

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
Faculdade de Direito

2º CICLO DE ESTUDOS EM DIREITO



A IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL:
oportunidades e dificuldades de contexto

NINA GABRIELA BORGES COSTA

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre) na área de especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção: Direito Fiscal

Orientadora: Professora Doutora Suzana Tavares da Silva.

COIMBRA - PORTUGAL
2014

“Em nenhuma coletividade o necessário compromisso entre diferentes bases de interesses e relações vitais pode ser atingido apenas graças ao cálculo inteligente de cada vantagem econômica própria. É necessário uma consciência de pertença conjunta que tornará possível para todos identificarem-se reciprocamente como cidadãos.”

Jürgen Harbermans

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus e a Nossa Senhora de Fátima por terem me dado tranquilidade, força e determinação para seguir em busca da concretização deste sonho.

Aos meus queridos irmãos (Tevinho e Memi) pelo carinho e amizade. A minha mãe (Suzie) pelo carinho, incentivo e amor incondicional. Ao meu pai (Gilberto) pelo exemplo, força e determinação.

A todos os meus amigos pela paciência, carinho, amizade e cumplicidade, especialmente a minha grande amiga Lisieux Borges, que, distante ou não, sempre foi um anjo em minha vida ao compartilhar comigo seus conhecimentos, suas experiências e seus objetivos de vida.

Aos amigos de Coimbra, que, muitas vezes, encheram meus dias frios e solitários de alegria e de maravilhosos momentos. Dentre todos os meus queridos amigos *coimbrienses*, agradeço especialmente à Lívia, meu grande presente de Coimbra, pela paciência, amor, carinho, companhia, cumplicidade e por ter sido mais do que uma amiga, mas uma irmã e uma mãe.

Ao Jair, meu grande amor, que entrou em minha vida no final desta caminhada, mas abraçou o meu sonho como se fosse seu, enchendo-me de amor e de carinho, fazendo-se presente em minha vida mesmo a milhares de quilômetros de distância.

A minha orientadora, Professora Doutora Suzana Tavares Silva, pela paciência, sabedoria e por ser sempre tão gentil em cada encontro.

LISTA DE SIGLAS

ALALC - Associação Latino-Americana de Livre Comércio

ALADI - Associação Latino-Americana de Integração

ALCA – Área de Livre Comércio das Américas

CECA - Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CEE – Comunidade Econômica Europeia

CEEA - Comunidade Europeia da Energia Atômica.

CEI - Comunidade dos Estados Independentes

CR – Constituição da República 1988

EC – Emenda Constitucional

EM – Estados Membros

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

MERCUSUL – Mercado Comum do Sul

NAFTA - North American Free Trade Agreement (Tratado Norte-Americano de Livre Comércio)

PICE – Programa de Integração e Cooperação Econômica

UE – União Europeia

SADEC – Southern Africa Development Community (Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral)

TEC – Taxa Externa Comum

TVA – Taxe Sur la Valeur Ajoutée

RESUMO:

A presente Dissertação visou à realização de um estudo acerca da necessidade e possibilidade de implantação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA, no Brasil, em substituição aos impostos sobre o consumo atualmente vigentes, tais como: Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, a fim de simplificar e racionalizar o sistema tributário nacional, além de torná-lo completamente harmônico com os demais países do MERCOSUL que já adotam este imposto em seus ordenamentos. Isso porque, a partir da experiência vivida pela União Europeia em relação à integração econômica, tornou-se possível verificar que a harmonização tributária entre todos os países do MERCOSUL será um grande passo em direção a uma vitoriosa integração econômica também deste bloco regional. Ocorre que, ao analisar a tentativa de implantação do IVA no Brasil, constatou-se que nenhum dos Projetos de Emenda Constitucional conseguiu acolher as reais necessidades de uma reforma que estivesse comprometida com o desenvolvimento econômico, social e principalmente comunitário; além de se utilizar, como argumentos, a afronta ao pacto federativo adotado pela Constituição de 1988, bem como a alegação de que as perdas arrecadatórias dos Estados e Municípios poderiam trazer consequências econômicas irreversíveis. Todavia, a partir dos estudos realizados e as soluções apontadas neste sentido, restou comprovado não haver qualquer barreira jurídica ou constitucional, mas tão somente política, para a necessária reforma no sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Integração regional, harmonização tributária, Imposto sobre o Valor Acrescentado, União Europeia, MERCOSUL, reforma tributária no Brasil.

ABSTRACT

The aim of this dissertation is to study the need and possibility of implementing the VAT (Value-Added Tax) in Brazil as a replacement of the currently existing taxes, such as Excise Tax, Goods and Services Tax and Tax on Services of any nature. This replacement proposal will allow simplifying and to rationalize the national taxation system and make it completely harmonized with the MERCOSUL countries that already had adopted this taxation system. This proposal is based on the successful experience by the European Union in its economic integration, which may show that a tax harmonization among MERCOSUL countries will be an important step toward a successful economic integration in this regional bloc as well. However, besides all the benefits that is possible to realize with the implementation of the VAT in Brazil, none of the Constitutional Amendment projects that exist nowadays could provide an effective legal reform committed with changes in economic and social sectors, that would allow a general development in Brazilian society and a real integration of Brazil in MERCOSUL. The difficulty to make those constitutional reforms resides basically on the arguments that it would be an affront to the federal pact adopted in the Constitution of 1988, as well as the fact that the loss of revenue collection of states and municipalities could bring irreversible economic consequences. However, this study will show that there is no constitutional barrier for changing the laws, and specially for implementing policies that are necessary to the reform of the national taxation system.

Key words: regional integration, tax harmonization, value added tax (VAT), European Union, MERCOSUL, tax reform in Brazil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – IVA.....	11
1.1 Breve nota histórica.....	11
1.2 A introdução do IVA na União Europeia.....	13
1.3 A caracterização do IVA na União Europeia.....	17
1.3.1 Fases de Harmonização Fiscal em sede de IVA.....	17
1.3.2 Regime transitório de tributação nas transações intracomunitárias:	22
1.4 Características gerais do IVA.....	28
1.4.1 Princípio da Neutralidade fiscal em matéria de IVA.....	35
1.4.2 O Futuro do IVA	38
2. MERCOSUL.....	42
2.1 A formação do MERCOSUL.....	42
2.2 Adoção do IVA em países do MERCOSUL.....	46
2.2.1 IVA no Uruguai.....	46
2.1.2 IVA na Argentina.....	50
2.1.3 IVA no Paraguai.....	53
2.3 Da necessária inter-relação e harmonização tributária entre os países do MERCOSUL para integração regional.....	56
3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL (BRASIL).....	63
3.1 Impostos sobre o consumo e prestação de serviço no Brasil.....	65
3.1.1 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	66
3.1.2 Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.....	70
3.1.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.....	73
3.2 Os Impostos Sobre o Consumo no Brasil e a dificuldade de harmonização tributária em relação ao IVA adotado pelos países do MERCOSUL.....	75
3.3 As propostas de reforma do sistema tributário brasileiro.....	81
3.4 Obstáculos para implantação do IVA no Brasil.....	90
CONCLUSÃO.....	98
REFERÊNCIA:	101

INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA é tido como um tributo de grande sucesso no mundo dos impostos. Devido ao seu poder de sedução, espalhou-se rapidamente por diversos países no mundo inteiro, uma vez que se caracteriza por: i- ser completamente neutro, apresentando baixo risco de fraude; ii- ser não discriminatório e favorecer a livre concorrência, dada a sua plurifasia e não cumulatividade; iii- contribuir para a redução da carga tributária, se comparado com sistemas anteriores, em que havia incidência cumulativa; além de iv- ser um importante instrumento para promoção harmônica entre os membros de uma comunidade, visto tratar-se de uma forma de tributação que visa atingir a eficiente integração tributária entre vários Estados.

Em decorrência disso, a presente dissertação visa à realização de um estudo acerca da implantação do IVA no Brasil, em substituição ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, ao Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI e ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, como forma de racionalizar e simplificar o sistema tributário nacional, o qual é visto, atualmente, como o mais injusto e complexo sistema existente no mundo, sendo completamente inapto às necessidades de integração regional presentes na atualidade. Por esse motivo, a implantação desse imposto, no Brasil, tem por intuito, também, contribuir para o processo de harmonização e de integração regional entre os países pertencentes ao Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, de forma que esse bloco econômico possa atingir o Mercado Comum, assim como estabelecido pelo Tratado de Assunção.

Utiliza-se, como paradigma, nesta Dissertação, a vitoriosa experiência da União Europeia, no que tange ao processo de harmonização e integração comunitária, a partir da implantação do IVA no contexto do Direito Comunitário Europeu, o qual deverá servir de exemplo para esse processo, também, entre os países do MERCOSUL.

Isso porque, o fenômeno da globalização, inserido na atual conjuntura econômica, vem exigir, cada vez mais, a integração entre os países por meio da divisão de vários blocos econômicos espalhados pelo planeta, a fim de que, ao serem compostos e regidos por objetivos comuns, possam contribuir e facilitar as transações comerciais junto aos mercados internacionais e, com isso, promover o desenvolvimento e acesso ilimitado aos bens, produtos, serviços e capitais disponíveis por diferentes nações em todo o mundo. Para que tal objetivo seja alcançado, torna-se necessária, conforme se verá, a adoção do IVA por todos os

países pertencentes ao referido bloco econômico, sendo esse um importante passo no intuito de padronizar a legislação comunitária.

Ocorre que, quando se cogita a reforma tributária no Brasil, para implantação do IVA, esta é completamente travada por diversos argumentos, os quais deverão ser totalmente derrubados a fim de se comprovar a total possibilidade de implantação desse imposto no sistema tributário brasileiro e, assim, se alcançar a necessária harmonização tributária para integração do MERCOSUL.

Diante disso, para se comprovar a necessidade e a possibilidade de implantação do referido imposto no Brasil, para integração do MERCOSUL, o presente trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro, será realizado um estudo sobre o IVA, fazendo-se uma breve nota histórica sobre sua criação e instituição, bem como um breve relato acerca da sua importância para a consolidação da União Europeia, além de tratar também das fases de harmonização fiscal enfrentadas por esta até que o referido imposto se firmasse como um imposto vigente e obrigatório a todos os países pertencentes a esse grupo econômico. Serão abordadas, ainda no primeiro capítulo, as características do IVA, incluindo um estudo sobre o seu fato gerador, sua base de cálculo, suas alíquotas, sua neutralidade alcançada, bem como as perspectivas futuras do IVA europeu, a fim de apresentar e comprovar as vantagens da difusão desse imposto nos sistemas jurídicos fiscais mundiais, primordialmente, nos dos países pertencentes ao MERCOSUL.

No segundo capítulo, estudar-se-á a formação do denominado MERCOSUL, bem como o seu objetivo de se tornar um verdadeiro Mercado Comum, demonstrando que grande parte desse caminho já foi percorrido, tendo em vista a dotação do IVA por quase todos os países pertencentes a esse bloco, restando, de fora, apenas o Brasil. Dessa forma, será estudado, dentro desse mesmo capítulo, a adoção e utilização do IVA pelas Repúblicas da Argentina, do Paraguai e do Uruguai, a fim de verificar como essa adoção tem ocorrido e gerado frutos positivos, também, para os países do MERCOSUL, dispondo, ainda, acerca da necessidade de inter-relação e harmonização tributária entre seus países, chamando a atenção para necessidade de implantação desse imposto, também, pelo Brasil, que é o único país do grupo que ainda não adotou tal imposto em seu ordenamento.

No terceiro capítulo, será realizado um análise descritiva acerca do sistema tributário brasileiro, o qual é regido primordialmente pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que optou por descentralizar seus impostos sobre o consumo, ao distribuir suas competências para as três esferas de poder: União, responsável pelo Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI; Estados, responsáveis pelo Imposto Sobre Circulação de

Mercadorias e Serviços – ICMS; e Municípios, responsáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Serão abordados, dentro desse mesmo capítulo, os Projetos de Emendas Constitucionais apresentados que visavam instituir uma reforma tributária no Brasil, apontando os principais equívocos cometidos pelo Poder Legislativo para impedir a concretização dessa necessária reforma tributária. Por fim, com o intuito de comprovar a total possibilidade de implementação do IVA no Brasil, será estudado o pacto federativo adotado pela Constituição da República, a fim de demonstrar não haver quaisquer impedimentos jurídicos ou constitucionais, mas apenas políticos, para tal concretização.

1. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – IVA

1.1 Breve nota histórica.

O IVA tornou-se um tributo de grande sucesso mundial, existindo, na atualidade, mais de 150 países espalhados nos quatro cantos do mundo que o adotaram em seus ordenamentos jurídicos fiscais.

