as três hipóteses de incidência de IPI, Paulo de Barros Carvalho afirma:

As três regras são juridicamente distintas, com fundamento na diretriz constitucional que estabelece a diferença, sempre que os impostos tenham hipóteses de incidência e bases de cálculo dessemelhantes.

[...]

O binômio *hipótese de incidência/base de cálculo* indica tratar-se de impostos diferentes, sob a mesma denominação – IPI⁵⁴.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. P. 338.

⁵² BRASIL, Planalto. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em: 21 de abril de 2016.

⁵³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 308.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 609-610.

Assim, a regra-matriz do IPI vinculada à operação de industrialização de produto terá, no critério material da hipótese, a prática de industrializar produtos, sendo o vocábulo *produtos* complemento do verbo *industrializar*⁵⁵.

O momento em que nasce a obrigação tributária do IPI, ou seja, o seu critério temporal, será o momento de saída do produto do estabelecimento industrial.

O critério espacial será, via de regra, qualquer local no território brasileiro.

A base de cálculo será o valor da operação de que decorrer na saída do produto do estabelecimento, salvo se a operação não tiver valor ou se os contribuintes estiverem sendo omissos com a documentação, hipótese em que a base de cálculo será o preço da mercadoria ou de sua similar⁵⁶. A sua alíquota a percentagem constante na tabela, formando esses dois aspectos o critério quantitativo da consequência⁵⁷.

O sujeito ativo é a União, uma vez que esta é quem detém a competência de tributar o IPI; e o sujeito passivo é o titular do estabelecimento industrial ou quem lhe for equiparado.

Por outro lado, a hipótese da regra-matriz do IPI sobre a importação de produtos industrializados do exterior será o próprio ato de importar qualquer produto industrializado do exterior, sendo compreendido aqui o verbo *importar* como o principal.

O critério temporal deste IPI, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho⁵⁸, será o momento do desembaraço aduaneiro, sendo, por conseguinte, as repartições alfandegárias do país o seu critério espacial.

A base de cálculo será o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, adicionados o montante desses e dos encargos cambiais pagos ou devidos pelo importador. Sua alíquota será a porcentagem constante da tabela e correspondente ao produto importado.

Aqui o sujeito ativo, também será a União, no entanto, o sujeito passivo é o importador do produto industrializado.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 608.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 338.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. Cit.**, p. 608.

⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação, Legitimidade e Apuração**. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/JeanSimeii/cmstransporte-e-comunicacao-aula-tcio-lacerda-gama>> Acesso em: 16 de mar. de 2016.

Por fim, tem-se a hipótese da regra-matriz do IPI sobre a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados, que terá em seu critério material o ato de arrematar em leilão o produto industrializado. Já o critério espacial será a repartição alfandegária ou qualquer outro local que realize leilão de produtos industrializados apreendidos ou abandonados. O critério temporal se dá com o ato da arrematação, devidamente documentado em nota de venda do leiloeiro oficial.

A base de cálculo será o valor pelo qual o produto foi arrematado, e a sua alíquota será a prevista em lei.

O sujeito passivo, neste critério quantitativo da consequência da regra-matriz, será o arrematante do produto industrializado apreendido ou abandonado.

2.2.2. O IPI sobre a operação de industrialização de produtos

Faz-se necessário analisar neste ponto a hipótese de incidência do IPI sobre a industrialização do produto, em virtude de nos demais Estados-partes do MERCOSUL o imposto que incide sobre as etapas de produção da mercadoria ser o IVA, como será estudado oportunamente neste trabalho.

Assim, conforme disposto no artigo 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é considerado industrializado o produto “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Leandro Paulsen⁵⁹ destaca que diante desse conceito abrangente, tem-se que produto industrializado é a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento.

Como já visto anteriormente, a regra-matriz deste imposto se dará com a saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos industriais ou daquele a ele equiparado por lei, ou, ainda, daquele estabelecimento comercial que forneça produto industrializado a estabelecimento industrial. Importante ressaltar que essa saída deve se dar por força de negócio jurídico para dar ensejo a incidência desse IPI, transferindo a posse ou a propriedade dos produtos industrializados⁶⁰.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. Parte I - Impostos Federais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 141.

⁶⁰ CEZAROTI, Guilherme. **O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI**. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: 2002, p. 52.

Essa ausência de negócio jurídico seria o motivo, de acordo com Leandro Paulsen⁶¹, pelo qual a saída do produto para a feira, por exemplo, não ensejar a tributação do IPI, já que, nesta hipótese, a legislação⁶² autoriza a saída com suspensão do imposto.

Neste sentido é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

IPI. VEÍCULO IMPORTADO. OPERAÇÃO DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. DESTAQUE DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS. FALTA. VERIFICAÇÃO DE PAGAMENTO DO IPI DEVIDO. EXCESSO DE EXECUÇÃO. SAÍDA PARA EXPOSIÇÃO E PARA TESTES. SUSPENSÃO. 1. O contribuinte deixou de destacar o IPI devido nas operações de saída de veículos importados do estabelecimento, no período de 1991 a 1993. 2. Entretanto, a perícia contábil concluiu que os valores constantes das notas fiscais abrangiam não-só o preço das mercadorias como também o IPI devido, e que os valores daí extraídos, somados ao recolhimento efetivado pela empresa após a constatação do equívoco, satisfazem a obrigação tributária relativa ao período. 3. As notas fiscais de saída de veículos dirigida a feira de exposição são beneficiadas com a suspensão do imposto. As notas fiscais foram emitidas em nome da própria empresa em face da impossibilidade de emissão da nota em favor do local expositor (Parque Anhembi - SP). 4. Também são beneficiadas com a suspensão do IPI as saídas de veículos destinadas a testes (Código 6.99). A ocorrência de erro na fundamentação legal (art. 36, XI, do RIPI/82) não prejudica ao interessado, especialmente porque a descrição contida na nota permite à autoridade fiscal visualizar a ocorrência de hipótese de suspensão do imposto (art. 36, VII, do RIPI/82). 5. Honorários advocatícios majorados par ao montante de 5% sobre o valor atribuído aos embargos. (TRF4, AC 2000.04.01.126037-3, Primeira Turma, Rel. Maria Lúcia Luz Leiria, julgado em: 04/09/2002).

Também não sofre incidência dessa hipótese de IPI o beneficiamento realizado em bem ou mesmo a produção mediante encomenda, uma vez que não constitui operação com produto industrializado, mas sim, industrialização por força de um negócio jurídico⁶³.

Contribuinte é, portanto, o estabelecimento industrial responsável por qualquer um dos processos de industrialização acima mencionado que gere um produto novo no mercado, seja para aquisição de outra indústria, seja por consumidor final.

Leandro Paulsen destaca que também ocorre a incidência desta hipótese de IPI quando “um comerciante/distribuidor adquire o produto industrializado para

⁶¹ PAULSEN, Leandro. Parte I - Impostos Federais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 145.

⁶² Art. 42, inciso II e III do Decreto nº 7.212/10.

⁶³ PAULSEN, Leandro. **Op. Cit.**, p. 146.

revendê-lo a indústrias, passa a integrar a cadeia econômica do processo industrial, sendo contribuinte do imposto quando da saída do produto do seu estabelecimento”⁶⁴.

Deste ponto, conclui-se que a tributação sobre o consumo no Brasil, através do IPI, se dá principalmente sobre o produto industrializado destinado ao mercado interno, e, por ser um imposto de competência da União e ter como característica a sua não-cumulatividade é bastante semelhante ao IVA existente nos demais países do MERCOSUL, como será estudado oportunamente neste trabalho.

2.3O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS E AO IPI

Na última década do século XIX todos os produtos manufaturados no Brasil eram atingidos pela tributação do imposto de consumo em cada uma das etapas da produção, sem considerar o ônus tributário já suportado anteriormente⁶⁵. A fim de evitar essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto já pago anteriormente, Aliomar Baleeiro recorda que se desenvolveu a técnica denominada pelos franceses como “valor agregado”, que permitiu ao contribuinte deduzir o imposto já pago nos itens que são componentes do produto final⁶⁶.

Tem-se, então, que diante dessa influência do direito francês - que na década de 1950 estabeleceu o instituto do valor agregado com a finalidade de integrar-se a então Comunidade Econômica Europeia⁶⁷ -, o princípio da não-cumulatividade foi inserido no Brasil inicialmente em 1958, com o imposto de consumo, e, posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, passou a ser constitucionalmente obrigatório.

Assim, muito embora o Brasil não tenha ainda instituído propriamente um Imposto sobre o Valor Agregado - como será demonstrado em capítulo posterior do presente trabalho -, foi inserido já na década de 1960 o princípio da não-cumulatividade no ordenamento jurídico de dois dos seus principais impostos sobre o consumo. Neste sentido, o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi:

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. Parte I - Impostos Federais. In: PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 144.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 352.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 388.

O princípio da não-cumulatividade – **o qual só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado** – torna-se princípio constitucional na Constituição de 18.09.1945, em razão da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual⁶⁸. Grifo nosso

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o princípio em apreço, aplicado ao ICMS, encontra-se previsto no Artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;

Já a sua aplicação ao IPI, encontra-se prevista no artigo 152, parágrafo 3º, inciso II, da CF, que assim prevê:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

O princípio da não-cumulatividade estabelece a possibilidade dos contribuintes compensarem, permitindo que o montante cobrado anteriormente sirva de crédito para um pagamento posterior. Como o termo utilizado não esclarece o fim constitucional deste princípio, necessário se faz esclarecer que objetiva não só a proteção do contribuinte ao duplo-pagamento, mas, principalmente, visa evitar um grande impacto dos tributos nos preços dos produtos. No ICMS, tem-se que a não-cumulatividade intenta regular o ordenamento estatal que seria afetado com a repercussão nos produtos e seus consumidores.

Neste sentido, assim define Ricardo Lobo Torres a não-cumulatividade do ICMS:

Juridicamente o ICMS atua pelo mecanismo da compensação: incide sobre o valor total de cada operação, dele se abatendo o crédito

⁶⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 353

correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores pelo menos ou outro Estado.

[...]

A não-cumulatividade do ICMS, portanto, atua pela compensação entre débitos e créditos do imposto⁶⁹.

No que concerne ao IPI, este princípio impede que o mesmo incida em cascata por toda a produção, ou seja, evita que este imposto seja cobrado em todas as saídas que ocorrem durante o processo de industrialização, sem qualquer compensação.

Sobre a não-cumulatividade, importante frisar a lição de Leandro Paulsen:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem integrando o produto final.⁷⁰

Luciano Amaro explica, ainda, que este princípio obriga que “o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou seja compensado como que incidido nas operações anteriores”.⁷¹

Quanto ao ICMS, o princípio da não-cumulatividade foi modificado pela Lei Kandir, passando a admitir a utilização dos créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente, aproximando a compensação do regime de créditos financeiros. Para Paulo de Barros Carvalho, para tornar efetivo este princípio no tocante ao ICMS, deve-se exigir “em cada elo da cadeia de produção ou circulação, a compensação entre a relação de direito ao crédito (nascida com a entrada jurídica do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída da mercadoria)”⁷².

Para ser admitida a compensação do crédito, não é possível que as mercadorias ou serviços adquiridos sejam destinados ao uso ou consumo. Neste sentido se posicionou o STF. Veja-se:

Na observância do princípio da não-cumulatividade, cumpre perquirir o elo entre a mercadoria adquirida e a atividade, em si, na produção da

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 384-385.

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 305.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 148.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 649.

própria empresa. Assim, a aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa não gera o direito ao crédito, tendo em conta que a adquirente mostra-se, na realidade, como consumidora final. Esse enquadramento harmoniza-se com a premissa segundo a, qual, vindo a vender tais bens, sobre o negócio jurídico não se dará a incidência do ICMS.

Nesse sentido é a jurisprudência do Supremo. Precedentes: Recurso Extraordinário nº 195.894-4/RS, da minha relatoria, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 461.878-8/MG, relator ministro Eros Grau, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 497.405-3/SP, relator ministro Ricardo Lewandowski, cujos acórdãos foram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 16 de fevereiro de 2001, 1º de agosto de 2008 e 23 de maio de 2008.

Vale ressaltar que na espécie, a Corte de origem fixou o entendimento de que os bens em relação aos quais a recorrente pretende discutir o direito da recorrida à compensação do crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços integram o ativo fixo. (STF, RE 608693, AgR/AM, Primeira Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, Julgado em: 16/04/2013.)⁷³

Este sistema de creditamentos, no tocante ao IPI, se dá “quando da aquisição de insumo tributado pelo IPI, o industrial se credita do respectivo montante, deduzindo-o posteriormente do que vier a dever quando da saída dos seus produtos industrializados”⁷⁴.

Para Paulo de Barros de Carvalho, o princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS e ao IPI são institutos totalmente distintos, principalmente pela hipótese de incidência diversa, bem como por um ser de competência estadual e o outro de competência federal, não podendo ser estendida uma restrição feita a um para o outro⁷⁵. Considera, ainda, que “para o IPI não há qualquer obstáculo na trilha de sua utilização como imposto não-cumulativo, enquanto o mesmo não se passa com o ICMS, em que há limitações impostas pela Constituição, as quais, todavia, podem ser supridas por legislação estadual que disponha em sentido contrário”⁷⁶.

Hugo de Brito Machado⁷⁷ considera a não-cumulatividade um princípio inadequado ao sistema brasileiro, uma vez que se trata de uma federação com alarmantes desigualdades econômicas. Entre suas críticas, destacam-se a tributação

⁷³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.693/AM**. Julgado em: 16 de abril de 2013. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3716087>>. Acesso em: 10 de maio de 2016.

⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 306.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 615-618.

⁷⁶ Ibid., p. 618.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 388.

mais elevadas às atividades agropecuárias, que são as que mais produzem riqueza, e as alíquotas elevadas, que implicam no estímulo a evasão do imposto.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade na arrecadação do ICMS é um meio de estimular a circulação das mercadorias, uma vez que ao criar um crédito compensável – podendo, inclusive, resultar em um não pagamento efetivo do imposto -, está desonerando toda a cadeia produtiva, fazendo só o consumidor final, que não é o contribuinte do imposto, suportar a tributação.

Considerando que o princípio da não-cumulatividade está diretamente relacionado com a técnica de tributação do valor agregado, tem-se que é uma característica não só desses dois impostos brasileiros sobre o consumo, mas principalmente, como será analisado no capítulo seguinte do trabalho, é intrínseco ao Imposto sobre o Valor Agregado, que é a forma de tributação sobre o consumo de todos os países do MERCOSUL, com exceção do Brasil, que acaba por ser uma assimetria nas legislações tributárias dos Estados-partes.

3 MERCOSUL E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

3.1 NOÇÕES SOBRE INTEGRAÇÃO REGIONAL E O MERCOSUL

Do avanço das relações internacionais e da globalização surgiu a necessidade dos países cooperarem e unirem-se, promovendo uma integração econômica, a fim de aprimorar suas relações mercantis. Recordando lição de Faria, Augusto Jaeger Junior apresenta os dois tipos de integração existentes na economia moderna: a integração regional e a internacional, sendo a primeira resultado de acordos políticos entre países geograficamente próximos que objetivam obter vantagens no processo, enquanto a segunda é um termo genérico utilizado usualmente para descrever a economia capitalista global, que foi impulsionada pela interação e pela interdependência⁷⁸.

Este processo de integração econômica regional desenvolve-se por meio de quatro etapas distintas, quais sejam, a *zona de livre comércio*, a *união aduaneira*, o *mercado comum* e a *união econômica-política*.

Uma *Zona de Livre Comércio* é estabelecida por meio de um Tratado Internacional, e implica na “extinção das barreiras alfandegárias entre países, vizinhos ou não, que buscam encontrar maior competitividade entre seus produtos, tanto interna como externamente, bem como suprir, de modo menos oneroso, o seu mercado com produtos dos quais seja insuficiente”⁷⁹, a exemplo da Área de Livre Comércio da América do Norte - NAFTA. De fato na zona de livre comércio é feito um intercâmbio, onde se busca eliminar algumas tarifas aduaneiras de uma série de produtos ou a sua redução a um patamar comum, definindo-se “regras que definem a origem dos produtos comercializados”⁸⁰.

De outra parte, uma *União Aduaneira* “além de não ter barreiras alfandegárias entre os países integrantes, pratica uma taxaçaõ igual em relação à importação e exportação de produtos, mercadorias e serviços oriundos de ou com destino a Estados que não façam parte da UA”⁸¹, a denominada Tarifa Externa Comum. Quando ainda nesta fase de integração, é permitido aos países que a integram

⁷⁸ JAEGER JUNIOR, Augusto. **MERCOSUL e a livre circulação de pessoas**. São Paulo: LTR, 2000, p. 50.

⁷⁹ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 53.

⁸⁰ JAEGER JUNIOR, Augusto. **Op. Cit.**, p. 52.

⁸¹ *Ibid.*, p. 53-54

instituir uma lista de exceções de produtos e serviços a esta Tarifa, sendo denominada de união aduaneira imperfeita, como é o caso do MERCOSUL, que cada país possui listas extensas com exceções. Somente quando aplicada sobre todos os produtos, serviços e mercadorias é que se pode considerar como união aduaneira perfeita e, com isso, a integração estaria ingressando em sua próxima etapa, qual seja, o *Mercado Comum*.

Nessa trilha, a lição de Edison Carlos Fernandes:

Nessa fase constatamos a existência de uma prática de livre comércio entre os Estados-membros do MC, a prática de uma tarifa externa única para todos os integrantes em relação às demais economias do planeta e, sobretudo, a busca de uma coordenação econômica conjunta entre os diversos países⁸².

Sobre a formação de um mercado comum, assim leciona Augusto Jaeger Junior:

O objetivo de um mercado comum é o resultado de um processo de aproximação, fundado no fenômeno da integração regional, que impele a países a associação com outros. Assim, surgem os blocos econômicos de caráter regional, que como tal negociam em nível global a busca por mercados⁸³.

Um mercado comum implica, portanto, em uma zona de livre comércio, combinada com uma união aduaneira perfeita e, ainda, uma livre circulação, tanto de pessoas, quanto de mercadorias, serviços e capitais.

Esta livre circulação para ser concretizada implica em uma queda das fronteiras, uma vez que o mercado comum nada mais é do que um mercado comunitário. Como doutrina Vittorio Cassone, esta fase exige um comprometimento muito maior dos Estados-membros, na medida em que necessariamente ocorrerá tanto uma revolução político-institucional, quanto jurídica, pois esta etapa da integração requer uma delegação de competências soberanas para uma organização supranacional – acima dos Estados-membros – a fim de harmonizar a legislação, e garantir a livre circulação como um todo⁸⁴.

⁸² FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 54.

⁸³ JAEGER JUNIOR, Augusto. **Liberdade de Concorrência na União Europeia e no MERCOSUL**. São Paulo: LTR, 2006, p. 92.

⁸⁴ CASSONE, Vittorio. MERCOSUL e a Globalização Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 171.

Por fim, tem-se a *União Econômica e Política*, que se caracteriza pela uniformização de todos os aspectos político-econômicos e demais direitos que até então não haviam sido harmonizados. Como, por exemplo, a adoção de uma mesma política externa e de uma mesma política de defesa, e, principalmente, a instituição de um sistema monetário comum, uma moeda comunitária. Claramente este é o estágio que se encontra a União Europeia, diante da implantação e circulação do Euro em alguns dos seus Estados-membros.

Por conseguinte, a aproximação entre Brasil e Argentina no final dos anos 1980, diante de uma dívida externa alta, herança dos regimes militares, bem como da política protecionista dos países desenvolvidos na Europa e na América do Norte, foi decisiva para a intenção de um Mercado Comum na América do Sul. Seguindo o exemplo do ocorrido na Europa, quando a Alemanha e a França firmaram acordos referentes ao carvão e ao aço⁸⁵, que mais tarde progrediram para a formação da Comunidade Econômica Europeia do Carvão e do Aço (CECA), por meio do Tratado firmado em Paris em 1951, que congregou ainda Itália e os países de Benelux⁸⁶.

Remotamente, na verdade, pode-se remeter a origem do MERCOSUL inclusive para as décadas de 1960 e 1980 com os Tratados de Montevideu, que deram origem à ALALC e à ALADI.⁸⁷

Sobre a formação do MERCOSUL, assim doutrina Vittorio Cassone:

O MERCOSUL decorreu dessa necessidade de instituir-se um mercado interno mais sólido para enfrentar a realidade da globalização, facilitando a troca de produção interna com tarifa externa comum, em fase de unificação, e tarifa interna melhor para os produtos da região⁸⁸.

A parceria entre esses dois países iniciou-se em 1986, com a Ata para a Integração Brasil/Argentina, que estabeleceu o Programa de Integração e Cooperação Econômica, entretanto somente em 1990, por meio da Ata de Buenos

⁸⁵ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 56.

⁸⁶ EUROPEIA, União. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV%3Axy0022>>. Acesso em: 12 de maio de 2016.

⁸⁷ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Globalização, regionalização e soberania**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 133.

⁸⁸ CASSONE, Vittorio. MERCOSUL e a Globalização Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 167.

Aires, concedendo o prazo de 5 anos para o desenvolvimento de um espaço econômico comum, e para a criação de um Grupo Mercado Comum⁸⁹.

Assim, com o Tratado de Assunção, celebrado em 26.03.1991, na cidade de Assunção, no Paraguai, constituiu-se entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, o bloco de países denominado Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, promovendo uma livre circulação, uma harmonização e reciprocidade entre seus Estados Membros, o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum – TEC, dentre outros fatores, visando garantir o desenvolvimento econômico e a integração, com justiça social⁹⁰.

No sistema jurídico brasileiro o supramencionado Tratado foi aprovado através do Decreto Legislativo nº 197 de 1991, e promulgado com o Decreto nº 350, de 21.11.1991, entrando em vigência a partir do dia 29 daquele mesmo mês e ano.⁹¹

Para atingir os objetivos do mercado comum, o Tratado de Assunção em seu preâmbulo prevê que deve se dar mediante o aproveitamento mais eficaz dos recursos disponíveis, a preservação do meio ambiente, o melhoramento da interconexões físicas, a coordenação de políticas macroeconômicas e a complementação dos diferentes setores da economia.

Sobre as pretensões do Tratado de Assunção, no tocante a formação do MERCOSUL, Diva Malerbi assim leciona:

O mercado comum que o Tratado de Assunção visa construir deve passar, necessariamente, pelas fases do livre comércio e das uniões aduaneiras. Estas, pela via dos Tratados internacionais tradicionais, vêm sendo pactuadas, tendo como elemento comum a livre circulação de mercadorias, sem barreiras ou restrições quantitativas ou alfandegárias. Mas os Estados integrantes desse mercado comum, tradicional, gozam de liberdades nas relações com terceiros países, inclusive em matérias relacionadas com a importação e a exportação. Ora, o mercado comum que o Tratado de Assunção pretende criar, possui características próprias, tornando imprescindível distingui-lo de outras formas de organização do comércio internacional. Mais precisamente, além da livre circulação de mercadorias, deve-se seguir a adoção de medidas tendentes à implantação de uma tarifa externa comum. E, num passo adiante da livre circulação de mercadorias e da

⁸⁹ FERNANDES, Edison Carlos, **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 56-57.

⁹⁰ MERCOSUL, **Tratado de Assunção de 1991**. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/40-normativa/tratados-e-protocolos/117-tratado-de-assuncao>>. Acesso em: 21 de novembro de 2015.

⁹¹ BRASIL, Casa Civil. **Decreto nº 350**. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em: 29 de maio de 2016.

união aduaneira, as características deste mercado comum pedem, ainda, a liberação da circulação de serviços, pessoas e capitais, bem assim a adoção de regras de concorrência comum. O que significa dizer que a integração buscada, a partir do Tratado de Assunção, requer a livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais, além da liberdade de estabelecimento e de concorrência comercial⁹².

Augusto Jaeger Junior⁹³, contudo, ressalta que o Tratado de Assunção, diante da sua previsão escassa de normas obrigatórias e da presença princípios genéricos, vem sendo entendido pela doutrina apenas como um tratado marco “cujos instrumentos para o alcance do objetivo devem ser desenvolvidos em outros tratados ou por atos jurídicos posteriores”, e que a classificação melhor aplicável ao TA seria então de um caráter transitório.

Com o Protocolo de Ouro Preto, firmado em 1994, mas que no Brasil foi promulgado por meio do Decreto n° 1.901, de 09 de maio de 1996, apresentou-se a estrutura institucional do processo, com sua configuração atual, a fim de consolidar também a segunda etapa do processo de integração regional, qual seja, a União Aduaneira. Dentre as suas disposições, necessário destacar o artigo 34⁹⁴, que concedeu personalidade jurídica de Direito Internacional ao MERCOSUL, permitindo, assim, a negociação em nome próprio de acordos com países que não fazem parte do grupo regional, bem como com organismos internacionais.

MERCOSUL é composto por dois órgãos que garantem a sua administração e execução, quais sejam, o Conselho do Mercado Comum – que é o órgão superior, competente pela condução política e responsável por tomar decisões a fim de assegurar o cumprimento dos objetivos e prazos estabelecidos para a constituição definitiva de um Mercado Comum – e o Grupo Mercado Comum – que é o seu órgão executivo, coordenado pelos Ministérios das Relações Exteriores⁹⁵.