Foram várias as tentativas para a criação do IVA, tendo seus primeiros ensaios ocorrido após a primeira grande guerra mundial, momento em que alguns países se viram obrigados a promover uma reforma na fiscalidade indireta. Assim, este nasceu como produto da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos, tendo o objetivo de atenuar os efeitos da imposição em cascata.

Na Alemanha, tal indigência se deu em razão da necessidade de custear as despesas advindas da primeira guerra mundial, tendo ocorrido, em 1916, a implantação de um imposto de selo sobre as transações de mercadorias, o chamado *Warenumsatzstempel*, recaindo, cumulativamente, a taxa de 0,1% sobre todas as vendas de bens. Posteriormente, esse imposto passou a abranger, também, as prestações de serviços, sendo conhecido como o novo *Umsatzsteuer*. Entretanto, as consequências advindas de um imposto cumulativo fez com que houvesse, em 1919, uma reforma no então *Umsatzsteuer*, de forma que incidisse apenas na diferença entre os *inputs* e os *outputs* das empresas¹.

Assim, apesar de tal fato ocorrido na Alemanha não ter sido suficiente para a criação do IVA, esta foi a primeira iniciativa no intuito de implantar um imposto não cumulativo, a fim de resolver todos os problemas ao entorno da incidência em cascata.

Da mesma forma, também na França, foram as consequências advindas da primeira guerra mundial que demarcaram a necessidade de reforma fiscal nesse país. Em 1917, experimentou-se a criação de um imposto sobre as vendas a retalho, o *taxe sur les paiements* (um imposto sobre os pagamentos), seguido, em 1920, pela instituição de um imposto sobre as transações, sendo este um imposto plurifásico e cumulativo conhecido como *impôt sur Le chiffre d'affaires*² (o imposto sobre faturamento).

¹ VASQUES, Sérgio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.10, n.60, nov. 2012. p. 87

² Idem.

Todavia, assim como na Alemanha, tal implantação trouxe efeitos danosos por sua forma cumulativa. Foi então que, em 1936, criou-se um novo imposto monofásico sobre os produtos, o *taxe à la production* (imposto sobre a produção), o qual incidia apenas uma única vez, na fase de produção, sendo um impulso para a criação de um IVA, haja vista que o imposto passou a ser devido apenas no momento em que os bens pudessem ser considerados acabados, ficando as transações a montante sujeitas a um regime de suspensão.

Em 1948, contudo, observou-se que o regime então utilizado, qual seja, o *régime suspensif* (regime suspensivo), facilitava a fraude e era de difícil fiscalização³. A partir de então, esse regime de suspensão, que beneficiava os operadores econômicos a montante da produção, é substituído por outro sistema no qual todos ficam obrigados a liquidar o imposto sobre as vendas, desde que deduzido o imposto liquidado pelos respectivos fornecedores. Esse imposto passa, com isso, a assentar em um sistema de crédito de imposto ainda estreito, o qual limitava a venda de matérias-primas destinadas à incorporação no fabrico⁴.

Tal modelo tinha, como ideal, também, a não cumulatividade, permitindo apenas a dedução dos chamados créditos físicos. Entretanto, segundo Rios⁵, a doutrina francesa sempre apontava para a cumulatividade do imposto, caso não houvesse a possibilidade de total reconhecimento dos créditos suportados pelo sujeito passivo da obrigação, o que colocaria por terra todo o princípio até então almejado pelos franceses no que tange à não cumulatividade.

Com isso, em 1954, a partir dos trabalhos realizados pelo Francês inspetor de finanças Maurice Lauré, o direito a dedução é alargado das matérias-primas às despesas de investimentos⁶, sendo criado um novo imposto chamado *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA. Esse imposto veio aperfeiçoar a antiga *a taxe à la production*, mantendo suas alusivas estruturas fundamentais e dando origem a uma nova espécie tributária, a qual incidiria apenas sobre o valor acrescentado aos produtos⁷, ou seja, passaria a ser cobrado apenas e tão somente no que se refere a diferença entre o valor suportado na compra e o valor apurado na venda do produto, mercadoria ou serviço, em cada fase da série econômica.

³ XAVIER DE BASTO, José Guilherme. *A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional*/ José Guilherme Xavier Bastos. Ciência e Técnica Fiscal. N. 361. Jan./Mar. 1991. p. 44.

⁴ VASQUES. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012, p. 89.

⁵ RIOS, Marcelo Jabour. *A tributação sobre o consumo no Brasil: Reforma tributária e MERCOSUL*. 2003. 107 f. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado da Faculdade Mineira de Direito como requisito para a obtenção de título de Mestre. Belo Horizonte. p. 36.

⁶ Segundo Xavier Bastos, a dedução era concedida apenas ao imposto contido nas compras dos bens fisicamente consumidos na produção, continuando os bens de equipamento a suportar o imposto sem dedução. Contudo, em 1954, passa a permitir que o conteúdo fiscal dos equipamentos também fosse sujeitos a dedução, liquidando de vez os efeitos cumulativos. XAVIER BASTOS. *A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional*. 1991, p. 44.

⁷ PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de IVA II*. Editora Almedina, Coimbra. Setembro/2012. p. 8.

Assim, foi na França, por meio de Maurice Lauré, que se deu, de fato, a criação e implantação do IVA em seu sistema tributário, vindo a substituir o antigo imposto sobre a produção e acabando de vez com as consequências negativas⁸ advindas da incidência em cascata, ou incidência cumulativa, até então existente.

Posteriormente à criação do IVA na França, esse imposto foi introduzido na Alemanha, em 1 de janeiro de 1968, que, conforme visto, há muito já almejava a implantação de um imposto não cumulativo sobre suas relações de consumo, sendo, assim, inserido por ocasião da transposição da Primeira e Segunda Diretiva, a qual pôs termo aos impostos cumulativos, ou em cascata, que aí vigoraram durante quase cinco décadas⁹.

Esse tributo consistiu, segundo vários doutrinadores, na mais relevante inovação fiscal da última metade do século. O sucesso dessa nova implantação espalhou-se rapidamente por diversos países, passando a ser, também, um importante instrumento para promoção harmônica entre os membros de uma comunidade, motivo pelo qual passou a ser implantado em toda a Europa¹⁰, que, há tempos, já vinha tentando se estruturar como um grande e potente bloco econômico, conforme se segue.

1.2 A introdução do IVA na União Europeia.

Foi na Europa que ocorreu o primeiro empreendimento em prol da integração política, econômica e social de seus países, sendo então a precursora dessa iniciativa tão desejada e promissora, a qual já tinha raízes desde a época do Império Romano.

⁸ Segundo Xavier de Bastos em sua obra, *A tributação do consumo e sua coordenação*. A tributação cumulativa penaliza os processos produtivos desintegrados (em que intervêm muitas unidades independentes) e estimula artificialmente a integração vertical das fases produtivas. Haja vista que o imposto discrimina a favor dos bens produzidos em circuitos que concentrem nos últimos estádios a formação de valor, penalizando os que têm alto valor acrescentando logo nos primeiros estádios. XAVIER BASTOS, José Guilherme. *A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional* / José Guilherme Xavier Bastos. Ciência e técnica fiscal. N. 362. Abril/Junho 1991. p. 33 *et seq.*

⁹ Isso por que, houve a constatação de que a tributação cumulativa estaria penalizando os processos produtivos desintegrados, e estimulando artificialmente a integração vertical das fases produtivas, além de contribuir para a fraude, dada a dificuldade de se precisar a carga suportada por cada agente ao longo do processo produtivo, faltando, assim, a neutralidade tão almejada em sede tributária pelos países europeus.

¹⁰ No mesmo sentido de acordo com LYNCH, in fact VAT was soon to become the mainstay of the entire fiscal system in France. It was subsequently adopted by the European community as the common form of indirect taxation in all member states and by many other countries throughout the world. Indeed it has been claimed that in the history of taxation no other tax has swept the world as VAT has done over a thirty-year period. This makes the history of fiscal reform in France of international as well as national importance. LYNCH, Frances M. *Funding the modern state: the introduction of value added tax in France* / Frances M. B. Lynch. Badia Fiesolana, San Domenico. EUI Working Papers in History ; N. 97/2 (FI): European University Institute, Florence, 1997. p. 2.

Nas palavras de Coelho¹¹, hodiernamente, pode-se considerar que a União Europeia, se comparada com os demais blocos econômicos de integração econômica, é um êxito, colocando-a como uma das maiores potências econômicas no cenário internacional. A partir da iniciativa pioneira e ousada que se iniciou no século passado, fez com que a União Europeia vivesse em condição, a qual viria servir de modelo para todo o mundo.

A ideia de uma Europa unida foi idealizada no decurso da Primeira e Segunda Guerra mundial, após a clara imagem acerca dos prejuízos provocados e a noção de responsabilidade perante os cidadãos e perante o mundo, além de se tentar, também, criar um espaço onde não pudesse voltar a haver conflitos bélicos, tendo como objetivo a consolidação de uma Europa forte e próspera¹², visto que, no resquício da Guerra, os Estados europeus tomaram a consciência da sua fragilidade e dos perigos advindos de sua desunião, surgindo, pela primeira vez, propostas para a associação dos países da Europa¹³.

Nesse sentido, surge, na Europa, a necessidade de se construir uma união cada vez mais estreita entre seus povos, a fim de, com isso, retomar o espírito de grande potência mundial¹⁴. É a partir desse cenário que surgem as primeiras organizações internacionais, como o conselho da Europa e as Comunidades Europeias¹⁵¹⁶.

COELHO, Cláudio Carneiro B. P. *A implementação do IVA no Brasil e a dignidade da pessoa humana*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.15, n.76, set./out. 2007, p. 74.

¹² PORTO, Manuel. *Os pais da Comunidade Europeia: do ideal à realidade*. ESTUDOS N.S 3 (2004) p. 103 e 104.

¹³ QUADROS. Fausto de. *Direito da União Europeia: Direito Constitucional e Administrativo da União Europeia*. 3ª edição. Editora Almedina. Coimbra. 2013. p. 39.

¹⁴ A ampla liberdade de comércio e o surgimento de blocos econômicos são processos interligados e complementares que exigem algum sistema de preferencia entre os participantes. Por meio da participação dos blocos, os Estados podem ampliar as suas forças competitivas no sentido de enfrentar enorme concorrência no mercado globalizado. HOLANDA, Rivaldo Luiz Saraiva de. *A integração econômica no MERCOSUL, em particular a harmonização tributária e o IVA no Brasil*. 2012. 108 f. Dissertação apresentada no curso de Mestrado na área de Ciências Jurídicas Internacionais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre. Lisboa. p.16.

¹⁵Em decorrência das destruições ocorridas com as Guerras, as quais não pouparam nem vencedores nem vencidos, nem vidas humanas, em 19 de setembro de 1946, Winston Churchill, lança um apelo acerca da reconciliação franco-alemã, e convida a criação dos “Estados Unidos Europeu”. A partir de então em 17 de dezembro de 1946, é fundado em Paris a “União Europeia dos Federalistas”, transformando-se pouco depois em “Movimento Europeu”. Em 16 de abril de 1948, dezesseis Estados criam a “Organização Europeia de Cooperação Econômica - OEEC” e em 17 de março de 1948 é assinado o tratado de Bruxelas instituindo a “União da Europa Ocidental - UEO” entre Bélgica, França, Luxemburgo, os Países Baixos e o Reino Unido. Tempo depois, em 28 de janeiro de 1949, por iniciativa do Reino Unido, França e os três Estados do Benelux, deliberam instituir um “Conselho da Europa”, sendo assinado em 5 de maio de 1949, em Londres. Em 9 de maio de 1950, é proposto o “Plano Schuman”, o qual visava colocar a produção franco-alemã do carvão e do aço a uma alta autoridade comum, por duas razões: a primeira visava uma aproximação entre a França e a Alemanha, como meio de se criar um paz duradoura na Europa, já a segunda residia no fato de que eram estes dois setores econômicos os quais tinha alimentado o esforço da Guerra, devendo este plano, ser então visto como verdadeira carta fundadora da Europa Comunitária. Assim, das negociações, então iniciadas, resultaria a assinatura em 18 de abril de 1951 do Tratado que instituiu a “Comunidade Europeia do Carvão e do Aço – CECA, cuja entrada em vigor ficou marcada para 25 de julho de 1952. QUADROS. Fausto de. op. cit. p. 40 et seq.