O avanço das relações comerciais é um dos itens que claramente demonstra o progresso integracionista do MERCOSUL, uma vez que o fluxo de mercadorias transacionadas entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai em 1993 aumentou cerca

⁹² MALERBI, Diva. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 76.

⁹³ JAEGER JUNIOR, Augusto. Fundamentos e posteriores desenvolvimentos no MERCOSUL. In: SILVA, Karine de Souza (Org.). **MERCOSUL e União Europeia: O Estado da arte dos processos de integração regional**. Florianópolis: Editora Modelo, 2010, p. 281.

⁹⁴ BRASIL, Casa Civil Decreto n° 1901. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm>. Acesso em: 29 de maio de 2016.

⁹⁵ MERCOSUL, **Tratado de Assunção de 1991**. Artigos 9 a 14. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/40-normativa/tratados-e-protocolos/117-tratado-de-assuncao>>. Acesso em: 29 de maio de 2016.

de 19,7%, e no setor automobilístico, as compras argentinas no Brasil alcançaram 40%.⁹⁶ Desde 2012, com o ingresso oficial da Venezuela ao MERCOSUL, este passou a ter uma população de 270 milhões de habitantes, PIB de US\$ 3,2 trilhões – equivalente a 80% do PIB de toda América do Sul -, e um território de 12,7 milhões de km².⁹⁷

Pode-se dizer que todos os países da América do Sul fazem parte do MERCOSUL, uma vez que por meio das Decisões CMC n° 18/04, 28/04 e 11/13, bem como diante da autorização normativa do MERCOSUL, são Estados Associados ao MERCOSUL o Chile, o Peru, a Colômbia, o Equador, a Guiana e o Suriname.

Muito embora o POP ter apresentado uma TEC, Augusto Jaeger Junior ressalta que isso não é suficiente para ser considerado como a concretização de um mercado comum, uma vez que é também necessária a “unificação das regras de aduana, da política do comércio exterior e a harmonização das legislações nacionais, relativas a impostos indiretos e normas técnicas”⁹⁸.

Por ora, pode-se considerar o MERCOSUL como uma união aduaneira imperfeita intergovernamental. A fim de aperfeiçoar cada vez mais esta UA, no entanto, em 2010 foram já concluídas negociações sobre a instituição de um Código Aduaneiro do MERCOSUL. Para a efetivação de qualquer política integracionista, no entanto, diante das características do MERCOSUL, tem-se a necessidade de harmonização das legislações nacionais envolvidas.

Neste sentido, Diva Malerbi assim discorre:

Ora, a proposta do MERCOSUL é – se confrontada com os processos pacíficos de integração usuais nesta segunda metade do século XX – no sentido da construção negociada de uma nova ordem comunitária.
[...]

A proposta do MERCOSUL não contém a estruturação típica da comunidade europeia. Na tentativa de evitar contraste com os direitos internos dos países integrantes, por exemplo, o Tratado de Assunção contém a previsão de medidas legislativas que, a par da colaboração consensual obtida nos organismos do Mercosul, serão de iniciativa Estados integrantes, em seus respectivos direitos internos⁹⁹.

⁹⁶ MOURÃO, Fernando Augusto Albuquerque. In: COIMBRA, Faculdade de Direito. Curso de Estudos Europeus. **O MERCOSUL e a União Europeia**. Coimbra: 1994, p. 25.

⁹⁷ MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em: 01 de junho de 2016.

⁹⁸ JAEGER JUNIOR, Augusto. Fundamentos e posteriores desenvolvimentos no MERCOSUL. In: SILVA, Karine de Souza (Org.). **MERCOSUL e União Europeia: O Estado da arte dos processos de integração regional**. Florianópolis: Editora Modelo, 2010, p. 284.

⁹⁹ MALERBI, Diva. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 77.

Diante disso, ainda que o Tratado de Assunção e demais Protocolos do MERCOSUL disponham de requisitos e etapas para a harmonização plena em inúmeros aspectos, como, por exemplo, em matéria aduaneira e tributária, a fim de garantir um perfeito processo de integração, para se concretizar qualquer medida se fazem necessárias as devidas alterações nos ordenamentos jurídicos de cada país.

3.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL – O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

O denominado Imposto sobre o Valor Agregado foi antecedido em todo o mundo pelo imposto sobre vendas brutas¹⁰⁰, que tinha como principal característica a sua cumulatividade, ou seja, incidia em todas as fases da industrialização e comercialização. Desta forma, era tributado em cada fase sempre o mesmo valor que já havia sido tributado anteriormente, repercutindo de forma negativa, tanto na elevação dos preços dos produtos e serviços, quanto por nem sempre permitir “uma justa distribuição da carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção”.¹⁰¹

Como leciona Misabel Abreu Machado Derzi, “a França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação”¹⁰², tendo então, no século XX, por volta de 1956, Maurice Lauré desenvolvido o denominado Imposto sobre o Valor Agregado, ou, no seu original, *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA, que passou a ser adotado pelos Estados-Membros da União Europeia em 1966.

O IVA abrange todas as fases das operações de industrialização e de circulação das mercadorias, bem como a prestação de serviços, tendo como principal característica a sua ampla não-cumulatividade, ou seja, os “créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e serviços”¹⁰³.

Sobre o IVA, José Maurício Pereira Águia afirma:

¹⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 17.

¹⁰¹ Ibid., p. 17-18.

¹⁰² Ibid., p. 19.

¹⁰³ Ibid., p. 20.

O IVA surgiu na França por volta do ano de 1954, hoje é aplicado em mais de uma centena de países. Trata-se de imposto sobre consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado, sendo assim um imposto plurifásico¹⁰⁴.

Relativamente ao IVA europeu, José Casalta Nabais o conceitua como “um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens”.¹⁰⁵ Dentre suas principais características, além da não-cumulatividade, destacam-se o “método do crédito do imposto”, o regime do crédito financeiro, a base tributável alargada, a neutralidade, a não-discriminação e o princípio da tributação na origem ou no destino¹⁰⁶.

O “método do crédito do imposto” aplicável ao IVA permite a dedução do imposto suportado quando da aquisição, no momento do recolhimento do imposto, com isso o valor de todo o imposto incidente na cadeia produtiva é suportado integralmente pelo consumidor final¹⁰⁷.

Sobre o crédito financeiro, assim leciona Águia:

O crédito não estaria vinculado ao produto ou mercadoria, ou ainda ao serviço, mas sim ao encargo financeiro decorrente do imposto, pela aquisição de bens ou serviços¹⁰⁸.

Ubaldo Cesar Balthazar assim leciona sobre os sistemas possíveis para gravar o valor acrescido em cada fase da operação:

a) método de adição ou adição direta – que grava de forma global ou isoladamente a soma da remuneração dos fatores de produção que intervieram em cada exploração econômica; b) método de subtração direta ou de custos ou de dedução base-a-base, em que a base imponible do tributo é o valor acrescido, definido pela diferença entre as vendas e as compras – método este adotado pelo Paraguai, Argentina e Uruguai; c) método de subtração indireta ou dedução cota a cota – cujo valor acrescido se alcança somente por meio do sistema

¹⁰⁴ ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco . (Org.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 124.

¹⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 7ª ed. Coimbra: Grupo Almedina, 2012, p. 547.

¹⁰⁶ ÁGUIA, José Maurício Pereira. **Op. cit.**, p. 125.

¹⁰⁷ Idem.

¹⁰⁸ Ibid., p. 127.

de deduções, em que cada fase de produção grava-se a totalidade do valor do bem ou serviço produzido¹⁰⁹.

A neutralidade inerente ao IVA encontra-se interligada a ideia de não-cumulatividade do imposto, uma vez que tem “a sua neutralidade assegurada em toda a cadeia produtiva, tendo sua aplicação efetiva na última fase, ou melhor, no consumo final”¹¹⁰.

Por sua vez, a importância do princípio da não discriminação no IVA europeu se transparece proeminentemente nas relações comerciais internacionais, implicando que a mercadoria importada não pode ficar em desvantagem ao suportar um ônus maior que o do produto nacional¹¹¹.

Via de regra, na União Europeia o IVA arrecadado pertence ao Estado-membro de destino do bem, e não ao de origem, no entanto, há inclinação para modificação do princípio aplicável, que faria com que o IVA passasse então a pertencer ao Estado-membro de origem do bem. O princípio da tributação no destino é de grande relevância para a possível implantação de um IVA brasileiro, na medida em que facilmente poderia ser aplicado em uma Federação, sendo devido o IVA brasileiro ao estado de destino do bem e, no caso de operações interestaduais, poderia ser repartido¹¹².

3.2.1 O IVA na República Argentina

Muito embora a Constituição da República da Argentina não tenha sistematizado normas jurídicas tributárias, há a previsão específica de princípios relativos à ordem tributária, como o artigo 4º que ao prever que os gastos da Nação se darão com contribuições que de forma equitativa e proporcional tenham sido impostas à população pelo Congresso, referia-se ao princípio da capacidade

¹⁰⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 63.

¹¹⁰ ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco . (Org.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 128.

¹¹¹ Ibid., p. 131.

¹¹² Idem.

contributiva¹¹³. Extrai-se, ainda, da combinação dos artigos 4º e 17º, o princípio da proibição do efeito do confisco.

Desde a década de 1970, a Argentina tem realizado reformas tributárias, tendo o IVA sido inserido no ordenamento jurídico argentino por meio da Lei nº 20.631, de 29 de dezembro de 1973, que passou a vigorar em 01 de janeiro de 1975.

Entre as principais características do modelo de IVA existente na Argentina, Alejandro C. Altamirano destaca o fato de ser um imposto indireto – que incide economicamente sobre o consumidor final; real – que não leva em consideração as condições pessoais do sujeito que sofre a incidência do imposto; plurifásico e não cumulativo – incidindo, assim, uma única vez no preço final do bem ou serviço prestado, e não com efeito cascata; de fácil controle – os mecanismos utilizados pelas autoridades fiscais argentinas estão aptas para reduzir consideravelmente a evasão fiscal no país; e, por fim, é um imposto que favorece a integração econômica internacional – uma vez que não possui efeito cascata, permite verificar precisamente a tributação interna e, em caso de exportação, o Estado argentino tem condições de quantificar o imposto e devolver ao responsável que não pode transladar ao exterior.¹¹⁴

Sobre os impostos indiretos na Republica Argentina, Altamirano leciona ainda que o poder de tributá-los é dividido, sendo que aqueles externos, que envolvem direito aduaneiro, são de competência exclusiva do Estado Federal Argentino, enquanto os internos são de competência concorrente entre o Estado Federal e as Províncias.¹¹⁵ Apesar de estabelecido por lei nacional, as receitas do IVA arrecadadas são distribuídas entre a Nação e as Províncias, de acordo com as porcentagens previamente estabelecidas através do Regime de Coparticipação Tributária¹¹⁶.

Sobre o IVA argentino, também importante destacar a lição de Villegas:

É um imposto real, posto que seu fato imponible não tem em conta as condições pessoais dos sujeitos passivos, interessando só a natureza

¹¹³ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 73.

¹¹⁴ ALTAMIRANO, Alejandro C. Estrutura Basica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Republica Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 73.

¹¹⁵ Ibid., p. 72.

¹¹⁶ Idem.

da operações, negócios e contratações que contêm seus fatos impositivos¹¹⁷.

Além do IVA, há também na Argentina o imposto interno denominado Imposto sobre o Consumo Específico, que é arrecadado de forma cumulativa, recaindo sobre o produtor, e que incide sobre a fabricação de produtos como tabaco, bebidas alcoólicas, perfumes, entre outros.¹¹⁸

O período fiscal para liquidação do IVA é o mês-calendário, devendo, assim, o contribuinte apresentar mensalmente na Dirección General Impositiva uma declaração mensal e outra anual, esta apenas de caráter informativo. Os produtores agropecuários, no entanto, tem a faculdade de praticar a liquidação juntamente com o exercício comercial ou então por ano-calendário¹¹⁹.

A configuração do fato gerador do IVA argentino depende de três requisitos: a) a territorialidade – que limita a aplicação do imposto dentro do território argentino; b) o elemento objetivo - que define o campo jurídico de atuação, que no caso recai sobre as vendas em geral, locações, prestações e importações definitivas de bens móveis (conforme o artigo 1º¹²⁰); e c) o elemento subjetivo – caracteriza o sujeito passivo do imposto, que pode ser tanto pessoas físicas, quanto jurídicas¹²¹.