Em 18 de abril de 1951, surge, pelo Tratado de Paris, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço – CECA, que tinha como fundadores a França, Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo. Já em 1957, são firmados os Tratados de formação da Comunidade Europeia da Energia Atômica – CEEA e a Comunidade Econômica Europeia – CEE, sendo esta última criada a partir do Tratado de Roma, a qual consistiu na fonte primordial de construção comunitária e do direito comunitário, por sublinhar sua superioridade sobre as tentativas anteriores, quais sejam, a CECA e CEEA

A instituição da Comunidade Econômica Europeia estabelecia, entre outros objetivos:

a criação de um Mercado Comum, de uma União Econômica e Monetária e da aplicação de políticas ou ações comuns, a fim de promover em toda a comunidade o desenvolvimento harmônico e equilibrado das atividades econômicas, um crescimento sustentável e não inflacionista que respeite o ambiente, um alto grau de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de emprego e de proteção social, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão econômica e social e a solidariedade entre os Estados-Membros¹⁷¹⁸.

Para se alcançar tais objetivos, seria de mister importância unir os mercados nacionais e internacionais, assegurando a livre circulação de pessoas, de mercadorias e de serviços dentro desse continente. Foi a partir de então que se iniciou o processo de adesão a esse sistema. Assim, em 1986, foi firmado o Ato Único Europeu^{19 20}.

Com o esgotamento do objeto do Ato Único Europeu, o Conselho Europeu convoca duas conferências intergovernamentais no intuito de criar, na primeira, uma União Política, e,

¹⁶ FILHO, Marcial Duarte de Sá. *A tributação do consumo sobre um IVA para o Brasil*. 2005. 183 f. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado na área de Ciências Jurídicas Econômicas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre. Lisboa. p. 41 e 42..

¹⁷ Artigo 2º. TRATADO DE ROMA. Tratado que institui a Comunidade Econômica Europeia. Aos 25 dias do mês de março de 1957. Disponível em: <<http://dupond.ci.uc.pt/CDEUC/TRVRINT.HTM>>, acesso em 07 de fevereiro de 2014.

¹⁸ Em face da evolução do processo da integração europeia, o Reino Unido decide pedir abertura de negociações com as comunidades, visando sua adesão, em 1963 e 1967. Em 1 de janeiro de 1973 aderem às Comunidades Irlanda, Reino Unido e Dinamarca, e a Europa dos Seis passa a ser Europa dos nove. Em 1981, a Grécia se tornaria o décimo membro das Comunidades, após cinco anos de negociação. Em 12 de junho de 1985, Portugal e Espanha, assinam com as comunidades a respectiva adesão, passando as comunidades serem compostas por 12 membros. QUADROS, Fausto de. *op. cit.* p. 48 *et seq*

¹⁹ O Ato Único Europeu foi aprovado na Reunião do Conselho Europeu no Luxemburgo, em 2 e 3 de dezembro de 1985, e assinado pelos 12 em 17 e 28 de fevereiro de 1986, somente entrando em vigor em 1 de julho de 1987. *Ibidem*, p. 50 e 51.

²⁰ Segundo Manuel Porto, as vantagens econômicas do Ato Único Europeu foram estimadas no Relatório Chechini, procurando antecipar o que deixaria de ser perder com o afastamento de barreiras fiscais que impediam maior concorrência. PORTO, Manuel. *Os pais da Comunidade Europeia: do ideal à realidade*. ESTUDOS N.S 3 (2004) p. 104.

No mesmo sentido, este mesmo Autor assim estabelece, com o afastamento de barreiras físicas, técnicas e fiscais, criou-se um mercado, em que foram amplamente aumentadas as condições de concorrência, em uma linha de aproveitamento das potencialidades do mercado. PORTO, Manuel. *A lógica de Intervenção nas Economias: Do tratado de Roma a Constituição Europeia*. Sep. de : Colóquio ibérico: Constituição Europeia. Homenagem ao Doutor Francisco Lucas Pires. Coimbra Editora. Coimbra. 2005. p. 641.

na segunda, uma União Econômica. Das duas conferências resulta, em 9 e 10 de dezembro de 1991, a aprovação de um único Tratado, o que demonstra que a União Econômica, Monetária e Política eram incindíveis, além de demonstrar, também, o desejo de evitar maiores dificuldades e demoras para a sua aprovação. Dessa forma, em 7 de fevereiro de 1992, foi aprovado e assinado tal Tratado, dando origem a União Europeia²¹, o qual entrou em vigor em 1 de novembro de 1993, “*assinando uma nova fase no processo de integração europeia*”, conforme mencionado em seu preâmbulo²².

A fim de se firmar como um Mercado Comum, contudo, fazia-se necessária uma política de implementação jurídica e tributária entre os países pertencentes a esse bloco econômico, uma vez que, de acordo com Bastos²³, “a harmonização tributária na União Europeia não é um fim em si mesmo, é apenas um instrumento para realização das metas propostas desde o Tratado de Roma”.

Dessa forma, paralelamente à formação desse bloco econômico, ocorreu a implantação do IVA como forma de alcançar a harmonia e a integração entre esses países, visto que, de acordo com o autor supracitado, em qualquer sistema de imposição do valor acrescentado, como em qualquer imposto, as normas de coordenação internacional assumem grande importância frente à globalização das relações econômicas, e, na Europa, esse ideal tem peso ainda maior, dado a pretensão de se construir um único espaço fiscal²⁴.

Dessa forma, via-se nesse imposto uma importante característica, a qual propiciaria tal ideal almejado, constituindo, assim, o sucesso mais significativo da harmonização tributária na União Europeia e, certamente, em qualquer outra experiência de integração econômica e internacional.

²¹ “*O Tratado da União Europeia assinala uma nova etapa no processo de criação de uma união cada vez mais estreita entre os povos da Europa, em que as decisões serão tomadas de uma forma tão aberta quanto possível e ao nível mais próximo possível dos cidadãos (...). A União substitui-se e sucede à Comunidade Europeia*”. Artigo 1º. TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA. Tratado da União Europeia e do tratado sobre o funcionamento da União Europeia. Aos dias 1 de novembro de 1993. Disponível em: <http://europa.eu/pol/pdf/qc3209190ptc_002.pdf>, acesso em 08 de fevereiro de 2014.

²²O Tratado o qual instituiu a União Europeia levou a cabo a mais profunda e ampla revisão dos Tratados comunitários, desde os tratados de Paris e de Roma. A grande ambição que o movem encontra-se bem documentado no seu preâmbulo, onde os Estados declaram “resolvidos a assinalar uma nova fase no processo de integração europeia iniciado com a instituição das Comunidades Europeias”. QUADROS. Fausto de. *op. cit.* p. 52.

²³ XAVIER DE BASTOS. José Guilherme. *Temas de integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia Com Especial Referencia ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)*. 1º Volume, 2º Semestre de 1996. p. 20.

²⁴ *Ibidem.* p. 34.

1.3 A caracterização do IVA na União Europeia.

Conjuntamente ao desenvolvimento de um bloco regional Europeu, houve uma tentativa no que diz respeito à harmonização tributária entre os seus países, uma vez que a própria criação da Comunidade Europeia já veio acompanhada de projetos econômicos, e, por isso, totalmente ligada ao cunho fiscal.

O Tratado de Roma, de 1957, por meio do qual se instituiu a Comunidade Econômica Europeia, trazia, conforme estudado, como um de seus objetivos, a promoção do desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades econômicas dos Estados-Membros, tendo, então, que passar pela constituição de um mercado comum, bem como pela liberalização de suas trocas comerciais recíprocas²⁵.

Todavia, o Tratado de Roma não dispunha acerca de uma política comum em matéria tributária, existindo apenas algumas disposições fiscais em seus artigos 95º a 99º, os quais dispunham apenas em relação à coordenação internacional, bem como a respeito da atribuição de poderes à Comissão Europeia, para que esta apresentasse propostas que visassem à harmonização fiscal, a ser aprovada pelo conselho da Comunidade por unanimidade de votos.

Com isso, tendo em vista a necessidade de as diretivas comunitárias serem aprovadas por unanimidade de votos, em se tratando de matéria fiscal, já se pressupõe, por si só, que a harmonização constituiria um lento e difícil processo. Contudo, apesar dessas dificuldades, não há como negar que tal harmonização constituiria uma importante evolução para o desenvolvimento da União Europeia. Foi a partir desse momento que se deu início ao processo de harmonização fiscal na União Europeia, a qual passou por várias fases até se firmar como a atual e vigente diretiva.

1.3.1 Fases de Harmonização Fiscal em sede de IVA.

O Relatório de Neumarck deu origem à instituição das primeiras diretivas comunitárias relativas ao IVA, as quais constituíram na elementar e grande iniciativa de harmonização tributária²⁶.

Isso por que, para atender ao disposto no artigo 95º do Tratado de Roma, a comissão convocou um comitê de sábios a fim de discutir e apontar soluções para se criar e garantir a

²⁵ VASQUES, Sérgio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012, p.91

²⁶ Value added tax (VAT) was introduced in the european community in 1967 following the recommendations in neumarck's report. SANTOS, Antônio Carlos dos. The European Common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution. *Revista de finanças públicas e Direito Fiscal*. A. 1, nº 3 (2008), p. 61.

construção de um Mercado Comum, condenando-se completamente a tributação cumulativa; recomendando-se a abolição desses impostos, substituindo-se, em todos os Estados-Membros, por um IVA; e recomendando-se a progressiva harmonização desse imposto nos Estados, principalmente com relação às alíquotas²⁷.

Logo a primeira diretiva, diretiva n. 67/227, criada em 11 de abril de 1967, já vinha dispor que os Estados-Membros deveriam, obrigatoriamente, adotar o IVA como alicerce para a tributação indireta, diferentemente dos demais impostos cumulativos²⁸ até então adotados pelos Estados-Membros, a serem aplicados até 1 de janeiro 1970²⁹, consistindo em um grande progresso fiscal.

De acordo com Antônio Carlos dos Santos³⁰, a implantação do IVA na Comunidade Europeia tinha por intuito alcançar dois objetivos, quais sejam: i- do ponto de vista econômico, o principal objetivo a ser atingido consistia no aprofundamento do processo de integração econômica na Comunidade Europeia; ii- já do ponto de vista técnico, tinha como grande objetivo a introdução do princípio da neutralidade na tributação do consumo e na organização das empresas em relação aos impostos sobre o volume que até então possuíam efeitos cumulativos.

A primeira diretiva vem definir, ainda, o IVA como um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, calculado pelo seu método subtrativo indireto, devendo se estender a todos os estágios da produção e da substituição e ao setor da prestação de serviços por razões de simplicidade e neutralidade. O artigo 2º da primeira diretiva vinha a dispor, inclusive, que o princípio do sistema comum de IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo que fosse proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que fosse o número de transações efetuadas no processo de produção e

²⁷ RIOS. Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 35.

²⁸ Os impostos existentes, até então, tinham efeito cascata, eram cumulativos, evidenciando, portanto, imperativa a sua substituição, pois além de onerar o preço dos produtos negociados, causavam sérios danos aos seus sujeitos passivos.

²⁹ Artigo 1º. Os Estados-membros substituirão o seu sistema actual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, definido no artigo 2º ;
Em cada Estado-Membro, a lei que determine tal substituição será promulgada no mais curto prazo, de forma a poder entrar em vigor em data que será fixada por cada Estado-Membro, tendo em conta a situação conjuntural, mas, o mais tardar, em 1 de janeiro de 1970. DIRECTIVA 67/227/CEE do Conselho/ primeira directiva, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

³⁰ From an economic point of view, the main objective of VAT was the deepening of the economic integration process in the European community. From a technical standpoint, the objective was the introduction of neutrality in consumption taxation and in the organisation of the enterprises in comparison with the existent turnover taxes having cumulative effects. SANTOS. Antônio Carlos dos. *Op. cit.* p. 61.

distribuição³¹. Com isso, em cada fase da cadeia produtiva, o imposto passaria a ser calculado de modo que houvesse a dedução do imposto anteriormente suportado³².

Nessa diretiva, pelo fato de a extensão do IVA ao comércio a retalho poder trazer dificuldade de natureza prática e política aos Estados-Membros, admitia-se que o imposto não fosse além do comércio por grosso e que ao retalho se aplicasse um imposto complementar sobre as vendas³³.

Já a segunda diretiva, diretiva n. 67/228, aprovada também em 1967, resumia em 21 artigos o delineamento estrutural e os métodos de aplicação do IVA, que ainda hoje nos são comuns, como a noção de transmissão de bens e prestações de serviços ou a vinculação da exigibilidade do imposto à fatura sempre que sua emissão seja devida. Tal diretiva estendia o IVA ao comércio a retalho tão somente a título facultativo, estabelecendo a eliminação das margens aferidas do retalho nas vendas diretas aos consumidores sempre que o imposto se limitasse a produtores e grossistas.

A diretiva previa, ainda, a aplicação obrigatória do IVA em conjunto limitativo a prestação de serviços, permitindo, ainda sim, que os Estados-Membros as contemplassem com isenções, ou seja, a diretiva permitia a liberdade de estabelecer quaisquer isenções de imposto que julgasse necessárias, por meio de consultas prévias à Comissão Europeia³⁴, permitindo, também, a adoção pelos Estados-Membros de regimes especiais, além de alíquotas sem maiores restrições, que poderiam ser definidas pelo legislador dos Estados³⁵.