Para melhor compreensão das hipóteses de incidência do IVA, o Decreto 280 apresenta conceitos, entendendo *venda*, conforme o artigo 2º, como a transferência a título oneroso, entre pessoas ou sucessões indivisas ou entidades de qualquer índole, que importe na transmissão de domínio das coisas móveis - como, por exemplo, a permuta, dação em pagamento, adjudicação por dissolução de sociedade, entre outros.

A perfectibilização do fato gerador do IVA argentino, conforme o artigo 5º, varia de acordo com a natureza da operação. No caso das vendas o fato gerador se perfectibiliza com o momento da entrega do bem, e com a emissão da nota fiscal do mesmo. Já no caso das prestações de serviços e locações de obras e serviços tem-

¹¹⁷ VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5 ed. Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 671.

¹¹⁸ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 79-80.

¹¹⁹ ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Basica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Republica Argentina. In: BALHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 87.

¹²⁰ ARGENTINA, República Federal da. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acesso em: 05 de junho de 2016.

¹²¹ ALTAMIRANO, Alejandro C. **Op. Cit.**, p. 74-75.

se que o fato gerador se concretiza no momento em que se termina a execução ou prestação, ou no momento em que se recebe total ou parcialmente o preço – a hipótese que ocorrer primeiro.

Há algumas exceções, como, por exemplo, no caso das prestações de serviços e locações de obras e serviços se darem sobre bens, hipótese em que o fato gerador se dará com a entrega do bem ou com a emissão da nota fiscal¹²².

Os sujeitos passivos estão elencados no artigo 4º, sendo, por exemplo, aquele que realize com habitualidade a venda de bens móveis, os que prestam serviços tributados, os locadores, entre outros.

Entre as isenções reais do IVA argentino, dispostas no artigo 7º, estão os livros, folhetos e impressos similares, jornais, revistas e publicações periódicas; os selos dos correios, timbres oficiais e análogos; os selos e políticas de cotação ou de capitalização, bilhetes de jogos de sorte e apostas; as moedas metálicas; a água natural e o leite líquido ou em pó; as aeronaves concebidas para o transporte de passageiros ou carga e destinadas para essas atividades, assim como aquelas utilizadas para defesa e segurança.

3.2.2 O IVA na República Oriental do Uruguai

Não obstante a Constituição da República Oriental do Uruguai trazer inúmeras disposições no tocante a tributação, não há uma sistematização das normas tributárias¹²³, tendo o IVA sido inicialmente estabelecido no Uruguai com a Lei nº 13.637 de 27.12.1967, que o denominou Imposto sobre as Vendas e Serviços, sendo então reestruturado pela Lei nº 14.100 de 29.12.1972, tendo sido, portanto, um dos primeiros países a incorporar esta modalidade de tributação sobre o consumo.

Trata-se de um imposto nacional, que a sua arrecadação ingressa na Receita Geral, não podendo constitucionalmente os governos departamentais estabelecer um tributo de iguais características. É um imposto de grande importância para a política

¹²² ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Basica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Republica Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 81.

¹²³ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 83.

fiscal uruguaia, na medida em que corresponde a mais de 50% de arrecadação da receita, seguido pelo Imposto Específico Interno que corresponde a 24%¹²⁴.

Assim como o IVA argentino, o IVA no Uruguai é um imposto indireto sobre o consumo, que a carga tributária é arcada pelo consumidor final, com caráter plurifásico, não cumulativo, que incide o valor agregado em todas as etapas do circuito econômico e que se liquida pelo método de subtração, sobre a base financeira, fazendo as deduções pelo sistema de imposto contra imposto¹²⁵.

Tem uma ampla base de incidência, incidindo, conforme disposto no artigo 1º, Título 10, do Código Tributário Nacional, sobre a circulação interna de bens, sobre a prestação de serviços dentro do território nacional, sobre a importação definitiva de bens para o país e sobre a agregação do valor de bens imóveis provocada por construção.¹²⁶

O artigo 2º deste mesmo ordenamento traz definições de vocábulos importantes para a compreensão das hipóteses de incidência do IVA uruguaio, entendendo, assim, por *circulação de bens* toda operação a título oneroso que tenha por objeto a entrega de bens com transferência de direito de propriedade ou de tal forma que quem o recebe pode dispor dele como se proprietário o fosse, como, por exemplo, as permutas, cessões de bens, arrendamentos de obras com entregas de materiais, entre outros. Destaca-se aqui que o Código Tributário preza nesta situação pela aplicação do princípio da realidade previsto em seu artigo 6º.

Por *serviço* se compreende toda prestação a título oneroso que, sem constituir alienação, proporcione a outra parte uma vantagem ou proveito recíproco, como uma contraprestação, como, por exemplo, as marcas, patentes, seguros, empréstimos ou financiamentos, entre outros. A *importação de bens*, por sua vez, é a importação definitiva de bens ao mercado interno, sendo para este fim considerada a fronteira aduaneira, e não política. Valdes destaca que toda e qualquer importação sofre incidência desse imposto, como forma de garantir uma proteção a indústria uruguaia.¹²⁷

¹²⁴ VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 98-99.

¹²⁵ Ibid., p. 98.

¹²⁶ URUGUAI. Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0,>>. Acesso em 05 de junho de 2016.

¹²⁷ VALDES, Nelly. **Op. Cit.**, p. 103.

Por fim, como *agregação de valor de bens imóveis provocada por construção* se entende como a realização de obras sob administração, quando tais propriedades já não são locadas para a realização de atividades geradoras de renda que já sofram incidência do IVA, do Imposto sobre as Rendas das Atividades Econômicas ou do Imposto sobre as Alienações de Bens Agropecuários.

Os fatos geradores do IVA uruguaio se perfectibilizam, conforme previsto no artigo 3º, quando o contrato ou ato equivalente tenha execução mediante a entrega ou a introdução dos bens ou a prestação dos serviços. No caso da hipótese de incidência sobre o valor agregado a um imóvel por força de construção, o fato gerador se configura ao finalizar a obra.

No tocante às importações, sofrem incidência do IVA aquelas realizadas diretamente pelos contribuintes; aquelas realizadas por intermédio de terceiros em nome desse, seja o principal contribuinte ou não; aquelas realizadas diretamente por pessoas que não são contribuintes independente do seu destino, salvo tratarem-se de bens que tenham afetado o seu uso pessoal anteriormente a importação.

Com relação ao seu aspecto espacial, aplica-se o princípio da territorialidade, sendo devido, portanto, dentro território uruguaio, entendendo-se, para este fim, como fronteira aduaneira, e não política. No caso da prestação de serviços, a lei uruguaia não especifica o local onde deve se considerar prestado o serviço, se é pelo princípio da fonte ou da territorialidade, e nem seu critério de utilização.

Assim, consideram localizados: a) os interesses: no lugar onde o credor define o seu capital, b) direitos autorais por uso de marcar, patentes e similares e seus acessórios, no local onde são utilizados ou explorados, e por fim c) taxas de assistência técnica será no local onde o prestador desenvolve sua atividade¹²⁸.

Os sujeitos passivos e são os contribuintes e os responsáveis dos representantes e dos sucessores, elencados no artigo 6º. Já as alíquotas estão previstas no artigo 16º, sendo a taxa básica de 22% e a mínima de 10%, dando a faculdade ao Poder Executivo uruguaio de reduzir gradualmente a taxa básica até 20% sempre que estejam sendo cumpridos os compromissos orçamentários assumidos.

No tocante a exportação de bens, a lei uruguaia utiliza o critério internacionalmente adotado de tributar os bens no país de destino, não sendo,

¹²⁸ VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 113.

portanto, hipótese de incidência do IVA uruguaio. Fábio Luiz Gomes ressalta que “na exportação poderá deduzir-se o imposto correspondente aos bens e serviços que integram direta ou indiretamente o custo do produto exportado¹²⁹.”

A agropecuária, conforme disposto entre os artigos 11º e 13º do Código Tributário, sofre a incidência do IVA, no entanto, com um regime similar ao da alíquota zero, que se denomina IVA em suspenso, já que não deve ser incluído em notas fiscais ou documentos equivalentes. Este IVA permanece suspenso aos efeitos tributários até que se realize a venda dos produtos aos contribuintes do imposto que transformem os produtos agropecuários ou alterem sua natureza, sendo somente aplicável ao contribuinte do Imposto sobre as Rendas Agropecuárias¹³⁰. Permite que seja deduzido o IVA incluso nas aquisições de serviços, insumos e bens de ativo permanente que integrem o custo dos bens produzidos, sendo o seu período de liquidação anual e com o exercício fiscal coincidente ao IRA.

Há regimes especiais de tributação do IVA uruguaio, ainda, para fragmentos, resíduos de papel e vidro, e também para os materiais educativos, jornais, periódicos, revistas, livros e folhetos de qualquer natureza (com exceção dos pornográficos), em ambos funcionando de forma similar ao IVA em suspenso, com alíquota próxima a zero.

São isentos do IVA as hipóteses elencadas no artigo 19º do Código Tributário Nacional, tais como moeda estrangeira, combustíveis derivados do petróleo, leite pausterizado, frutas e verduras, assim como carnes de aves e de porco.

3.2.3 O IVA na República do Paraguai

A Constituição Nacional da República do Paraguai, de 17 de janeiro de 1992, já em seu artigo 1º classifica o Paraguai como um Estado de direito unitário, indivisível e descentralizado, sendo seu território nacional dividido em Departamentos, Municípios e Distritos, que possuem certa autonomia administrativa e política, contudo, os Municípios não dispõem de autonomia para tributar.

É possível afirmar que a Constituição paraguaia e o seu sistema jurídico foram instituídos já com a intenção de uma integração a nível regional, uma vez que o seu

¹²⁹ GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no MERCOSUL**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 153.

¹³⁰ VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 119.

artigo 145¹³¹ admite uma ordem jurídica supranacional que garanta a vigência dos direitos humanos, da paz, da justiça, da cooperação e do desenvolvimento político, econômico, social e cultural.

Não consta, contudo, na Constituição um sistema tributário organizado, podendo-se apenas extrair alguns princípios do cotejo do texto constitucional, tais como a irretroatividade da lei, a legalidade e a igualdade.

Edison Carlos Fernandes destaca que a vedação do confisco, constante no artigo 65, embora seja em sua natureza um preceito dedicado ao direito penal, é aplicável também ao direito tributário, sendo, portanto, também proibido. Ressalta também o artigo 98, que embora não tenha estabelecido imunidades tributárias, autorizou a lei a outorgar isenções.¹³²

Até 1992, a tributação sobre a comercialização de bens móveis no Paraguai se dava por meio do Imposto sobre as Vendas de Mercadorias, que se encontrava previsto na Lei nº 69, de 26 de dezembro de 1968, e que, posteriormente, por meio da Lei nº 1.035, de 09 de dezembro de 1983, agregou a incidência sobre os serviços autonomamente prestados. Esse imposto sobre o consumo era considerado como monofásico não-acumulativo, ou seja, incidia em uma única etapa da comercialização, conforme disposto no artigo 1º da Lei nº 69/68¹³³. Não incidia, no entanto, aos bens imóveis e aos ativos fixos das empresas, bem como não incidia sobre os serviços assalariados, em que existia uma relação trabalhista.

Além desse Imposto sobre as Vendas de Mercadorias e Serviços, Sindulfo Blanco lembra a existência de outros impostos paralelos, como o Imposto sobre a Transferência de Gado, o Imposto sobre a Venda de Passagens Aéreas, o Imposto para Empresas Industrializadoras de Carne, o Imposto aos Espetáculos Públicos, e o Imposto sobre o Papel e Selos Carimbados – este contemplava 84 fatos geradores distintos, incidindo em cascata, o que o fazia ser considerado injusto¹³⁴.

O Sistema Tributário Nacional foi então alterado em 1992, por meio da Lei nº 125¹³⁵, incorporando nos seus artigos 77 a 98 do Livro III, Título 1, o Imposto sobre o

¹³¹ PARAGUAI. Disponível em: <http://www.bacn.gov.py/CONSTITUCION_ORIGINAL_FIRMADA.pdf>. Acesso em: 22 de maio de 2016.

¹³² FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 89.

¹³³ PARAGUAI. Poder Legislativo. Disponível em: <<http://paraguay.justia.com/nacionales/leyes/ley-69-dec-26-1968/gdoc/>>. Acesso em 22 de maio de 2016.

¹³⁴ BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al valor agregado em el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 127.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 125.

Valor Agregado, nos moldes do IVA já existente na Argentina e no Uruguai, com a exceção de ter previsto um rol taxativo de bens em que o imposto não é gravado nas etapas sucessivas de comercialização, mas tão somente no momento da importação¹³⁶.