A terceira diretiva surge apenas no intuito de prorrogar o prazo de 1 de janeiro de 1970 para 1 de janeiro de 1972, havendo, assim, a internacionalização das primeiras diretivas pelos

³¹ Artigo 2º O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. DIRECTIVA 67/227/CEE do Conselho/ primeira directiva, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

³² VASQUES. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. p. 94.

³³ Artigo 2º. (...) O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive. Todavia, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, estes últimos têm a faculdade, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 5º, de aplicar tal sistema só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicar, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autónomo. DIRECTIVA 67/227/CEE do Conselho/ primeira directiva, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

³⁴ VASQUES, Sergio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012, p. 95.

³⁵ RIOS. Marcelo Jabour. op. cit. p.36.

Estados-membros³⁶. A quarta diretiva surge dirigida apenas à Itália devido à nova dificuldade desse país em internalizar as primeiras diretivas, prorrogando o prazo por mais seis meses³⁷. Por fim, a quinta diretiva surge, mais uma vez, dirigida à Itália para posterior dilação de prazo por mais seis meses³⁸. Com isso, em 1973, passa a ser adotado o IVA por todos os países pertencentes à Comunidade Europeia.

Ocorre que, as duas primeiras diretivas pretendiam proceder a uma harmonização no tocante ao tipo de tributo existente sobre o consumo, sem se preocupar, todavia, com a harmonização das isenções e das alíquotas incidentes.

No mesmo sentido estabelece Vasques³⁹ ao dizer que as primeiras diretivas se propuseram apenas a estabelecer textos demasiadamente abertos, os quais tinham por intuito promover a mudança do imposto anteriormente adotado para um novo e idealizado modelo fiscal, em uma larga margem de adaptação, o que poderia resultar em um conjunto de impostos com alicerces completamente distintos.

Por esse motivo, em 1977, foi promulgada a sexta diretiva, diretiva 77/388, dez anos após a elaboração da primeira, constituindo um texto bastante resumido, combinado por apenas 38 artigos, mas com propostas completamente distintas das diretivas anteriores, visando atingir uma base de incidência mais uniforme, bem como suprimir fortemente a margem de liberdade dos Estados-Membros na sua estruturação fiscal, tendo, de acordo com Palma⁴⁰, objetivos mais profundos, os quais ultrapassam o simples objetivo de remoção de obstáculos fiscais ao comércio intracomunitário, como o objetivo de abolição das fronteiras fiscais nas trocas intracomunitárias.

³⁶ Artigo 1º. A data de 1 de janeiro de 1970, prevista no artigo 1º da Primeira Directiva de 11 de abril de 1967, é substituída pela de 1 de janeiro de 1972. DIRECTIVA 69/463/CEE do Conselho/Terceira directiva, de 9 de dezembro de 1969, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - introdução do imposto sobre o valor acrescentado nos Estados-membros.

³⁷ Artigo 1º. Em derrogação do disposto no artigo 1º da Primeira Directiva do Conselho de 11 de abril de 1967, alterada pela Directiva de 9 de dezembro de 1969, a República Italiana fica autorizada a aplicar o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado em data não posterior a 1 de julho de 1972. DIRECTIVA 71/401/CEE do Conselho/ Quarta directiva, de 20 de dezembro de 1971, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Itália.

³⁸ Artigo 1º. A data de 1 de julho de 1972, prevista no artigo 1º da Quarta Directiva do Conselho de 20 de dezembro de (1)JO nº. 71 de 14.4.1967, p. 1301/67. (2) JO nº. L 320 de 20.12.1969, p. 34. (3)JO nº. L 283 de 24.12.1971, p. 41. 1971, para a aplicação, na República Italiana, do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, é substituída pela de 1 de janeiro de 1973. DIRECTIVA 72/250/CEE do Conselho/Quinta directiva, de 4 de julho de 1972, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Itália.

³⁹ VASQUES. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. p. 97.

⁴⁰ PALMA, Clotilde Celorico. *Estudo de Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Editora Almedina. Coimbra. 2006. p. 13.

A sexta consistiu na mais importante diretiva, vindo a estender o âmbito de aplicação do IVA, tornando obrigatório, e não mais facultativo, o comércio a retalho, alargando a sua incidência a toda transmissão e circulação de bens e serviços e passando a restringir a liberdade dos Estados-Membros no que tange à concessão de isenções, ou seja, as hipóteses de isenção desse imposto passaram a estar devidamente tipificadas na sexta diretiva⁴¹.

Assim, tendo em vista os problemas decorrentes da experiência de implementação do IVA pela segunda diretiva, a obrigatoriedade de continuidade do processo de harmonização das legislações tributárias em direção a um mercado comum, bem como a necessidade de se resolver os problemas referentes aos recursos próprios da comunidade, a sexta diretiva veio: a- uniformizar a base de incidência do imposto, conseguindo, assim, um elevado grau de harmonização fiscal; b- tornar obrigatória a inclusão do varejista na cadeia tributária, havendo a incidência de IVA em todas as fases da cadeia até o consumidor final; c- ampliar a tributação dos serviços, excluindo as limitações impostas pela segunda diretiva; d- alterar o aspecto espacial no que se refere às prestações de serviços, passando a ser tributado segundo o princípio da origem, mantendo, entretanto, a tributação no destino em relação à entrega de bens; e- definir regimes particulares, como agricultura e pequenas empresas; f- uniformizar a modalidade de dedução do imposto; g- estabelecer uma base comum de isenções, tanto para as operações internas quanto nas importações e exportações; e, por fim, h- estabelecer o prazo de 10 de janeiro de 1978 para a implementação das modificações, posteriormente prorrogado para 1979⁴².

A implantação dessa diretiva pelos Estados-Membros ocorreu, gradativamente, nas seguintes datas: em 1978, foi implementada na Dinamarca; em 1979, houve a implementação pela França, Itália e Irlanda; e, em 1980, a implementação pela Alemanha e Luxemburgo.

Posteriormente, em 1985, a elaboração do Livro Branco apresentou um conjunto de propostas, o que consistiu em um novo impulso sobre a harmonização do IVA, a fim de se concretizar, até 1 de janeiro de 1993, os objetivos do mercado interno. As referidas propostas sugeriam a adoção três medidas: em primeiro lugar, proceder à eliminação das fronteiras entre os Estados-Membros, subordinando o IVA ao princípio da tributação na origem; em segundo

⁴¹ No mesmo sentido estabelece Santos, ao dispor que: In 1977 the 6^a directive established the second stage of the common system of VAT. one of the reasons for that change was the introduction of the new system of own resources in the European community, with as important role attributed to VAT. So, VAT becomes a more general consumption tax with the enlargement of taxable operation (taxing the majority of services, agriculture and reducing the number of exemption) the envelopment of the VAT process of harmonisation reinforced the main characteristics of this tax and consequently led to an improved process of economic integration. SANTOS, Antônio Carlos dos. *op. cit.* p. 62.

⁴² RIOS. Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 37 e 38.

lugar, à criação de uma câmara de compensação entre os Estados-Membros, com o intuito de assegurar que o IVA liquidado no Estado-Membro de origem e deduzido no estado de destino fosse creditado a este último; e, em terceiro lugar, proceder à aproximação das taxas do imposto, permitindo a criação de uma taxa comum e de outra reduzida⁴³.

Em 1987, o Ato Único Europeu vem confirmar o objeto do mercado interno, assegurando que, até 1992, o mercado comunitário deveria passar a ser um mercado único, isto é, um espaço sem fronteiras externas, em que a circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais deveria ser feita de acordo com as disposições do tratado⁴⁴.

Entretanto, logo após, houve a rejeição do mecanismo de compensação pelo Conselho devido a não concordância dos Estados, uma vez que não havia confiança com relação à capacidade de cobrança e devolução de valores pelos seus parceiros.

Assim, após vários embates e resistências identificadas, conforme será detalhadamente demonstrado abaixo, tornou-se evidente a impossibilidade desse sistema de IVA ser revisto até o final de 1992, o que fez com que o Conselho aprovasse duas diretivas, quais sejam, a diretiva 91/680⁴⁵, bem como a diretiva 92/77⁴⁶, as quais viriam dispor acerca do regime de tributação transitório a ser adotado nas relações intracomunitárias, bem como das alíquotas a serem adotadas.

1.3.2 Regime transitório de tributação nas transações intracomunitárias:

No que tange ao regime de tributação adotada em sede de IVA, cabe aqui traçar certas distinções, uma vez que existe a possibilidade de se adotar o princípio da tributação na origem, em que a cobrança ocorre no momento da saída da mercadoria, ou o princípio da tributação no destino, em que o imposto será cobrado no local de consumo.

O princípio da tributação na origem consiste na tributação das mercadorias ou serviços no Estado de produção, sendo assim, as importações seriam isentas e as exportações

⁴³ VASQUES, *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012, p. 99.

⁴⁴ PALMA, Clotilde Celorico. *Estudo de IVA sobre o Valor Acrescentado*. 2006, p. 14.

⁴⁵ Tal diretiva vem estabelecer acerca do princípio da tributação no país de destino em relação as relações intracomunitárias. Este regime era conhecido como regime transitório, o qual deveria vigorar por quatro anos, findo qual deveria se estabelecer um regime definitivo assente no princípio da tributação na origem. VASQUES. Sergio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. p. 102.

⁴⁶ A nova diretiva permitia aos Estados-Membros a aplicação de duas alíquotas reduzidas a par da alíquotas normais. A taxa normal deveria respeitar a alíquota de 15% e as taxas reduzidas a alíquota de 5%. Ao contrário do que ocorreu no pacote de 1987, em que as alíquotas reduzidas eram facultativas, e abrangiam uma lista bem ampla, o qual abria precedentes para grandes disparidades. Idem.

tributadas. Segundo Soldati⁴⁷, para a aplicação desse critério, é necessário que se tenha semelhantes estruturas fiscais e semelhantes cargas tributárias entre os países, a fim de o próprio mercado absorver as pequenas diferenças existentes. Nesse regime, segundo a própria autora, é possível a abolição das fronteiras fiscais entre os países, somente podendo vigorar em um espaço econômico integrado.

Já o regime de tributação no destino comporta-se pela isenção nas exportações e incidência de alíquotas nos países destinatários dos produtos ou mercadorias. Nesse tipo de regime, diferentemente do anterior, busca-se que países com estruturas tributárias diferenciadas possam concorrer em condições similares, em um mercado integrado. Todavia, a adoção desse princípio obriga a manutenção das fronteiras fiscais dos países de origem, de forma que o país importador possa determinar o produto importado para aplicação de seus tributos internos, o que descaracterizaria completamente o mercado comum, visto que este busca a supressão de barreiras aduaneiras⁴⁸.

Na Europa, todavia, a implantação do IVA tinha, conforme visto, o escopo de cessar as barreiras fiscais entre os Estados-Membros. Assim, ainda que existisse a regra da tributação no destino, no que tange ao comércio intracomunitário, deveria prevalecer a tributação na origem.

Objetivava-se a tributação no país de origem como forma de promover um sistema comum de IVA, em que a tributação das importações e o desagravamento das exportações, nas trocas comerciais entre os Estados-membros, fossem suprimidas⁴⁹.

Entretanto, como mesmo após a publicação da 6ª diretiva, conforme foi visto, ainda não era possível obter a harmonização das alíquotas, nem a compensação que propiciasse a instituição do princípio de origem, criou-se o regime transitório, em que se adotaria o princípio da origem para algumas hipóteses e o princípio do destino para outras, devendo tal regime vigorar pelo prazo de quatro anos, até que, a partir de 1997, todas as operações de circulação de mercadorias seriam tributadas no país de origem.

Nesse regime, as trocas de mercadorias entre os Estados-Membros passaram a não ser mais tratadas como importação e exportação, aplicando-se o princípio do destino nas

⁴⁷ SOLDATTI, Manoelle Brasil. *Implantação do IVA no Sistema Tributário Brasileiro: Uma visão do Mercosul*. 2006. 112 f. Dissertação de Mestrado apresentado como Requisito para obtenção do Título de Mestre da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra. p. 16.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 17.

⁴⁹ GOMES, Fábio Luiz. *Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: O Imposto sobre o Consumo no MERCOSUL*. Juruá Editora, Curitiba, 2006. p. 47.

transações entre Estados-Membros, com a isenção de produtos exportados, havendo a recuperação dos créditos anteriores⁵⁰.

O regime transitório, segundo Vasques⁵¹, acabaria por se tornar definitivo, visto que o grande alargamento da CEE tornava, cada vez mais, difícil reunir a unanimidade necessária para a aprovação de novas diretivas.