Assim como os demais, o IVA paraguaio se trata de um imposto plurifásico e não-cumulativo, sendo essencialmente econômico, gravando em cada etapa do processo de produção e comercialização o valor adicionado a este¹³⁷. É um imposto que se liquida mensalmente e é determinado pela diferença entre o débito fiscal e o crédito fiscal, e, conforme lição de Blanco, a regra geral é a irrecuperabilidade do mesmo e a obrigação de utilizá-lo nas compensações sucessivas, acumulando créditos emergentes mês a mês¹³⁸.

Fernandes ensina, ainda, que o fato gerador do IVA é o consumo dentro do país e que mercadorias para exportação estão liberadas da incidência do tributo, desde que devidamente comprovado que tenham desembarcado em território estrangeiro¹³⁹.

As hipóteses de incidência do IVA paraguaio, conforme disposto no artigo 77, são a alienação de bens, a prestação de serviços (com exceção dos pessoais que se prestam com relação de dependência) e a importação de bens.

O artigo 78 conceitua vocábulos determinantes para compreensão deste tributo, entendendo *alienação* como toda operação a título oneroso ou gratuito que tenha como objeto a entrega de bens com transferência de propriedade, ou que outorgue a quem os receber a faculdade de os dispor como se fosse proprietário – como, por exemplo, os contratos de compromisso com transferência de posse, os seguros, os empréstimos e financiamentos, entre outros. Por serviços, compreende a prestação a título oneroso ou gratuita que proporcione a outra parte vantagem ou proveito. Por sua vez, *importação* é a introdução definitiva de bens ao território nacional.

Os fatos geradores do IVA paraguaio se perfectibilizam, conforme disposto no artigo 80, com a entrega do bem, com a emissão da fatura ou equivalente; no caso da prestação de serviços públicos, com o vencimento do prazo para o pagamento do

¹³⁶ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 91.

¹³⁷ BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al valor agregado em el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 125.

¹³⁸ *Ibid.*, p.134.

¹³⁹ FERNANDES, Edison Carlos. **Op. Cit.**, p. 91.

preço; no caso dos serviços em geral, pode se dar tanto com a emissão da fatura correspondente, com a percepção do valor total ou parcial do serviço prestado, com o vencimento do prazo para o pagamento ou com o término do serviço; e, por fim, no caso da importação, o fato gerador se perfectibiliza com a abertura do registro de entrada dos bens na Aduana.

O sujeito passivo, qual seja, os contribuintes, estão arrolados no artigo 79 como sendo as pessoas físicas que prestem serviços pessoais, quando a receita bruta anual for superior a 9 milhões e 600 mil Guaranis; as empresas unipessoais domiciliadas no Paraguai, que realizem atividades comerciais, industriais ou serviços com receita anual bruta superior a 20 milhões e 400 mil Guaranis – exceto os que realizam atividade de importação ou exportação; as sociedades com ou sem personalidade jurídica, as entidades privadas em geral, pessoas domiciliadas ou entidades constituídas no exterior ou suas sucursais, agências ou estabelecimentos que realizem atividades comerciais, industriais ou serviços; os entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas e sociedades de economia mista que exerçam atividades comerciais, industriais ou prestem serviços.

O IVA paraguaio adota a taxa única de 10% para todas as hipóteses de incidência, com exceção do transporte internacional prestado em jurisdição paraguaia, que poderá variar entre 10% a 25%, conforme a natureza (de bens, pessoas, serviços, entre outros)¹⁴⁰.

Como pode-se observar, as exportações estão isentas da incidência do IVA paraguaio, e são definidas como aqueles bens e serviços com frete internacional para o seu transporte ao exterior. Blanco destaca, ainda, que, no caso de um exportador comercializar o mesmo produto tanto no mercado interno, quanto para a exportação, o crédito fiscal correspondente aos bens e serviços adquiridos, destinados sem distinção a ambos os tipos de operações, considera-se como afetado a exportação na mesma proporção do seu total, utilizando-se para este efeito a regra de rateio dos últimos seis meses¹⁴¹.

Além das exportações, são isenções reais ao IVA os produtos agropecuários em seu estado natural; a moeda estrangeira; bilhetes e documentos relativos a jogos e apostas; combustíveis derivados do petróleo; bens obtidos por herança; cessão de

¹⁴⁰ BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 129-130.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 136.

créditos; importação de petróleo cru; bens introduzidos por diplomatas ou protegidos por leis de investimento; livros, periódicos, revistas e toda publicação impressa ou gráfica, seja produção nacional ou importada, destinada à difusão da cultura e da educação¹⁴². Há também hipóteses de isenções pessoais, ou seja, casos de exclusão pela qualidade do contribuinte, como, por exemplo, as entidades religiosas.

3.2.4 O IVA na República Bolivariana da Venezuela

Por fim, ao analisar-se a instituição do IVA na Venezuela, se faz necessário contextualizar historicamente a evolução tributária no país, considerando o recente ingresso do mesmo no MERCOSUL.

A Venezuela sempre foi um país que essencialmente dependeu da renda do petróleo e da atividade rural, no entanto, por quase 100 anos firmou contratos com as empresas petrolíferas transnacionais, dispensando-as do pagamento dos impostos devidos¹⁴³. Assim, por muitos anos a única fonte de receita tributária venezuelana era por meio da lei de minas e hidrocarbonetos.

Desde 1917 até 1966 houve algumas poucas reformas tributárias na Venezuela, alterando tão somente disposições acerca do Imposto sobre a Renda, como a de 1966, que incorporou o sistema geral - ou seja, unificou a maior parte das rendas sob a incidência de um único tipo de tarifa progressiva -, e como a reforma fiscal de 1976, que apenas apresentou ajustes nas tarifas do referido imposto.

Na década de 1980, diante de um aumento extremo da dívida externa venezuelana para US\$ 35 milhões, bem como diante do notório dia 18.03.1983, conhecido como “Viernes Negro”, em que a moeda venezuelana Bolívar sofreu uma desvalorização abrupta perante o dólar estadunidense, surgiu a latente necessidade de uma nova reforma tributária, com a finalidade de aumentar a arrecadação e cobrar cerca de 60 milhões de bolívares em impostos pendentes dos empresários e industriais¹⁴⁴.

Instituiu-se, então, a Comissão de Estudos e Reforma Fiscal (CEF), que estimava um aumento da arrecadação tributária anual de pelo menos 20 milhões de

¹⁴² BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 137-138.

¹⁴³ COBALEDA CANACHE, Gloria Esperanza. **Antecedentes del IVA en Venezuela**. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/gcobaledacanache/el-iva-en-venezuela>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

¹⁴⁴ Idem.

bolívares. Entre os seus objetivos estavam a eliminação do subsídio da gasolina, a simplificação das tarifas do Imposto sobre a Renda, a eliminação das deduções da PN e a criação de um imposto geral de vendas, contudo, as ideias propostas pela Comissão nunca foram formalizadas¹⁴⁵.

Em 1986, diante do agravamento da crise econômica, em face da instabilidade do preço do petróleo com os conflitos bélicos no Oriente Médio, se planejou novamente reformar tão somente o Imposto sobre a Renda, não aprofundando uma reforma tributária geral.

Em 1989, contudo, iniciou-se uma reforma tributária, onde se apresentou Projetos de Melhoramento da Arrecadação e Modernização e Fortalecimento¹⁴⁶, que objetivava a modernização do setor público, privatizando e reestruturando empresas públicas, reformando a gestão orçamentária, racionalizando subsídios e incentivos fiscais, bem como uma reforma tributária a fim de modernizar institucionalmente o Ministério da Fazenda e a legislação tributária¹⁴⁷.

Então em 1º de outubro 1993, por meio da “Gaceta Oficial” nº 35.304, de 24.09.1993, bem como do Decreto Lei nº 3.145, de 16.09.1993, foi introduzido pela primeira vez o Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - no ordenamento jurídico venezuelano, durante a presidência de Ramon José Velasquez. Os fatos geradores deste IVA eram as vendas, a importação e exportação de bens móveis e corporais, bem como a importação e exportação de prestação de serviços independentes. Tinha como sujeitos passivos os importadores, industriais, comerciantes e prestadores de serviço, e a sua alíquota era fixada anualmente por meio da lei orçamentária, dentro dos limites de 5% a 15%.

O Decreto nº 52, de 28.01.1994, contudo, suspendeu a aplicação do IVA aos consumidores finais e ao varejo, e, posteriormente, o IVA foi revogado pela instituição do denominado Imposto sobre Consumo de Bens de Luxo e Venda por Atacado (“Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor” – ICSVM), pelo Decreto Lei nº 187, de 25.05.1994, e pela “Gaceta Oficial” nº 4.793, mantendo, contudo, a sua característica de imposto indireto, tipo valor agregado.

Já durante o governo presidencial de Hugo Chavez, em 09 de julho de 1999 retomou-se a denominação de IVA, por meio do Decreto nº 206 (publicado na “Gaceta

¹⁴⁵ COBALEDA CANACHE, Gloria Esperanza. **Antecedentes del IVA en Venezuela**. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/gcobaledacanache/el-iva-en-venezuela>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

¹⁴⁶ Mejoramento de la Recaudación y Modernización y Fortalecimiento.

¹⁴⁷ COBALEDA CANACHE, Gloria Esperanza. **Op. Cit.**

Oficial” Extraordinária n° 5.363), que trouxe o “Reglamento General de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado”, com posteriores reformas, como em 2005 e 2007¹⁴⁸, até a lei vigente nos dias de hoje.

Assim como nos demais Estados-partes do MERCOSUL, trata-se de um imposto indireto, em que toda a carga é suportada pelo consumidor final, tendo, ainda, como principais características a sua não-cumulatividade e a sua neutralidade – esta última na medida em que a tributação se faz considerando as manifestações de riqueza ou demonstração de capacidade contributiva, e não com base nas características subjetivas dos contribuintes.

Por força do Decreto de Reforma da Lei que estabelece o IVA, publicado na “Gaceta Oficial” Extraordinária n° 6.152¹⁴⁹, de 2014, constituem fatos geradores do IVA – de acordo com o disposto em seu artigo 3° - a venda de bens móveis corpóreos; a importação definitiva de bens móveis; a prestação a título oneroso de serviços executados ou aproveitados no país, incluindo os provenientes do exterior; o consumo dos serviços próprios do objeto, negócio ou atividade; a exportação de bens móveis corpóreos; e, por fim, a exportação de serviços.

O artigo 4° da supramencionada Lei de 2014 conceitua em seus itens os vocábulos determinantes para a constituição dos fatos geradores, entendendo como *venda* a transmissão de propriedade dos bens móveis a título oneroso, assim como as vendas com reserva de domínio, ou as entregas de bens móveis que conceda direito análogo ao de proprietário ou qualquer outra prestação a título oneroso que tenha como contraprestação a obrigação de dar bens móveis. *Serviço*, por sua vez, é considerado qualquer atividade que a obrigação principal seja de fazer, sendo estendido tal conceito também aos contratos de obras mobiliárias e imobiliárias, ao arrendamento de móveis e imóveis sem fim residencial, ao abastecimento de água, eletricidade e telefone, e, também, a qualquer outra cessão de uso, a título oneroso, de bens ou direitos. *Importação* é concebida como a introdução permanente de mercadorias estrangeiras ao território venezuelano, enquanto *exportação* se dá quando os beneficiários ou receptadores, que não possuem domicílio ou residência na Venezuela, usufruem dos bens ou serviços no exterior.

¹⁴⁸ Gaceta Oficial n° 38.263, de 01.09.2005 e Ley n° 5.212, de 26.02.2007.

¹⁴⁹ VENEZUELA. Disponível em: <<http://www.mindefensa.gob.ve/CCSEDE/images/iva.pdf>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Os sujeitos passivos do IVA venezuelano, sejam contribuintes ou responsáveis tributários, estão elencados entre os artigos 5º ao 12º da lei supramencionada.

Esta modificação de 2014 manteve a alíquota geral do IVA entre o mínimo de 8% e o máximo de 16,5%, no entanto, estabeleceu uma alíquota adicional para os bens e prestações de serviço de consumo de luxo entre 15% e 20%. Autorizou, ainda, a possibilidade do Poder Executivo exigir tanto a alíquota geral, quanto a alíquota adicional.

O IVA venezuelano corresponde a 12% do preço dos produtos, sendo uma das taxas mais altas entre os países da Organização dos Países Exportadores de Petróleo - OPEP, atrás tão somente da Argélia¹⁵⁰.

¹⁵⁰ VENEZUELA. Disponível em: <<http://www.lapatilla.com/site/2015/01/21/venezuela-la-segunda-tasa-de-iva-mas-alta-entre-los-paises-de-la-ojep/>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

4 DA IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL PARA A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO DO MERCOSUL

4.1 NOÇÕES SOBRE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

O MERCOSUL, como analisado no capítulo anterior, é compreendido como uma união aduaneira imperfeita intergovernamental, que exige, por força da sua estruturação, que medidas integracionistas sejam de iniciativa dos Estados-Partes e com alterações em seus ordenamentos jurídicos internos.¹⁵¹

Diante disso, ainda que o Tratado de Assunção e demais Protocolos do MERCOSUL disponham de requisitos e etapas para a harmonização plena em inúmeros aspectos, como, por exemplo, em matéria aduaneira e tributária, a fim de garantir um perfeito processo de integração, para se concretizar qualquer medida se fazem necessárias as devidas alterações nos ordenamentos jurídicos de cada país.

Imperioso aqui, distinguir, conforme Ubaldo Cesar Balthazar, o conceito de harmonização, dos conceitos de coordenação e de uniformização, sendo a harmonização “o comum acordo entre os Estados-membros e a definição de princípios legislativos, com a eliminação das distorções existentes, das contradições ou de neutralização de divergência nas relações ou situações jurídicas tributárias internacionais, sem implicar em unificação¹⁵²”. Por outro lado, a uniformização exige cargas tributárias idênticas, legislações e integração financeira plena, enquanto coordenação se dá com o estabelecimento de estratégias comuns entre os Estados-partes¹⁵³.

Ainda sobre a definição de harmonização, assim entende Eduardo Saldanha:

A harmonização das legislações busca suprimir ou atenuar diferenças, incongruências entre duas disposições normativas internas, na medida em que a diminuição de tais assimetrias seja exigida para o funcionamento e sucesso da integração, sendo importante frisar que as estruturas básicas dos ordenamentos jurídicos harmonizados são mantidos a ponto de resistirem algumas diferenças entre eles.¹⁵⁴

No tocante ao MERCOSUL, importante referir que a obrigação de harmonização das legislações encontra-se calcada no artigo 1º do Tratado de

¹⁵¹ MALERBI, Diva. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 77.

¹⁵² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 55.

¹⁵³ Ibid., p.55-56.

¹⁵⁴ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 112.

Assunção, ao referir “o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”.

Eduardo Saldanha ainda destaca as disposições do Protocolo de Ouro Preto, especialmente os artigos 24 e 25 do Protocolo de Ouro Preto, que determinou que a Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL “coadjuvará na harmonização das legislações, tal como requerido pelo progresso na integração, atribuindo-lhe competência para realizar estudos para a harmonização das legislações dos Estados-partes e propor normas de direito comunitário”¹⁵⁵.

O supramencionado Protocolo estabelece, ainda, que essa harmonização legislativa pode ser efetivada “por iniciativa do Grupo Mercado Comum através de uma proposta endereçada ao Conselho Mercado Comum mediante a apresentação de projetos, para que este delibere a respeito”.¹⁵⁶

Ao buscar a harmonização legislativa, contudo, “impõe-se a adoção de medidas direcionadas a harmonizar as legislações, entretanto com obediência à supremacia das respectivas constituições dos Estados”.¹⁵⁷

O artigo 7º, do Tratado de Assunção, por sua vez, assim dispõe:

Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional¹⁵⁸.

Diante disso, tem-se que atingir a harmonização tributária é um dos objetivos primordiais do MERCOSUL, para garantir a perfeita integração regional. Neste sentido, Antonio Rodrigues da Silva Filho afirma que a harmonização tributária seria uma “técnica instrumental a serviço do processo de integração econômica”, buscando o progresso do bloco regional com base na distribuição e na estimulação da renda¹⁵⁹.

A harmonização tributária é regida por cinco princípios: o da não-discriminação, o da reciprocidade, o da nação mais favorecida, o da eliminação das restrições quantitativas e da lista de exceções¹⁶⁰.

¹⁵⁵ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 118.

¹⁵⁶ Idem.

¹⁵⁷ Ibid., p. 120.

¹⁵⁸ BRASIL, Casa Civil. Decreto nº 350. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em:

¹⁵⁹ SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no MERCOSUL**. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 17-20.

¹⁶⁰ Ibid., p. 25-30.

O princípio da não-discriminação encontra-se calcado no já supramencionado artigo 7º do Tratado de Assunção, ao promover o tratamento idêntico entre produtos nacionais de um Estado Parte, com os importados de outro Estado Parte, ou seja, garantindo-se a aplicação da mesma carga tributária para ambos os produtos, independente de sua procedência.

Por sua vez, o princípio da reciprocidade está expresso no artigo 2º do Tratado de Assunção, que dispõe sobre a reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados-Partes, e enseja tratamento mútuo entre os mesmos, sem auferir benefícios ou impor sanções de qualquer natureza¹⁶¹.

Sobre o princípio da nação mais favorecida, Lisiane Maria Giordani entende que este se encontra timidamente previsto no artigo 5º, “c”, do Tratado de Assunção, e que consistiria no fato de que qualquer privilégio que afete direitos aduaneiros de um Estado-Parte deve ser automaticamente estendido aos demais Estados-Partes do bloco, por força da existência de uma TEC.

Já o princípio da eliminação das restrições quantitativas invoca a proibição de serem aplicados expedientes não tarifários com a finalidade de dificultar a entrada em território nacional, de produtos provenientes de outros Estados-partes¹⁶². A título de exemplo, Lisiane Maria Giordani refere a Resolução nº 861/99 da República da Argentina, que limitou por meio de quotas produtos têxteis oriundos do Brasil, e, também, a implementação do Regime Automotivo no Brasil¹⁶³.

Por fim, o princípio da lista de exceção, reconhece que, por força dos Estados-Partes do MERCOSUL não possuem economias perfeitamente alinhadas para submeterem-se já a um tratamento fiscal idêntico, necessário se faz a criação de lista de exceções tarifárias ao comércio aduaneiro¹⁶⁴.

Sobre a harmonização tributária, neste sentido doutrina Misabel Derzi:

A integração de mercado leva a uma harmonização de tributos. A primeira parte dessa integração, a harmonização das tarifas alfandegárias, dos impostos de importação e de exportação, é a parte mais fácil e por isso foi implementada. A parte seguinte seria uma tentativa de harmonização dos impostos sobre o consumo, seguida

¹⁶¹ GIORDANI, Lisiane Maria. Harmonização dos impostos sobre o consumo no MERCOSUL e implantação do IVA no Brasil. In: JAEGER JUNIOR, Augusto (Org.); WENDLING, Eduardo (Org.) **Integração Regional e Direito Tributário Internacional**. Campinas: Millennium Editora, 2015, p. 171.

¹⁶² Ibid., p. 172.

¹⁶³ Ibid., 171.

¹⁶⁴ Ibid., p. 173.

daquela (a final e mais difícil) dos impostos sobre a renda e o capital. A Unidade Europeia está ainda na segunda etapa¹⁶⁵.

Eventuais distorções nos impostos internos em um processo de integração regional como o MERCOSUL influenciam diretamente o livre mercado implementado, devendo as disparidades ser resolvidas pela implementação de legislações tributárias harmônicas¹⁶⁶. No entanto, no MERCOSUL não há qualquer tratamento normativo de estruturação dos tributos, existindo tão somente uma verificação dessas distorções e disparidades, por meio do Subgrupo de Trabalho nº 10, a título auxiliar e consultivo¹⁶⁷.

Diante da complexidade de realizar uma harmonização tributária, Ubaldo Cesar Balthazar assim discorre no concernente ao processo de integração regional do MERCOSUL:

Caminha-se para harmonizar primeiramente os tributos sobre o consumo, reservando os tributos patrimoniais para os respectivos sistemas nacionais disciplinarem, deixando o imposto de renda a cargo de convenções contra a dupla tributação. Isto fica expresso na análise de documentos oficiais, como a Ata n.4 do Subgrupo de Trabalho n. 10, reunido em Buenos Aires em setembro de 1992, oportunidade em que se decidiu comparar primeiramente impostos nacionais seletivos sobre o consumo e impostos provinciais, estaduais e municipais sobre o consumo¹⁶⁸.

Considerando, ainda, que o próprio Tratado de Assunção em seus objetivos almeja a livre circulação de bens e serviços e fatores produtivos entre os Estados-partes, para a execução desse objetivo exige-se uma consequente modificação na esfera tributária, a fim de atingir a necessária neutralidade para um tratamento não discriminatório dentro do MERCOSUL¹⁶⁹.

Tem-se, por conseguinte, que a harmonização da legislação tributária sobre o consumo é necessária na medida em que avança o processo de integração regional, principalmente na etapa do mercado comum¹⁷⁰, sendo a forma menos penosa para tanto, conforme Eduardo Saldanha, a implementação do Imposto sobre o Valor Agregado em todos os Estados-partes do MERCOSUL, uma vez que além de ser

¹⁶⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 28.

¹⁶⁶ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 136.

¹⁶⁷ Ibid., p. 139.

¹⁶⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 60.

¹⁶⁹ SALDANHA, Eduardo. **Op. Cit.**, p. 144.

¹⁷⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Op. Cit.**, p. 57.

amplamente utilizado em escala mundial, é o mais compatível para buscar a neutralidade nas relações comerciais de troca de bens e serviços¹⁷¹.

4.2 DA IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NO BRASIL

Como discutido no capítulo anterior, a tributação sobre o consumo nos Estados-partes do MERCOSUL se dá de forma muito similar, sendo, na maioria deles, por meio do IVA. No Brasil, contudo, a tributação sobre o consumo é fragmentada em vários tributos – IPI, ICMS, ISS e Contribuição para o PIS/PASEP -, envolvendo um amplo e distinto conjunto de normas, bases tributárias, alíquotas e exceções¹⁷².

Diferente, portanto, do que ocorre nos demais Estados-partes do MERCOSUL com o IVA, a tributação brasileira ao consumo “é do tipo produto, ou seja, não há uma tributação única a todas as etapas e formas de relação de consumo, mas depende do produto consumido, quer seja mercadoria, quer seja serviço”¹⁷³.

A própria Comissão de Aspectos Tributários, conforme destaca Edison Carlos Fernandes, concluiu, após analisar a tributação sobre o consumo nos demais Estados-partes do MERCOSUL, que o sistema brasileiro é “deveras complicada e repleta de nuances”¹⁷⁴.

Nessa trilha, assim discorre Vittorio Cassone:

No MERCOSUL, Argentina, Paraguai e Uruguai possuem o IVA, enquanto o Brasil se contém em três impostos: IPI – ICMS – ISS, ou três competências tributárias, e isso cria um problema a mais para harmonização tributária. E isso, de certa forma, nos obriga a fazer a reforma tributária¹⁷⁵.

Essa ideia de uma reforma tributária no Brasil, a fim de incorporar o IVA ao nosso ordenamento jurídico, é também a solução vislumbrada por José Mauricio Pereira Águia, ao lembrar como a instituição do IVA desempenhou papel norteador para o desenvolvimento integracionista da União Europeia:

¹⁷¹ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 144.

¹⁷² DIEFENTHAELER, Ricardo. Os caminhos do IVA no Brasil. In: **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n.7. Porto Alegre: FESDT, 2011.

¹⁷³ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 179.

¹⁷⁴ *Ibid.*, 180.

¹⁷⁵ CASSONE, Vittorio. MERCOSUL e a Globalização Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 173-174.

O IVA adotado pelos países membros da União Europeia (EU) levou à harmonização tributária da legislação dos impostos sobre o consumo na União Europeia. De certa forma, a experiência europeia pode contribuir na elaboração de um modelo de IVA brasileiro, que se pretende introduzir no Sistema Tributário Nacional com a Reforma Tributária. Entretanto, faz-se observar que nem sempre um modelo perfeito para alguns países pode sê-lo, também, à realidade tributária brasileira¹⁷⁶.

No caso da União Europeia, desde 01 de janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras físicas, desapareceu a figura da “importação” e da “exportação” nas relações comerciais entre os Estados-membros, passando a denominar “aquisição” e “transmissão”. Assim, as relações intracomunitárias na União Europeia adotaram um regime transitório de IVA, sendo regidas pelo Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), no qual se tributa no Estado-membro de destino a operação comercial e no país de origem quando for a aquisição para fins privados¹⁷⁷.

No tocante ao MERCOSUL, Ubaldo Cesar Balthazar¹⁷⁸ considera que a harmonização da legislação tributária sobre o consumo seria uma modo interessante para alcançar os objetivos do bloco, uma vez que depende desta para o seu progresso, em razão do distanciamento do Brasil dos Estados-partes, bem como evitaria problemas recorrentes, tais como acusações de comércio desleal.

A fim de eliminar as distorções nos aspectos técnicos com o intuito de harmonizar os impostos sobre o consumo no MERCOSUL, merece destaque a conclusão que Edison Carlos apresentou, da necessária aplicação do princípio impositivo, e da conseqüente alteração da forma do imposto, devendo a tributação se dar pelo tipo consumo, e não pelo tipo produto, atingindo um único imposto todas as etapas da operação de consumo¹⁷⁹.