Em 1996, foi apresentado um novo programa⁵², o qual enfatizava um sistema transitório de tributação no país de destino e, progressivamente, os sistemas tributários dos Estados-Membros iriam se adaptando à tributação no país de origem. Entretanto, tal programa se mostrou impossível, uma vez que havia a necessidade de haver um alto grau de harmonização entre os impostos, e a resistência dos Estado-Membros em adotar todas as medidas necessárias acabou por mostrar que o caminho para o sistema definitivo estaria, por enquanto, fora da realidade⁵³.

Em 1997, houve a rejeição de várias propostas de diretivas associadas ao Programa para o Mercado Único, tomando-se consciente que o atual regime transitório iria permanecer por mais um tempo. A partir de então, a comissão se viu obrigada a adotar novas estratégias, motivo pelo qual apresentou, em 2000, propostas visando melhorar o funcionamento do sistema de IVA. A estratégia 2000 veio a trazer bons frutos, sendo os mais importantes a diretiva n. 2006/112, que tomou o lugar da sexta diretiva, e a diretiva 2008/8, que veio estabelecer novas regras para a localização das prestações de serviços^{54 55}.

⁵⁰ ABREU, Jorge Ritter. *A tributação do valor adicionado no Mercosul, em países federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Outubro. 2004, 75 p. disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio_mercosul.pdf, acesso dia 27 de março de 2014, p. 12.

⁵¹ VASQUES, Sérgio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012 p. 102.

⁵² Programa para o Mercado Único – o novo programa estabelecia a ocorrência da tributação em um único estado-membro, qual seja, onde os contribuintes estivessem domiciliados, independentemente, do local em que se considerassem localizadas as operações. Previa ainda, que em vez de câmaras de compensação que afetasse a receita do estado-membro onde se ocorresse o consumo, previa a solução mais simples de uma afetação da receita com base em dados estatísticos, apontando para um alargamento da base tributável, por meio da racionalização de isenções, derrogações e normas transitórias, admitindo-se que daí pudesse resultar em uma significativa redução das taxas dos impostos praticadas na União Europeia. Ibidem. p. 103.

⁵³ Nesse sentido: In 1996 the commission presented certain proposals to adopt a definitive regime. Effectively the commission tried to pursue a gradual changeover towards a definitive system based on the origin principle. However, the resistance of Member State in the council to adopt these measures showed that the way to the definitive system was, for the time being, unrealistic. in fact, MS were not (and still are not) willing to cede their sovereignty as it regards to choosing the level of VAT rates. SANTOS. Antônio Carlos dos. op. cit. p. 65.

⁵⁴ VASQUES, Sérgio. *A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal*. 2012, p. 103 e 104.

⁵⁵ No mesmo sentido, novamente, SANTOS: In 2000 and 2003, the commission produced a less ambitious strategic program in order to improve, modernize and simplify the existent VAT common system. As a consequence the transitional regime is still in force today. It is part of the new council directive 2006/112 of 28 de november 2006, which provides a recast text on the common system of VAT (VAT directive). With this consolidation, we can say that in facto it becomes the third stage of the common VAT system. SANTOS. Antônio Carlos dos. op. cit. p. 66.

Atualmente, prorrogou-se o regime transitório, admitindo-se a tributação no país de origem, nas operações em que se processam entre não sujeitos passivo⁵⁶, *business-to-consumer*, ou seja, nas transações interjurisdicionais em que é o comprador um não sujeito passivo de IVA, a regra, com muitas e importantes exceções⁵⁷, é a tributação na origem; já na transação realizada entre sujeitos passivos de IVA, aplica-se a tributação no destino, *business-business*. Assim, as mercadorias sobre as quais tenha sido cobrado o IVA em um país podem circular no interior da União Europeia sem outros controles ou imposições suplementares, visando, com isso, a abolição das fronteiras fiscais, objetivando unificar o espaço fiscal no interior da União Europeia⁵⁸.

Todavia, é importante dispor acerca das várias propostas que surgiram após a prorrogação do regime transitório, uma vez que, após a introdução desse regime, com o desaparecimento das fronteiras fiscais e a livre circulação de mercadorias que circulam isentas de imposto⁵⁹, houve uma grande preocupação e comoção em relação à possibilidade da ocorrência de fraudes nesse sistema, motivo pelo qual a Comissão passou a elaborar medidas a serem aplicadas no combate a estes abusos.

Em 2006, a Comissão enviou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social uma comunicação, COM (2006) 254 final, a qual abordava acerca da necessidade de debates destinados ao combate à fraude fiscal. Logo após, foi enviado um novo comunicado, COM (2007) 758 final, em 23 de novembro de 2007, visando: a- aumentar a frequência das declarações referentes às entregas intracomunitárias de bens e tornar mais rápida a troca de informações entre as administrações tributárias; b- promover uma maior cooperação entre as administrações fiscais em relação à cobrança do imposto; c- detectar potenciais perdas de receitas em relação às atividades de maior risco; d- proceder à elaboração de legislação que assegure a reciprocidade do processo penal entre Estados-Membros; e- atribuir maior fiabilidade às informações relativas aos sujeitos passivos, por meio da atualização dos seus registos, sendo que, em relação à cobrança de receitas em caso de fraude,

⁵⁶ GOMES. Fábio Luiz. *Manual o IVA nas Comunidades Europeias*. 2006, p. 50

⁵⁷ Não obstante a regra da tributação na origem, esta comporta exceções quais sejam, as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas pelo Estado e demais pessoas jurídicas de direito público; aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos; aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos; vendas à distância. RIOS. Marcelo Jabour. *op. cit.* pag. 29.

⁵⁸ XAVIER DE BASTOS. José Guilherme. *Temas de Integração: Tendências de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia*. 1996, p. 36.

⁵⁹ Cabe chamar atenção que na adoção deste regime o sujeito passivo terá direito à dedução do imposto suportado a montante.

as administrações tributárias não deveriam recorrer apenas ao instrumento da responsabilidade solidária, mas à assistência prevista na Diretiva 76/308/CEE do Conselho⁶⁰.

Em 22 de fevereiro de 2008, a Comissão Europeia apresentou outra comunicação, COM (2008) 109, abordando a tributação das transmissões intracomunitárias e a aplicação de um mecanismo generalizado de autoliquidação. Ocorre que, após longo debate e estudo, a medida não foi aprovada, optando por dar prioridade às medidas convencionais de combate à fraude e à avaliação da eficácia dessas medidas para, somente após tal avaliação, analisar a necessidade de medidas mais radicais⁶¹.

Em 17 de março de 2008, a Comissão Europeia apresentou ao Conselho uma nova comunicação, a COM (2008) 147 final, que veio alterar tanto a Diretiva 2006/112/CE, quanto o Regulamento 1798/2003⁶², visando acelerar, a partir de 2010, a recolha e troca de informações sobre operações intracomunitárias, no intuito de detectar mais facilmente a fraude carrossel. Já em 1 de dezembro desse mesmo ano, a comissão apresentou outro Comunicado, COM (2008) 807, que previa um plano de ação em curto prazo, com três conjuntos de soluções, buscando prevenir a fraude, melhorar a eficácia da fraude e reforçar a cobrança e recuperação de receitas fiscais^{63 64}.

Assim, em 16 de dezembro de 2008, foram aprovados a Diretiva 2008/117/EU, que altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias; e o Regulamento (CE) 37/2009 do

⁶⁰ OLIVEIRA. Antônio Moura. *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado Um Imposto Neutro*. 2010. Fl. 176. Tese de Mestrado apresentado a Faculdade de Direito da Universidade do Porto como requisito parcial para o título de Mestre. Porto. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/880>, acesso em 15 de setembro de 2014. p. 83.

⁶¹ PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de IVA II*. 2012, p. 214.

⁶² Converteu dando origem a Diretiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro, e o Regulamento (CE) 37/2009 do Conselho, de 16 de dezembro. OLIVEIRA. Antônio Moura. *op. cit.* p 84.

⁶³ Segundo Clotilde Celorico Palma, em relação às medidas as quais visam reforçar a eficácia dos sistemas fiscais e melhorar a cooperação entre administração para prevenir a fraude, prevê a apresentação de propostas legislativas para a definição de regras mínimas comuns para o registro e cancelamento do registro dos sujeitos passivos, a fim de alcançar maior harmonização das regras de faturação e maior interpretação sobre a exigibilidade do imposto nas operações, além de aumentar as informações relativas aos operadores estabelecidos em outros estados-membros. Já em relação às medidas para melhorar a detecção de fraude, a comissão apresenta como proposta a redução dos prazos de transmissão de informações sobre as operações intracomunitárias ocorridas, o reforço da cooperação administrativa para evitar a utilização abusiva de isenções, por meio também da instituição de um sistema de acesso automatizado de dados por meio do sistema VIES e a implementação do EUROFISC. Por fim, em relação às medidas as quais visam reforçar a capacidade de cobrança e recuperação de receitas fiscais, aponta a instituição de regras de responsabilidade solidária no caso de não cumprimento declarativo relativo às operações intracomunitárias e a alteração da diretiva relativa a assistência mútua de cobrança. A Comissão propõe também, continuar acompanhando as iniciativas pelos Estados em relação a proteção comparável em termos de sanções e procedimentos penais contra os autores da fraude. PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de IVA II*. p. 214.

⁶⁴ C.F. COM (2008) 807. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA Na União Europeia. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52008DC0807>>, acesso em 16 de agosto de 2014.

Conselho, que altera o Regulamento (CE) n. 1798/2003, relativo à cooperação administrativa no domínio de IVA, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias⁶⁵.

Logo após, houve a apresentação de outras comunicações, a COM (2009) 427 final e a COM (2009) 511, sendo que esta última deu origem à Diretiva 2010/23/EU de 16 de março de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude⁶⁶.

Posteriormente, houve, ainda, o Regulamento n. 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, o qual estabelecia acerca da cooperação administrativa e da luta contra a fraude no domínio do IVA.

Diante da análise acima exposta, conclui-se sobre o total interesse do Conselho da União Europeia em transformar o regime transitório em regime definitivo, justamente por não haver nenhuma proposta, pelo menos no momento, acerca da adoção do princípio de tributação no país de origem.

Assim, é importante salientar que, apesar das frustradas tentativas no que tange a conversão do regime transitório para o definitivo com base na tributação no país de origem, tem-se que a Comissão Europeia reconheceu a tamanha dificuldade de se implementar uma reforma fiscal e a falta de interesse no que tange a tal conversão, que preferiu adotar medidas para o melhoramento do regime atual. Isso porque, toda mudança gera enormes inseguranças por parte dos sujeitos envolvidos, e, nesse caso, os Estados-Membros não estariam dispostos a assumir quaisquer riscos que pudessem ameaçar as receitas do IVA, já que estas representam cerca de 21% das receitas fiscais nacionais, estando dispostos apenas a assumirem mudanças em que os riscos, benefícios e custos encontram-se perfeitamente claros.

A partir de então, reconhece-se como “definitivo” o regime, o qual tinha o seu fim preestabelecido, não havendo razões que justifiquem a busca pela alteração de um regime então vigente e significativamente positivo, haja vista que empenhar esforços para a

⁶⁵ As medidas adotadas por essa Diretiva visava à diminuição do prazo de entrega dos anexos capitulativos relativos às transações intracomunitárias, bem como a determinação de que para os serviços prestados a nível comunitário não se aplicassem as regras especiais de exigibilidade do imposto. PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de IVA II*. 2012, p. 218.

⁶⁶ C.F. DIRETIVA 2010/23/CE do Conselho de 16 de março de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude, bem como PALMA, Clotilde Celorico. A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge. Gabinetes de Estudo. Disponível em: http://www.otoc.pt/downloads/files/1263825879_30a33_Gabinete_Estudos.pdf., acesso em 16 de setembro de 2014.

manutenção de projetos visando à tributação na origem consistirá em um retrocesso a um regime que tem gerado ganhos aos Estados-Membros da União Europeia, registrando grande arrecadação.

Com base nisso, optou-se, corretamente, diga-se de passagem, pela prorrogação desse regime que tende a promover ainda mais sucesso, servindo inclusive de modelo para os demais blocos econômicos que almejam obter o sucesso existente na União Europeia.

1.4 Características gerais do IVA.

Esse tributo consistiu, segundo vários doutrinadores, na mais relevante inovação fiscal da última metade do século. O sucesso dessa nova implantação espalhou rapidamente seu poder de sedução por diversos países no mundo inteiro, passando a ser, também, um importante instrumento para promoção harmônica entre os membros de uma comunidade, conforme mencionado.

Em meados da década de 60, apenas dois países, França e Alemanha, haviam adotado o IVA em seus sistemas jurídicos fiscais, ao passo que, em 2005, esse número já havia se expandido para cento e trinta e cinco países, e, em 2012, cerca de mais de cento e cinquenta já tinham adotado o modelo de tributação das transações, inspirados no que se pode chamar de “modelo IVA da União Europeia⁶⁷”, visto que esse imposto passou a ser obrigatório aos países europeus que buscavam fazer parte do referido bloco econômico, registrando, assim, tendência para o seu crescimento⁶⁸.

Conforme constatado, o êxito desse imposto, segundo a maioria dos estudiosos, assenta-se nas suas características básicas, que o tornam vantajoso e adequado dentro de um Sistema Democrático de Direito, uma vez que busca proporcionar uma neutralidade fiscal⁶⁹. Dessa forma, será realizado estudo aprofundado em relação às características gerais do IVA, a fim de apresentar e comprovar as vantagens da difusão desse imposto nos sistemas jurídicos

⁶⁷ O Brasil, seguindo a mesma ideia de imposto plurifásico e não cumulativo deu origem a Emenda Constitucional 18/65. A Comunidade Econômica Europeia adota o Imposto sobre o Valor Acrescido em 1967, expandindo para outros países como Dinamarca, em 1967; Alemanha, em 1968; Luxemburgo e Bélgica, em 1969; Irlanda, em 1972; Inglaterra, em 1973, além de outros países na América do Sul, como, Uruguai, Bolívia, Argentina, e, por fim, Paraguai para a futura harmonização do IVA. DERZY. Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 19.

⁶⁸ PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de IVA II*. 2012, p. 8 e 9.

⁶⁹ “Por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando assim distorções dos seus comportamentos”. XAVIER DE BASTO, José Guilherme. *A tributação do consumo e sua coordenação*/ José Guilherme Xavier Bastos Ciência e Técnica Fiscal. - 0870-340X. - N. 361 (Jan./Mar. 1991). p. 33.

fiscais mundiais, principalmente nos países pertencentes a algum bloco econômico, além de verificar como essa difusão tem ocorrido e resultado em frutos positivos também para os países do MERCOSUL.

Assim, tem-se que o IVA consiste em um imposto geral sobre o consumo, marcado por ser indireto, plurifásico e de matriz comunitária, o qual incide de forma subtrativa indireta. Todos esses atributos irão contribuir para expansão e adoção desse sistema tributário em vários países, não apenas da Europa, como do mundo, por se tratar de uma forma de tributação que visa atingir a eficiente integração tributária entre vários Estados, além de contribuir para a redução da carga tributária, se comparada com os sistemas anteriores, em que havia incidência cumulativa.

Trata-se de um imposto geral por atingir a generalidade dos produtos e serviços e não categorias especiais de bens ou especialmente identificados. Sua incidência é definida por exceção, não por meio da indicação dos bens e serviços sobre os quais incide, mas por uma lista de bens e serviços sobre os quais não irá incidir⁷⁰.

É indireto pelo fato de poder ser transmitido o encargo desse imposto à outra pessoa, ou seja, o imposto indireto ocorre quando existe uma pessoa que contribui, e outra que, para o fisco, deverá cumprir as obrigações de recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não emane como a lei estabelece⁷¹.

Tentando traduzir as palavras supramencionadas, imaginemos, para aplicação do IVA, a seguinte situação: inicialmente, temos duas pessoas nessa relação jurídica tributária, o contribuinte de fato (consumidor final), ou seja, aquele que realmente pratica o fato gerador e sobre quem recairá o encargo final do imposto; e o contribuinte de direito (empresário), aquele a quem a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Assim, tem-se que o consumidor final acaba por suportar a carga tributária, muito embora não seja ele o juridicamente obrigado a contribuir com este imposto, tornando-se, por esse motivo, indireto, pois atinge outra pessoa que não a estabelecida pela lei.

É plurifásico, por incidir sobre todas as fases do processo evolutivo, do produtor ao retalhista, por meio do chamado método subtrativo indireto, que nada mais é do que o método de liquidação e dedução do imposto em cada fase do ciclo econômico⁷².

⁷⁰ XAVIER DE BASTOS, José. *Temas de Integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia*. 1996, p. 26.

⁷¹ SOLDATTI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 15.

⁷² PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Editora Almedina. Coimbra. 2005. pag. 15

Em outras palavras, no chamado método de crédito de imposto, ou método das faturas, o valor acrescentado das empresas nem sequer chega a ser determinado, sendo a operação fundamental de determinação do encargo tributário a subtração ao imposto que o sujeito passivo liquidou sobre suas vendas do imposto que suportou na aquisição de insumos produtivos. Pela utilização desse método, o IVA é um imposto incidente unicamente sobre as vendas, com o direito de deduzir o imposto pago nas compras⁷³.

De uma forma bem simplificada, isso significa dizer que tal imposto somente incidirá sobre o valor acrescentado ao produto, ou seja, se uma empresa adquire de outra determinado produto, e nele agrega mão de obra, trabalho, aperfeiçoamento ou capital e, posteriormente, a empresa adquirente agrega a esse bem outro valor para revenda, o imposto somente recairá sobre o montante o qual foi acrescentado, retirando o valor pago inicialmente por ele, bem como os custos para seu aperfeiçoamento ou incremento, tornando-se, dessa forma, um imposto significativamente atrativo por essas características.

A utilização do método subtrativo indireto passou a ser adotado quando da implantação e criação do IVA no intuito de atingir vários objetivos tidos como essenciais para alcançar o sucesso fiscal, tendo obtido resultados significativamente positivos, conforme se pretendia.

Nesse sentido, segundo Palma⁷⁴:

A técnica do método subtractivo indirecto permite atingir em simultâneo vários objetivos, designadamente:

- a) Tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos;
- b) Produzir um efeito de anestesia fiscal;
- c) Instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só se pode deduzir o IVA suportado com base na factura do documento equivalente passados nas formas previstas no art. ° 35.º do Código. Este método, conforme se nota, é *‘um excelente meio de pré financiamento do imposto, dado que, em princípio, todos empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado de uma parte do imposto’*;
- d) Assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto.

Com isso, acertadamente se manifesta Sanches⁷⁵ ao dizer que, ao adicionar um valor económico ao produto ou serviço em cada uma das etapas económicas, busca-se impedir a dupla contagem dos produtos intermédios utilizados para a produção de outros produtos, como, por exemplo, impedir que se inclua, no preço do produto bruto, o valor do pão e

⁷³ XAVIER BASTOS. *Temas de Integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia*. 1996, p. 27

⁷⁴ PALMA. Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Editora Almedina. Coimbra. 2005. pag. 17

⁷⁵ SANCHES. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lex. Coimbra. 1998. p. 262.

também o valor da farinha com que o pão é produzido. Tal fato faz com que o contribuinte final suporte uma menor carga tributária, contribuindo, cada vez mais, para o consumo de bens ou serviços.

O IVA consiste, ainda, em um imposto de matriz comunitária e, muito embora não tenha sido criado para ser abraçado por sistemas comunitários, suas características básicas acabaram por proporcionar uma grande integração fiscal entre os países que o adota. Assim, apesar de a União Europeia ainda se encontrar em desenvolvimento, ou seja, ainda buscar uma perfeita integração econômica e tributária, conforme foi visto, tem-se que o IVA tem sido utilizado como grande ferramenta apta a promover e facilitar a integração desse bloco devido suas características⁷⁶.

Com isso, na União Europeia, o IVA passa a ser um exemplo de harmonização fiscal comunitária, uma vez que todos os Estados que aderem a essa comunidade devem, obrigatoriamente, substituir seus modelos de impostos pelo modelo IVA, sendo exatamente isso que se pretende com relação aos países pertencentes ao MERCOSUL, já que estes ainda enfrentam barreiras para sua harmonização fiscal, apesar de a maioria dos países pertencentes a esse grupo já o terem adotado em seus sistemas, conforme será estudado no segundo capítulo deste trabalho.

Torna-se de mister importância, todavia, estudar, anteriormente, cada peculiaridade existente no IVA, como, por exemplo, as suas formas de incidência, tais como o seu fato gerador, sujeito passivo, as alíquotas incidentes, bem como a neutralidade alcançada por esse imposto, a fim de traçar um paralelo entre o IVA atualmente vigente na maioria dos países e o imposto sobre consumo existente no Brasil, além de comprovar as vantagens da implantação desse imposto nesse país para a promoção de um verdadeiro Mercado Comum no MERCOSUL.

Nesse sentido, quando pensamos em fato gerador, inicialmente concluímos pela prática de determinado fato que irá gerar uma obrigação para o sujeito passivo, o qual ficará obrigado ao cumprimento de determinada obrigação, seja ela uma obrigação de dar, de fazer ou não fazer, sendo importante, também, para se verificar o momento em que o imposto será devido, tornando-se exigível pela Administração Pública.

No direito fiscal europeu, em sede de IVA, de acordo com a diretiva 112/2006/CE do Conselho da União Europeia, tem-se que o fato gerador do referido imposto será o ato

⁷⁶ PALMA. Clotilde Celorico. A harmonização comunitária do Imposto Sobre o Valor Acrescentado: quo vadis? In: *IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo*. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. p. 176.

mediante o qual são preenchidas as condições legais e necessárias à cobrança do imposto pelo fisco no que tange ao pagamento do imposto, ainda que esse pagamento seja deferido, isto é, consiste no ato por meio do qual o sujeito passivo irá se obrigar perante o sujeito ativo ao pagamento do imposto⁷⁷.

Logo após dispor acerca do que vem a ser fato gerador e exigibilidade do tributo, torna-se de suma importância se verificar o momento em que o tributo será devido. A diretiva 112/2006/CE, em seu artigo 63º, irá dispor que o fato gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviço^{78 79}.

No que tange às aquisições intracomunitárias de bens, de acordo com a mesma diretiva, em seu artigo 68º, o fato gerador do imposto ocorrerá no momento em que a aquisição for efetuada, sendo considerada efetuada no momento em que houver a entrega de bens similares no território do Estado-Membro. Nesse caso, o imposto se tornará exigível no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se, porém, tiver sido

⁷⁷ TÍTULO VII - Facto gerador e exigibilidade do imposto.

Artigo 10º 1. Para efeitos do disposto na presente directiva :

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto ;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer , nos termos da lei , a partir de um determinado momento , face ao devedor , relativamente ao pagamento do imposto , ainda que o pagamento possa ser diferido. VI Directiva do Conselho da União Europeia. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁷⁸ Artigo 63.o O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁷⁹ É importante dispor que os artigos seguintes irão dispor acerca do momento da entrega do bem e das prestações de serviços, conforme se segue:

Artigo 64.o 1. Quando dêem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objecto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.o 2 do artigo 14.o, e as prestações de serviços, consideram-se efectuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.

2. Os Estados-Membros podem prever que, em determinados casos, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas de forma continuada ao longo de determinado período sejam consideradas concluídas após o prazo de um ano.

Artigo 65. O Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Artigo 66. O Em derrogação do disposto nos artigos 63.o, 64.o e 65.o, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos: a) O mais tardar, no momento da emissão da factura; b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido; c) Nos casos em que a factura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

emitida antes do dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura prevista no artigo 220⁸⁰.

Por fim, no que concerne à importação de bens, o fato gerador ocorre, e o imposto torna-se exigível, no momento em que o bem é introduzido no território de um Estado-Membro da União Europeia^{81 82}.

No que tange ao sujeito passivo, em se tratando de IVA, tem-se que a diretiva 2006/112/EC o define como sendo qualquer pessoa que, de forma independente, exerça uma atividade econômica, independente do objetivo dessa atividade, entendendo-se por atividade econômica qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas, sendo, também, considerada atividade econômica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência⁸³.

Todavia, os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, ainda que a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades acima

⁸⁰ Artigo 68.o O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efectuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.

Artigo 69.o 1. No que respeita às aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível no dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador. 2. Em derrogação do disposto no n.o 1, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da factura prevista no artigo 220.o, quando esta tiver sido emitida antes do dia 15 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸¹ Artigo 70.o O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a importação de bens. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸² O artigo 71.o vem trazer algumas peculiaridades a este respeito ao dispor que: Artigo 71.o 1. Quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos nos artigos 156.o, 276.o e 277.o, ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

Todavia, quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

2. Quando os bens importados não estejam sujeitos a nenhum dos direitos referidos no segundo parágrafo do n. 1, os Estados- -Membros aplicam as disposições em vigor em matéria de direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸³ TÍTULO III

SUJEITOS PASSIVOS

Artigo 9.o 1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.

Entende-se por «actividade económica» qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

mencionadas, designadamente, nas operações de: entrega de um edifício, ou de parte de um edifício, e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação; bem como a entrega de um terreno para construção⁸⁴.