A harmonização tributária sobre o consumo que o MERCOSUL se encaminha, contudo, não se aplica os métodos de harmonização por meio de Lei Uniforme e Convenção Integrada, mas sim há uma tendência para a harmonização por meio da aproximação das legislações tributárias “que possam constituir ou constituem

¹⁷⁶ ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco . (Org.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 124.

¹⁷⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 7 ed. Coimbra: Almedina: 2012.

¹⁷⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 57-58.

¹⁷⁹ FERNANDES, Edison. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 186-189.

embaraço à integração e não para organizar um sistema tributário para todo o bloco regional”¹⁸⁰.

O Brasil, contudo, tem em sua forma federativa de Estado e na unidade político-econômica do território nacional os principais obstáculos para a instituição de um IVA na forma europeia¹⁸¹.

Sobre a Federação no Brasil, assim leciona Roque Antonio Carrazza:

No Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico -, convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a *ordem jurídica global* (o Estado brasileiro) e as *ordens jurídicas parciais*, central (a União) e *periféricas* (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República¹⁸².

Não obstante o fato de o Brasil ser uma Federação e, como tal, os seus entes federativos gozarem de plena autonomia e capacidade para atuar dentro de suas competências constitucionalmente previstas, Misabel Abreu Machado Derzi ressalta que o federalismo em si não é incompatível com um amplo imposto sobre o valor agregado, pois outros países federativos como a Alemanha e a Argentina já o adotam, embora outorgando a competência legislativa à Federação¹⁸³.

No mesmo sentido, Ubaldo Cesar Balthazar assim doutrina:

A instituição do IVA aparece como importante medida rumo à integração regional, sendo que a forma federal não impediria sua criação, pois outros países federais como Alemanha, Áustria, Argentina e México o adotam. Assim, o federalismo, em si, não seria um obstáculo ao seu estabelecimento, pois o que ocorreu no Brasil foi a partilha da hipótese de incidência da tributação sobre o consumo para satisfação das entidades políticas¹⁸⁴.

Cumprido ressaltar, ainda, que o próprio artigo 4º, parágrafo único, da CF/88 dispôs que o Brasil “buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de Nações”. Assim, segundo a lição de Hugo de Brito Machado, não há qualquer

¹⁸⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 58.

¹⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 22.

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 126.

¹⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 22.

¹⁸⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Op. Cit.**, p. 111.

incompatibilidade entre o nosso sistema constitucional tributário ou do nosso CTN, com as normas estabelecidas no Tratado de Assunção, principalmente o seu já mencionado artigo 7º, na medida em que o Tratado prevalece sobre as legislações internas de seus signatários e, também, porque são imodificáveis tão somente aqueles direitos fundamentais individuais calcados na CF/88¹⁸⁵.

Eugenio Lagemann relembra, inclusive, que “os critérios principais que norteiam a compatibilização dos sistemas tributários nas economias em integração são a neutralidade da tributação relativamente à origem dos fluxos de comércio e a adequada divisão da receita tributária entre os entes tributantes”¹⁸⁶.

Em tese, inexistente, então, qualquer restrição à implantação de um IPI, de um ICMS e de um ISS com bases mais amplas e intensamente não cumulativas, que assemelhem ao IVA já implantado nos demais países. Tais obstáculos são, como relembra Misabel Derzi, “em grande parte, fruto da legislação limitativa infraconstitucional e, por tais, razões, lesivas à própria Constituição. Portanto, criaram, entre nós, falsos problemas, que de longa data poderiam estar solucionados”¹⁸⁷.

O problema que enfrentamos no Brasil para alterar a tributação sobre o consumo, se dá principalmente em face do imposto que incide sobre a circulação de mercadorias - ICMS -, ser um tributo de competência estadual, e o que incide sobre os serviços - ISS -, ser municipal, enquanto o IVA tem como característica comum, a todos os países, ser um imposto nacional. Dessa forma, nenhum ente político-estatal brasileiro aceitaria perder receita, em face de suas permanentes necessidades financeiras, atualmente agravadas ainda pela crise econômica que o país enfrenta. Soma-se a isso o ressentimento existente por parte dos Estados e Municípios do recente federalismo concentracionista do regime militar, resistindo à perda de suas conquistas com a promulgação da CF/88¹⁸⁸.

Ubaldo Cesar Balthazar ressalta, contudo, que enquanto prevalecer o interesse dos entes federativos brasileiros, com suas guerras fiscais, em detrimento do

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 85-87.

¹⁸⁶ LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 184.

¹⁸⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 30.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 22.

progresso do MERCOSUL, não haverá um verdadeiro avanço na reforma tributária do Brasil¹⁸⁹.

Parte da doutrina e da jurisprudência, no entanto, entende que não se poderia afirmar a inexistência de um IVA no país, mas sim a presença de vários, pois muito embora o Brasil não disponha de um IVA de base ampla, possui impostos sobre o consumo que de fato já seguem a sistemática não-cumulativa, como o IPI e o ICMS, e que, como demonstrado no capítulo anterior, possuem características de tributação sobre o valor agregado¹⁹⁰.

Inúmeras foram as propostas de emenda a constituição apresentadas nos últimos 20 anos, visando uma reforma da tributação sobre o consumo, como, por exemplo, a PEC 175/95, que visava “aumentar a eficiência da economia e do sistema tributário, além de reduzir a sonegação, em benefício das três esferas da tributação”¹⁹¹. Para Ubaldo Cesar Balthazar¹⁹², tal proposta pretendia transformar o ICMS em imposto de competência da União, partilhando com os entes federativos por meio de fundo de participação, com alíquota federal. Para este doutrinador nitidamente esta foi uma tentativa de neutralizar a assimetria do sistema tributário brasileiro com o dos demais Estados-partes do MERCOSUL, no entanto, não prosperou, sendo objeto de críticas de que aumentaria a complexidade da tributação, e concederia poderes à União de potencialmente aumentar a carga tributária.

É bem verdade que desde 2008 tramita a proposta a Emenda Constitucional nº 223, que prevê uma reforma tributária com a criação de um IVA-Federal. Este, contudo, englobaria o PIS, a COFINS e a Cide-combustíveis, excluindo os demais impostos sobre o consumo, como IPI, ICMS e ISS. Diante disso, tem-se que a instituição deste IVA brasileiro não se assemelharia ao IVA existente nos demais países membros do MERCOSUL, não solucionando assim o problema da harmonização tributária, nem favorecendo a integração regional do MERCOSUL.

¹⁸⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 112.

¹⁹⁰ DIEFENTHAELER, Ricardo. Os caminhos do IVA no Brasil. In: **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n.7. Porto Alegre: FESDT, 2011, p. 170.

¹⁹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Op. Cit.**, p. 80.

¹⁹² *Ibid.*, p. 80-82.

O IVA é notoriamente considerado o melhor tributo “para fins de coordenação tributária entre países em processo de integração econômica”¹⁹³, compondo, inclusive, o sistema tributário de cerca de 140 países, estando presente em 8 das 10 economias do mundo e funcionando adequadamente tanto nas grandes, quanto nas pequenas economias¹⁹⁴.

Inclusive, relembra Eugênio Lagemann, que a Comissão de Aspectos Tributários, do Subgrupo de Trabalho X – Políticas Macroeconômicas do MERCOSUL sugeriu a instituição de um IVA do tipo consumo em todo o MERCOSUL, que fosse “estruturado segundo o método de subtração sobre base financeira e pela técnica de contrapor o imposto a imposto, cobrado segundo o princípio do destino”. De outra parte, diferentemente do caso da União Europeia, essa Comissão do MERCOSUL sugeriu a manutenção, por ora, das fronteiras fiscais, diante das “dificuldades de controle dos fluxos comerciais nefastos possíveis no trânsito fronteiriço”.¹⁹⁵

Considerando que já demonstrado que nem a CF/88, nem o sistema federalista brasileiro são óbices para a implantação de um IVA no país, - principalmente ao observar que é o mesmo sistema adotado no nosso vizinho Argentina -, tem-se que imperiosa a criação de um IVA federal, que contenha uma ampla base de cálculo, englobando, assim, os principais impostos sobre o consumo, quais sejam, IPI, ICMS e ISS.

Neste sentido, Eduardo Saldanha afirma:

Portanto, a adoção do IVA brasileiro seria uma proposta de alteração que abriria caminho ao desenvolvimento e progresso do Mercosul, tendo em vista a já muito batida neste trabalho, harmonização legislativa tributária.

Além do que a adoção do IVA traria muitas vantagens tais como a neutralidade com relação à organização empresarial, o controle fiscal recíproco de um mecanismo privilegiado contra a evasão fiscal, a simplificação das obrigações fiscais, a ampla incidência sobre as

¹⁹³ DIEFENTHAELER, Ricardo. Os caminhos do IVA no Brasil. In: **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n.7. Porto Alegre: FESDT, 2011, p. 187.

¹⁹⁴ KPMG. **International Indirect Tax: Value-added tax services**. Disponível em: <<https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf>>. Acesso em: 04 de julho de 2016.

¹⁹⁵ LAGEMANN, Eugênio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 184-185.

rendas do consumo, e a redução das distorções fiscais relativamente aos bens internacionalmente comercializados¹⁹⁶.

Desta forma, o Brasil adotaria um IVA seguindo as características dos demais Estados-partes do MERCOSUL, ou seja, seria de competência federal, com base de cálculo ampla, neutro, não-cumulativo, e suportado integralmente pelo consumidor, gerando uma nova repartição de competências tributárias.

Sobre essa neutralidade que seria característica de um IVA brasileiro, Eduardo Saldanha destaca que se dá “por não afetar os fatos subsequentes da vida econômica, sendo que esta característica é importante, pois não impõe influência na conduta individual, facilitando o sistema da livre concorrência”¹⁹⁷. Este doutrinador destaca ainda a necessidade deste IVA brasileiro ser “de natureza real, não levando em consideração características pessoais do sujeito passivo, ou contribuinte; com alíquota proporcional e não progressiva; que não afete o consumo seletivamente, e sim como um todo”¹⁹⁸, e, claro, como já estudado ao longo do trabalho, não-cumulativo.

Ubaldo Cesar Balthazar, ao discorrer sobre a necessidade de uma reforma tributária no sistema brasileiro que resulte na instituição de um IVA, afirma que as “mercadorias e serviços seriam tributados por um único imposto, multifásico, não cumulativo, incidente sobre as diversas fases da cadeia produtiva, compensando-se em cada uma delas o pagamento efetuado na etapa anterior para recair definitivamente sobre o consumo”¹⁹⁹.

O princípio da tributação do IVA no destino seria mantido sem qualquer óbice, ainda que o Brasil sendo uma Federação, como esclarece Águia:

O Estado-destino que recebe o bem fica com o IVA da transação e o Estado-origem, ainda que não tenha participação no valor deste IVA, tem como vantagem incremento na aquisição dos insumos utilizados para produzir aquele bem, gerando no Estado-origem maior volume de transações como aumento da renda interna e conseqüentemente

¹⁹⁶ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 174-175.

¹⁹⁷ Ibid., p. 173.

¹⁹⁸ Ibid. 172-173.

¹⁹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 112.

maior arrecadação, na realidade todos ganham, gerando maior emprego e maior consumo²⁰⁰.

A implantação de tal modelo fiscal simplificaria o sistema tributário brasileiro, pois, como ressalta Vasco Branco Guimarães, “o sistema de tributação do consumo no Brasil apresenta um conjunto de características que o tornam pouco atractivo para o investidor externo e provoca algumas perplexidades aos que se dedicam à matéria da tributação do consumo”.²⁰¹

Sobre as vantagens de instituir um imposto como o IVA no Brasil, assim discorre Eduardo Saldanha, lembrando apresentação de Pedro Parente na Comissão Especial de Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A, de 1995:

O consumo tem ganhado preferência, em nível mundial, como forma de tributação, vis-à-vis a renda, elimina a discussão sobre origem e destino, garante o fim da guerra fiscal, permite realizar a harmonização tributária: mais de cem países escolheram o IVA como forma de tributação do consumo, em todos os países que utilizam o IVA como forma de tributação ele é ou federal ou do governo central, simplifica profundamente o sistema unifica as alíquotas interna e interestadual²⁰².

A reforma tributária ideal, segundo a lição de Ubaldo Cesar Balthazar, deve ser “realizada via emenda constitucional, e que se faz necessária no interesse do MERCOSUL, consistiria na revogação do ISS, IPI e ICMS, com adoção do sistema de créditos físicos, com a criação de um IVA federal, exigindo, para tanto, uma profunda modificação na Constituição, afetando princípios, competências, imunidades”.²⁰³ Ademais, a implantação de tal tributo no Brasil extinguiria a guerra fiscal entre os entes federativos pela arrecadação do ICMS, que se perpetua há anos no Brasil, considerando que se trataria de um imposto de competência da União.