Tendo em vista o exercício da atividade econômica de forma independente, a mencionada diretiva excluirá da tributação os assalariados ou qualquer pessoa que se vincule a uma atividade patronal, quer por um contrato de trabalho, quer por qualquer relação que, por ventura, cause qualquer tipo de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal⁸⁵.

A diretiva 112/2006 considera, ainda, como sujeito passivo do imposto qualquer pessoa que proceda, a título ocasional, à entrega de um meio de transporte novo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente, ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro, mas no território da Comunidade⁸⁶.

No que concerne às alíquotas do IVA, tem-se que essa representa um percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo, a fim de se verificar o valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

A questão referente às alíquotas do IVA é de grande valia para os nossos estudos, uma vez que se torna necessária a aproximação das alíquotas, ou a inexistência discrepante dessas, para a integração do IVA dentro de um grupo econômico, conforme ocorre na União Europeia.

Anteriormente à fase inicial de harmonização tributária, a fixação das alíquotas do IVA estava a cargo de cada Estado-Membro, ao passo que, com as reformas do sistema comum, o qual visava um mercado único, bem como a união econômica monetária, passou a ocorrer

⁸⁴ Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) Entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada antes da primeira ocupação;

b) Entrega de um terreno para construção. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸⁵ Artigo 10º A condição de a actividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸⁶ 2. Artigo 9º 2. Para além das pessoas referidas no n.º 1, é considerada sujeito passivo qualquer pessoa que proceda a título ocasional à entrega de um meio de transporte novo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes para fora do território de um Estado-Membro mas no território da Comunidade. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

limitações no que tange à fixação das alíquotas do IVA, dada a necessidade desta para integração fiscal, principalmente, tendo-se em vista a implantação da tributação na origem⁸⁷.

Para evitar que a diferença crescente entre as taxas normais aplicadas por cada Estado-Membro pudesse causar um desequilíbrio no mercado europeu, bem como grandes distorções na concorrência⁸⁸, estabeleceu-se a diretiva 2005/92/CE de 12 de dezembro de 2005, a qual veio dispor que “afigura-se adequado manter a taxa normal mínima de 15 % por um período suplementar suficientemente longo a fim de permitir a execução da referida estratégia de simplificação e de modernização da legislação comunitária atualmente em vigor em matéria de IVA”. Assim, conseqüentemente, a Diretiva 77/388/CE deverá ser alterada de forma que a “taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado seja fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica quer para as entregas de bens quer para as prestações de serviços, a partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%⁸⁹.”

Com isso, na União Europeia, a alíquota normal do IVA passa a variar de país para país, mas nunca de forma discrepante. Atualmente, tem-se que a taxa normal do IVA, em alguns países, é de: 18% na Espanha, 19% na Alemanha e Holanda, 19,6% na França, 20% na Áustria e no Reino Unido, 21% na Bélgica, 23% na Grécia e em Portugal e 25% na Dinamarca.

1.4.1 Princípio da Neutralidade fiscal em matéria de IVA.

Entre as principais características existentes no IVA, tem-se a neutralidade alcançada por ele como um dos seus mais importantes atributos, haja vista que, conforme já mencionado anteriormente, tendo em vista o seu método subtrativo indireto, tal imposto tem a possibilidade de deduzir do imposto anteriormente suportado por aquele que está na cadeia produtiva, o que faz com que esse imposto seja totalmente neutro no que tange à integração e

⁸⁷ XAVIER DE BASTOS, José Guilherme. *Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia*. 1996, p. 32.

⁸⁸ A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado actualmente em vigor nos Estados-Membros, em articulação com os mecanismos do regime transitório, assegura um funcionamento aceitável desse regime. Todavia, afigura-se conveniente evitar que um aumento das diferenças entre as taxas normais do IVA aplicadas pelos Estados-Membros possa provocar desequilíbrios estruturais na Comunidade, assim como distorções da concorrência em determinados sectores de actividade. Directiva. DIRECTIVA 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005, que altera, no que respeita ao período de aplicação da taxa normal mínima, a Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸⁹ Artigo 1º. DIRECTIVA 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005, que altera, no que respeita ao período de aplicação da taxa normal mínima, a Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

à posição ocupada por cada agente econômico na cadeia produtiva, assegurando, ainda, a não cumulatividade do imposto, não provocando, com isso, distorções na concorrência.

O IVA, por seu método do crédito de imposto, apresenta a vantagem de resistir bem ao teste de neutralidade, visto que não introduz distorções na organização da produção, ou seja, é neutro perante o grau de integração das indústrias e perante o modo como o valor acrescentado se distribui pelos diferentes estágios de produção, o que demonstra profunda elevação perante os impostos cumulativos. Por meio do IVA, o conteúdo fiscal não depende da extensão do processo produtivo, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores, não havendo, assim, estímulo nem desestímulo no que se refere à integração vertical^{90 91}.

Com isso, tem-se que, no IVA, independentemente do número de fases do circuito econômico, a carga fiscal incidente sobre o bem será sempre a mesma, contrariamente ao que ocorre com os impostos cumulativos. Assim, os operadores não são induzidos a se integrarem por motivos fiscais^{92 93}.

Em suma, a neutralidade fiscal consiste em um método de imposto, o qual é aplicado uma taxa ao valor das receitas das vendas, subtraindo ao resultado obtido, o imposto suportado nas compras, isto é, o imposto apurado é o valor que resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto dedutível. Esta forma de cálculo, conforme se pode observar abaixo, está presente em todas as fases do processo produtivo, de modo a apurar o imposto a ser entregue ao Estado. Com isso, cada ente pertencente à cadeia irá faturar o imposto sobre a totalidade das vendas ou serviços, o qual será deduzido pelo operador seguinte e, assim, sucessivamente, até chegar ao consumidor final, que é quem realmente suportará todo o ônus tributário⁹⁴, como podemos observar a partir da explicação fornecida pela Universidade do Minho, conforme se segue:

⁹⁰ XAVIER BASTOS, José Guilherme. A Tributação do Consumo e sua Coordenação Internacional/ José Guilherme Xavier Bastos. *Ciência e Técnica Fiscal*. N. 361. Abril – Junho 1991. p. 56 e 57.

⁹¹ *Ibidem*, p. 57. Vide quadro IX, a fim de entender como funciona a cadeia produtiva neste tipo de imposto.

⁹² PALMA. Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 2005, p. 21.

⁹³ No mesmo sentido estabelece Sérgio Vasques ao dizer que, uma das principais vantagens do IVA está na sua neutralidade econômica, uma vez que em cada fase do circuito econômico o imposto incide unicamente sobre o valor que cada operador acrescenta, prevenindo, assim, o efeito em cascata, tornando-se indiferente no que diz respeito à integração vertical das empresas e a extensão da cadeia de distribuição que os bens passam. Assim, o imposto que é transmitido para o consumidor final mostra-se o mesmo qualquer que seja o número de intermediários a montante, deixando de haver um estímulo no que se refere à reorganização das empresas por questões fiscais, ou também deixando de haver influência nas escolhas dos consumidores finais devido as diferentes carga tributaria em relação à diferentes bens ou serviços. VASQUES, Sérgio. *O IVA como imposto geral sobre o consumo*. Fórum de Direito Tributário, RFDT. Belo Horizonte, v.10, n. 59, p. 107-132, set. 2012. pag. 127 e 128.

⁹⁴ DIAS. Abel Alexandre Vilaça. O Sistema Comum do IVA, A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação no país de origem. 2005. 81 fl. Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal

:

A empresa X (comitente) vendeu em 15/03/2011 uma máquina (IVA 23%) no valor de € 10 000, à empresa Y (adquirente), tendo o negócio sido intermediado pela empresa Z (comissário / comissionista), que facturou a máquina directamente à empresa Y em seu nome próprio, embora por conta da empresa X, recebendo por isso uma comissão de 10%. A máquina seguiu no dia seguinte, directamente do armazém da empresa X, para as instalações da empresa Y. Neste caso, a empresa Z (comissário) factura a máquina ao Y (adquirente) pelo valor de € 10 000, acrescido de IVA no montante de € 2300 (€ 10 000 x 23%). Por sua vez, o X (comitente) factura a Z (comissário) o valor da máquina diminuído da comissão, acrescido do IVA correspondente, ou seja, emite uma factura por € 9000 (€ 10 000 – 10%), mais IVA no montante de € 2070 (este imposto apenas é exigível ao comitente quando o comissário puser os bens à disposição do adquirente, conforme o disposto no n.º 5 do art. 7.º).

Deste modo, a empresa X (comitente) entrega ao Estado o montante de € 2070 (Naturalmente que a empresa X teria IVA a deduzir pela aquisição / produção da máquina, porém, por uma questão de simplicidade do exemplo, ignorou-se tal facto) liquidado à empresa Z (comissário), e esta, por sua vez, entrega ao Estado o montante de € 230 [€ 2300 (IVA liquidado) – € 2070 (IVA dedutível)], recebendo o Estado o montante global de € 2300.

Se neste negócio a empresa Z tivesse actuado em nome e por conta da empresa X, o que se verificava é que seria esta (X - comitente) a facturar em seu nome, directamente à empresa Y, o montante de € 10 000 + IVA. Neste caso, a empresa Z emitiria uma factura à empresa X pelo valor da comissão, acrescido de IVA, logo, € 1000 + IVA. Nesta situação, o Estado iria arrecadar também o montante de € 2300, porém, neste caso, a empresa X entregaria ao Estado o montante de € 2070 [€ 2300 (IVA liquidado) – € 230 (IVA dedutível)] e a empresa Z o montante de € 230.⁹⁵

Ambos os casos apresentados confirmam apenas que é indiferente para o Estado o número de cadeias existente no circuito económico, uma vez que o que importa é o valor acrescido em cada operação, a qual incidirá a taxa e será suportada pelo consumidor final na última fase da cadeia.

Com isso, conforme Palma⁹⁶, existirá neutralidade referente ao consumo quando o imposto não alterar as escolhas dos consumidores no que tange aos bens ou serviços, sendo neutro, na produção, se não levar os produtores a nenhuma modificação em relação à forma de organização do seu processo produtivo.

O princípio da neutralidade fiscal tem, ainda, o intuito de contrapor a ideia de que agentes económicos, os quais realizam operações semelhantes, sejam sujeitos a um regime de tributação diferente, resguardando o fato de que os produtos sejam submetidos a uma taxa uniforme. Isso significa dizer que o legislador visa assegurar total neutralidade fiscal,

na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/112> acesso em 11 de março de 2014. p. 20.

⁹⁵ RORIZ. Roriz, *et. al.*, Modulo 1 A Incidência do IVA. Mestrado em Direito Fiscal. Universidade do Minho. p. 10. Disponível em: <<http://delegada1ano.files.wordpress.com/2011/10/anc3a1lise-do-civa-mc3b3dulo-11.pdf>> acesso em 25 de março de 2014. p. 10.

⁹⁶ Palma. Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. 2005, pág. 20.

independente da finalidade ou resultado delas, desde que sejam sujeitas ao IVA, ou seja, o princípio da neutralidade existente veda a hipótese de mercadorias ou prestações de serviços semelhantes serem tributadas de forma diferente do ponto de vista do IVA. Com isso, a neutralidade fiscal evitará as distorções na concorrência, somente se admitindo qualquer exceção aos casos devidamente previstos.

1.4.2 O Futuro do IVA

Conforme foi visto, o IVA sofreu diversas alterações desde as primeiras Diretivas (1ª e 2ª Diretivas) de 1967, as quais instituíram a obrigatoriedade de adoção do IVA por todos os Estados-Membros, como alicerce de suas tributações indiretas. As alterações vieram por diversas elaborações de Diretivas que visavam trazer uma melhor aplicação e relação entre os Estados-Membros, sendo elas, a Diretiva 77/388, a Diretiva 91/680, a Diretiva 92/77, a Diretiva 2006/112, a Diretiva 2008/8, a Diretiva 2008/117 e a Diretiva 2010/23.

Tais alterações ocorreram devido à necessidade de buscar adequar a forma de tributação adotada pela União Europeia aos novos desafios sucedidos da evolução econômica, bem como da globalização advinda do avanço tecnológico. Nesse aspecto, sendo o IVA um imposto típico comunitário, as regras de tributação por ele estabelecidas propiciariam as necessárias mudanças.

Ocorre que, no atual contexto em que a União Europeia se encontra, após a crise financeira vivida, fazem-se necessárias novas e radicais mudanças, pois, nas palavras de Palma⁹⁷, complexidade, burocracia, custos de cumprimento e um grau de harmonização legislativa insuficiente fazem com que o sistema de IVA, na União Europeia, apresente muitas deficiências. A partir dessa premissa, em 1 de dezembro de 2010, a Comissão da União Europeia apresentou o Livro Verde Sobre o Futuro do IVA, por meio do COM (2010) 695 final, o qual propunha várias propostas visando um IVA mais simples, sólido e eficaz.