Mais importante, ao inserir o IVA no ordenamento jurídico brasileiro, nos moldes retratados, teríamos um tributação sobre o consumo simétrica no MERCOSUL, sendo a etapa seguinte a igualdade das alíquotas aplicadas em todos

²⁰⁰ ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. (Org.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 132.

²⁰¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. (Org.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 67.

²⁰² SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 173.

²⁰³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 76.

os países do cone sul e a harmonização das isenções e dos benefícios, para que, enfim, tenha-se uma harmonização das legislações tributárias sobre o consumo, visando o progresso da integração regional do MERCOSUL²⁰⁴.

²⁰⁴ SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 174.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação sobre o consumo nos Estados-partes do MERCOSUL foi o objeto de estudo do presente trabalho, mais especificamente, tratou de analisar a possibilidade de implantar no sistema tributário brasileiro o Imposto sobre o Valor Agregado.

Este estudo buscou identificar e examinar, primeiramente, o atual sistema tributário brasileiro, dando ênfase a dois impostos: o ICMS e o IPI. O primeiro, o qual, como dispõe tanto a Constituição Federal, quanto a LC nº 87/96, é um tributo que possui mais de uma regra-matriz, uma vez que tem mais de um aspecto material, base de cálculo, entre outros itens analisados. Assim, se constatou que há impostos diversos dentro dessa mesma denominação, na medida em que o imposto abrange: a) as operações de circulação de mercadorias, b) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) a prestação de serviço de comunicação, e, ainda, conforme disposto no artigo 2º, §1º, da LC 87/1996, d) operações de circulação de mercadorias provenientes do exterior, por pessoa física ou jurídica, independente da finalidade; e) sobre a entrada no Estado destinatário de petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, bem como, energia elétrica – ressalva-se, no tocante à esta última hipótese, quando não destinado à comercialização ou industrialização. Porém, o estudo restou restringido a análise das operações de circulação de mercadorias. Conforme apresentado, a instituição e a cobrança do ICMS devem ser feitas pelos entes federados, ou seja, é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, possuindo, contudo, alcance nacional.

Esse segundo imposto, qual seja, o IPI, conforme analisado neste trabalho e disposto no Código Tributário Nacional, é um tributo de competência tributária da União, que possui três regras-matrizes distintas dentro da mesma denominação, quais sejam: a) os produtos industrializados importados do exterior; b) a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados; e c) a operação de industrialização de produto. Esta última é a hipótese mais recorrente de incidência do IPI e também mais relevante para o estudo realizado no capítulo seguinte deste trabalho.

Feita essas observações sobre esses dois impostos, o estudo partiu para a análise do princípio da não-cumulatividade, que é derivado diretamente do direito francês, que estabeleceu na década de 1950 a técnica denominada “valor agregado”, e que foi instituído no Brasil primeiramente em 1958, e, posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Tal princípio encontra respaldo constitucional e obrigatoriamente deve ser aplicado ao IPI e ao ICMS, estabelecendo a possibilidade dos contribuintes compensarem, permitindo que o montante cobrado anteriormente sirva de crédito para um pagamento posterior. Como demonstrado no trabalho, o princípio da não-cumulatividade só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado.

Esse primeiro capítulo contribuiu para o trabalho, na medida em que as características tanto do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, quanto do IPI sobre a operação de industrialização dos produtos, assemelham-se com a tributação sobre o consumo que nos demais Estados-partes do MERCOSUL ocorre através do IVA, principalmente pela aplicação do princípio da não-cumulatividade. Então embora o Brasil ainda não possua de fato o denominado Imposto sobre o Valor Agregado, possui dois impostos sobre o consumo com características similares a essa técnica.

Em um segundo momento o estudo procedeu à exposição de noções gerais sobre integração regional, onde se analisou que um processo de integração econômica regional desenvolve-se por meio de quatro etapas distintas, quais sejam: a) a zona de livre comércio; b) a união aduaneira; c) o mercado comum; e d) a união econômica-política. Observou-se que por meio do Tratado de Assunção, celebrado em 26.03.1991, tendo como signatários Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai – e, posteriormente, em 2012, a Venezuela – foi instituído o MERCOSUL, objetivando o desenvolvimento econômico e a integração, dentre outros fatores, com justiça social. Foi apresentado que atualmente o MERCOSUL é considerado como uma união aduaneira imperfeita intergovernamental, uma vez que esta etapa de integração regional exige a inexistência de barreiras alfandegárias, com uma prática de taxaço igual aos produtos importados e exportados, por meio de uma TEC, no entanto, atualmente, os Estados-partes do MERCOSUL ainda possuem listas de exceções.

Passou-se a analisar o atual sistema tributário sobre o consumo existente nos demais Estados-partes do MERCOSUL, apresentando inicialmente, de modo genérico, o IVA, que é um imposto notoriamente conhecido por abranger todas as

fases das operações de industrialização e de circulação de mercadorias, bem como a prestação de serviços, que tem como característica principal a sua ampla não-cumulatividade e por ser um imposto de competência nacional. Como estudado, o IVA foi inicialmente desenvolvido e introduzido na França, na década de 1950, por Maurice Lauré, e, posteriormente, em 1966, passou a ser adotado pelos Estados-Membros da atual União Europeia. O “método do crédito do imposto” aplicável ao IVA permite a dedução do imposto suportado quando da aquisição, no momento do recolhimento do imposto, com isso o valor de todo o imposto incidente na cadeia produtiva é suportado integralmente pelo consumidor final. Restou demonstrado que impostos como o IVA são os que mais incidem no comércio internacional e são quantificados com mais facilidade, além do que cerca de 140 países no mundo adotam essa forma de tributação sobre o consumo.

Foi analisado especificamente o IVA existente em cada um dos Estados-partes do MERCOSUL, iniciando pelo sistema tributário da Argentina, que, assim, como o Brasil, é uma federação, mas utiliza o IVA para tributar o consumo. Passou-se, então, a analisar o IVA no sistema tributário dos demais países, quais sejam, Paraguai, Uruguai e Venezuela. Observou-se que de modo geral em todos os países do MERCOSUL o IVA é um imposto indireto, em que toda a carga é suportada pelo consumidor final, tendo, ainda, como principais características a sua não-cumulatividade e a sua neutralidade. O Brasil, como se pode observar, é então o único país do MERCOSUL a não adotar o IVA para a tributação sobre o consumo.

Por fim, foram expostas noções gerais de harmonização tributária sobre o consumo, e seus princípios. Imperioso destacar que harmonização é compreendida como o acordo entre os Estados-partes e a definição de princípios legislativos, com a devida eliminação das distorções existentes, das contradições ou de neutralização de divergência nas relações tributárias internacionais, mas sem implicar em unificação de sistemas tributários. Como foi estudado, para a efetivação de qualquer política integracionista, no entanto, diante das características do MERCOSUL, tem-se a necessidade de harmonização das legislações nacionais envolvidas.

Na parte final, este trabalho demonstrou que a harmonização da legislação tributária sobre o consumo seria um modo interessante para alcançar os objetivos do MERCOSUL, garantindo o progresso da integração regional. Destacou-se que a própria CF/88 dispõe em seu artigo 4º, parágrafo único, que buscará a integração regional, e restou demonstrada a ausência de qualquer incompatibilidade entre o

sistema constitucional tributário brasileiro ou o nosso CTN, com as normas estabelecidas no Tratado de Assunção. Concluiu-se pela possibilidade de implantar o IVA no sistema tributário sobre o consumo do Brasil, muito embora este seja uma federação, uma vez que o principal obstáculo para tanto residiria no fato de atualmente o Brasil possuir inúmeros impostos sobre o consumo, sendo que cada um possui uma competência tributária distinta – IPI é da União, ICMS dos Estados e Distrito Federal, e o ISS do municípios. Haveria, então, uma resistência dos entes federativos em perder ou diminuir a sua arrecadação de receita, já que com a criação de um IVA brasileiro, as mercadorias e serviços passariam a ser tributadas por um único imposto, multifásico, não cumulativo, incidente sobre as diversas fases da cadeia produtiva, compensando-se em cada uma delas o pagamento efetuado na etapa anterior para recair definitivamente sobre o consumo.

Assim sendo, não só é possível, como também é necessária para o progresso da integração regional do MERCOSUL, a implantação do IVA no sistema tributário brasileiro, através de uma emenda constitucional, que consistiria na revogação do ISS, IPI e ICMS, com a adoção do sistema de créditos físicos, modificando profundamente a CF/88 no tocante aos seus princípios, competências e imunidades.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ARGENTINA. Poder Legislativo. **Decreto nº 280 de 1997**. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acesso em: 05 de junho de 2016>. Acesso em 05 de junho de 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **MERCOSUL e Tributos: Influências do processo de integração do MERCOSUL sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.
- BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, nº 96, jan. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26>. Acesso em: 24 de abril de 2016.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 15 de mar. 2016.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 de mar. 2016.
- _____, Senado Federal. **Resolução nº 22, de 1989**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 08 de maio de 2016.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.693/AM**. Primeira Turma. Brasília, DF, 16 abril 2013. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3716087>>. Acesso em: 10 de maio de 2013.

_____, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 784.280/RJ**. Primeira Turma. Brasília, DF, 10 out. 2010. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616700>>. Acesso em: 10 de maio de 2016.

_____, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 582461/SP. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 18 de maio de 2011. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 10 de maio de 2016.

_____, Casa Civil. **Decreto nº 350**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em: 29 de maio de 2016

_____, Casa Civil. **Decreto nº 1901**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm>. Acesso em: 29 de maio de 2016.

_____, Casa Civil. **Decreto nº 7.212**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 21 de abril de 2016.

BRITTO, Benner Roberto Ranzan de. **O Princípio da Seletividade Aplicado ao ICMS Incidente sobre Energia Elétrica**. Recife: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2010. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/monografia/2009-02/BENNER_ROBERTO_RANZAN_DE_BRITTO.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2016.

COBALEDA CANACHE, Gloria Esperanza. **Antecedentes del IVA en Venezuela**. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/gcobaledacanache/el-iva-en-venezuela>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____, Roque Antonio. O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COIMBRA, Faculdade de Direito. Curso de Estudos Europeus. **O MERCOSUL e a União Europeia**. Coimbra, 1994.

DENGO, Atílio. **A tributação do comércio eletrônico**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: Faculdade de Direito da UFRGS, 2001.

EUROPEIA, União. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV%3Axy0022>>. Acesso em: 12 de maio de 2016.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2 ed. rev. e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FESDT, Revista da. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. **Direito Tributário em Questão n° 7**. Porto Alegre: FESDT, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação Legitimidade e Apuração**. Apresentação PUC-SP. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/JeanSimeii/cmstransporte-e-comunicacao-aula-tcio-lacerda-gama>> Acesso em: 16 de março de 2016.

GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no MERCOSUL**. Curitiba: Jeruá, 2006.

JAEGER JUNIOR, Augusto. **Liberdade de Concorrência na União Europeia e no MERCOSUL**. São Paulo: LTR, 2006.

_____, Augusto. **MERCOSUL e a livre circulação de pessoas**. São Paulo: LTR, 2000.

JAEGER JUNIOR, Augusto (Org.); WENDLING, Eduardo (Org.) **Integração Regional e Direito Tributário Internacional**. Campinas: Millennium Editora, 2015.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Globalização, regionalização e soberania**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Tributação no MERCOSUL**. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MERCOSUL, **Tratado de Assunção de 1991**. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/40-normativa/tratados-e-protocolos/117-tratado-de-assuncao>>. Acesso em: 29 de maio de 2016.

_____. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em 01 de junho de 2016.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 7 ed. Coimbra: Grupo Almedina, 2012.

PARAGUAI, **Constituição da República do**. Disponível em: <http://www.bacn.gov.py/CONSTITUCION_ORIGINAL_FIRMADA.pdf>. Acesso em: 22 de maio de 2016.

_____, Poder Legislativo. Ley n° 69. Disponível em: <http://paraguay.justia.com/nacionales/leyes/ley-69-dec-26-1968/gdoc/>>. Acesso em 22 de maio de 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no MERCOSUL e na União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. (Org.) **IVA para o BRASIL: contributos para a reforma da tributação**. Belo Horizonte: 2007.

SILVA, Karine de Souza. (Org.) **MERCOSUL e a União Europeia: O Estado da arte dos processos de integração regional**. Florianópolis: Editora Modelo, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Renovar, 2006.

SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no MERCOSUL**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

VENEZUELA, Presidência da República. Disponível em: <<http://www.mindefensa.gob.ve/CCSEDE/images/iva.pdf>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 5 ed.
Buenos Aires: Depalma, 1994.