Conjuntamente com o Livro Verde, foi realizada uma consulta pública do sistema de IVA. Com base nesses resultados, surgiu, em 6 de dezembro de 2011, um novo comunicado, COM (2011) 851, que apresentou dois objetivos: i- definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA da União Europeia, o qual possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, ao mesmo tempo, a competitividade desse bloco, ii-

⁹⁷ PALMA, Clotilde Celorico. *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*. Gabinete de Estudos. Março 2012. Disponível em: <<http://www.otoc.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>>, acesso em 16 de setembro de 2014. p. 48.

enumerar os domínios prioritários para novas ações, nos próximos anos, com vista a evoluir no sentido de alcançar estes objetivos⁹⁸.

O comunicado apresenta, como características fundamentais de um novo sistema de IVA, um sistema baseado no princípio do destino, além de um sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto.

No que tange à tributação com base no destino, tal comunicado vem abandonar a falsa idealização sobre o princípio de tributação no país de origem, desde sempre defendido pela Comissão, vindo a dispor que tal princípio continua a ser impossível no momento, optando pela manutenção do regime vigente.

Já no que tange ao sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto, tem-se que: i - ser simples significa dizer que um sujeito passivo com atividades em toda a União Europeia deve lidar com um único conjunto de normas claras e simples; ii - ser eficaz e neutro significa dizer que a introdução de uma base tributável mais alargada, bem como a aplicação generalizada da taxa normal, geraria mais receitas a menos custos; iii - Robusto e à prova de fraude consiste nos métodos modernos de cobrança e controle do IVA, que devem maximizar as receitas cobradas e limitar a fraude e a evasão. Assim, para que se alcancem esses objetivos, exige-se que as autoridades fiscais nacionais se concentrem em comportamentos de risco e que ajam coletivamente como uma autoridade europeia em matéria de IVA. Um intercâmbio de informações rápido, intensificado e automático entre as administrações fiscais nacionais será essencial para alcançar esse objetivo⁹⁹.

Ao enumerar os domínios prioritários para novas ações nos próximos anos, o comunicado aponta quatro trabalhos prioritários, sendo eles: a simplificação do imposto¹⁰⁰, uma maior eficácia do sistema IVA¹⁰¹, um sistema de IVA mais robusto e imune à fraude¹⁰² e um sistema de IVA adaptado ao mercado único¹⁰³.

⁹⁸ COM (2011) 851 final sobre o futuro do IVA para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único. Disponível em: <<http://mutualismo.azurewebsites.net/Content/UMP/COM-2011-0851-FIN-PT-TXT.pdf>>, acesso em 16 de setembro de 2014.

⁹⁹ COM (2011) 851 final. sobre o futuro do IVA para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único. Disponível em: <<http://mutualismo.azurewebsites.net/Content/UMP/COM-2011-0851-FIN-PT-TXT.pdf>>, acesso em 16 de setembro de 2014.

¹⁰⁰ Para alcançar a simplificação do imposto, tendo em vista que a existência de práticas divergentes a nível nacional é cada vez mais apontada como uma frustrante sobrecarga, a Comissão vem dar especial ênfase à aplicação mais alargada de balcões únicos para entrar em vigor em 2015. Outra medida indicada consiste em fornecer às empresas informações melhores e mais acessíveis no nível da União Europeia, pelo que a Comissão considera que um portal na Internet, que fornece em várias línguas informações sobre questões como o registo, a faturação, as declarações de IVA, as taxas de IVA aplicáveis e as obrigações especiais e limitações ao direito de dedução, constitui a melhor solução para o futuro. PALMA, Clotilde Celorico. A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA. p. 50.

¹⁰¹ Para uma maior eficácia do sistema IVA, o comunicado aponta o alargamento da base fiscal e a limitação das taxas reduzidas. O estudo aponta, ainda, a deficiência em relação às isenções de interesse público, os quais

Em relação a outras ações a serem lançadas em médio prazo, a Comissão dispõe que existem disposições da Diretiva IVA desatualizadas, como, por exemplo, o regime aplicável às pequenas empresas e às normas relativas aos grupos para efeitos de IVA. Assim, a fim de melhor assegurar a neutralidade do imposto, será necessário rever as regras sobre o direito de dedução e fornecer mecanismos para a solução de problemas sobre a dupla tributação.

Conforme se pôde perceber, apesar de todas as alterações, que se mostraram positivas, anteriormente realizadas no intuito de melhorar a aplicação do IVA na União Europeia, tem-se que o sistema de IVA adotado pela mesma não é perfeito, apresentando, ainda, necessidades de reformulação, visto que: i- a existência de distintas interpretações e aplicações práticas das regras do IVA dentro da comunidade; ii- a existência de algumas derrogações ao sistema comum; iii- a burocracia e os custos de cumprimento; e iv- o insatisfatório grau de harmonização do imposto - põe em causa o princípio da neutralidade, abrindo portas a relevantes problemas, concretamente em relação às distorções de concorrência em diversos domínios¹⁰⁴.

É importante destacar e considerar que, muito embora a União Europeia já tenha alcançado e primado como um potente e integrado bloco econômico, por meio da implantação do IVA, ela ainda busca melhorias ao tentar impor medidas para racionalizar e simplificar o imposto então vigente, o que leva à plena necessidade de reafirmar a ideia de União Europeia como paradigma na busca de uma melhor tributação sobre o consumo, conforme se pretende também no MERCOSUL, pois tendo o MERCOSUL, conforme será visto, o escopo de se tornar um perfeito e integrado bloco econômico, o qual almeja atingir o status de Mercado Comum, o mesmo deverá adotar todas as medidas que propiciem e facilitem a sua caminhada em direção a esse grande objetivo.

distorcem a concorrência. Aponta que o serviço de transportes de passageiros isenta provoca distorções na concorrência, se recomendando manter o status aquo ou eliminando a isenção. As demais isenções que restrinjam a matéria coletável e possam criar distorções serão examinadas para avaliar sua permanência. Um outro aspeto relevante reporta-se à estrutura das taxas de IVA. A Comissão aponta que uma redução em 50 por cento da diferença da estrutura das taxas de IVA entre os Estados membros poderia conduzir a um aumento de 9,8 por cento no comércio intra-UE. *Ibidem*, p. 51.

¹⁰² Para um sistema IVA mais robusto e imune à fraude, a Comissão salienta a necessidade de um mecanismo de reação rápida para enfrentar a fraude súbita. A Comissão considera também que uma abordagem através de instrumentos jurídicos (administração do imposto) é um passo promissor na luta contra a fraude no domínio do IVA. Os novos métodos de cobrança referidos no Livro Verde, em especial, o modelo de pagamento fracionado apesar de ter suscitado reações negativas das empresas e dos fiscalistas, tem-se que alguns Estados membros ainda têm interesse em explorar este modelo. *Ibidem*, p. 52.

¹⁰³ Para um sistema IVA adaptado ao mercado único, suscita-se a questão de saber como deve ser posta em prática a tributação no destino, devendo ser abordados dois aspetos essenciais: a definição do local de destino e a questão de saber se será o fornecedor que deverá cobrar o IVA sobre as transações intra-UE ou o adquirente (mecanismo de autoliquidação). *Idem*.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 53.

Conforme se pode perceber, também, a frutífera experiência europeia vem demonstrar a necessidade de harmonização tributária, especificamente no que diz respeito aos impostos sobre o consumo para se alcançar a integração comunitária. Todavia, vem alertar, também, que isso consiste na etapa mais árdua e difícil desse processo, exigindo-se uma completa e verdadeira alteração dos sistemas tributário vigentes em cada país pertencente ao bloco econômico, o que também deverá ser feito no MERCOSUL para atingir seus objetivos integracionistas. A experiência europeia vem demonstrar, por fim, a incessante busca por melhorias e as adaptações às necessidades impostas pelo desenvolvimento e globalização, que, mais uma vez, deverá ser utilizada também pelo MERCOSUL, conforme se segue.

2. MERCOSUL

Assim como ocorreu na União Europeia, também houve, no MERCOSUL, todo um processo de integração desse bloco econômico no intuito de se consolidar como um verdadeiro Mercado Comum. Desse modo, objetivando alcançar o fortalecimento desse processo de integração, um dos grandes propósitos do MERCOSUL passa a ser, também, a harmonização econômica, política, social e fiscal entre os seus países.

Nesse sentido, é certo de que as características pertencentes ao IVA têm trazido benefícios significativos para os países que os adota, principalmente para os países pertencentes a um bloco econômico, conforme verificada pela vitoriosa experiência europeia, cabe fazer uma análise sobre a importância da disseminação do IVA nos países pertencentes ao MERCOSUL.

Ocorre que, antes de adentrar, especificamente, na importância do IVA para consolidação de um Mercado Comum, deve-se, inicialmente, expor acerca das várias tentativas de integração ocorridas entre os países da América Latina até se chegar à formação do MERCOSUL.

2.1 A formação do MERCOSUL.

A integração, ou regionalismo, é a grande tendência articuladora do atual sistema internacional¹⁰⁵, sendo o objetivo de quase todas as grandes economias mundiais, que poderão assumir as mais variadas formas de regionalismo, como, por exemplo, os Estados Unidos (NAFTA), Europa (União Europeia) e África (SADEC).

Nas palavras de Lagemann¹⁰⁶, o processo de integração consiste na abdicação de estratégias, em prol do desenvolvimento local, em substituição às aberturas de mercados no atual processo de globalização mundial, assinalado pelo aumento da competição capitalista e pela sobrevivência do mais eficiente.

Nesse aspecto, o propósito de promover uma integração entre os países Sul-Americanos é muito antigo, tendo suas primeiras iniciativas ocorrido no início do século

¹⁰⁵ VASCONCELOS, Álvaro de. Relações entre a União Europeia e o MERCOSUL: fundamentos de um novo Multilateralismo. In: *O NOVO MULTILATERALISMO: Perspectiva da União Europeia e do MERCOSUL/ Forum Euro-Latino-Americano*. Instituto de Estudos Estratégicos e Internacionais. 1ª ed. Outubro, 2001. p. 271.

¹⁰⁶ LABEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In: *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 184.

XVIII, período em que foram realizados inúmeros acordos e tentativas de integração entre os países latinos.

Em 1960 foi criada a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), também chamada Tratado de Montevideu, substituída, posteriormente, em 1980¹⁰⁷, pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI). Esses dois tratados de Montevideu, apesar de completamente válidos, não atingiram os objetivos desejados, por terem ficado de fora os dois maiores países da América Latina, quais sejam Brasil e Argentina¹⁰⁸.

Foi a partir de então que, em 1988, foi criado o Programa de Integração e Cooperação Econômica (PICE), que estabelecia um mercado comum entre o Brasil e Argentina. Esse processo de integralização veio a sofrer grandes mudanças, uma vez que passou a prever a formação de um espaço econômico comum por meio da assinatura de protocolos, visando a eliminação de todas as restrições comerciais de natureza tarifária ou não, por meio da Ata de Buenos Aires, assinada em 1990, a qual criou, ainda, o Grupo do Mercado Comum de cunho binacional. A partir de então, países como Uruguai e Paraguai trataram de se inserir nesse contexto, haja vista a existência de fortes laços econômicos, culturais e geográficos que propiciariam tal inserção¹⁰⁹.

Foi somente em 26 de março de 1991, por meio do Tratado de Assunção, que se criou entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, o chamado Mercado Comum do Sul – MERCOSUL.

É mister ressaltar, contudo, que, segundo Vasconcelos¹¹⁰, tratou-se do primeiro processo de integração advindo do real processo de globalização, isto é, o MERCOSUL teve sua formação a partir da conscientização do Brasil e da Argentina de que sozinhos não poderiam aproveitar amplamente os benefícios advindos da globalização. Assim, foi exatamente o reconhecimento de que a globalização necessitaria ultrapassar os limites de cada Estado que determinou a criação deste grupo.

O referido Tratado de Assunção constituiu em um conjunto de normas que visavam criar, até 1 de janeiro de 1995, um Mercado Comum entre os países aderentes ao MERCOSUL, passando a estabelecer que:

Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará 'Mercado Comum do Sul' (MERCOSUL). Este Mercado Comum implica: A livre circulação de bens,

¹⁰⁷ SOLDATI. Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 54.

¹⁰⁸ FILHO. Marcial de Sá. *op. cit.* pag. 59.

¹⁰⁹ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* pag. 54 e 55.

¹¹⁰ VASCONCELOS. Álvaro de. *op. cit.* p. 274.

serviços e fatores produtivos entre os países entre outros, a eliminação dos direitos alfandegários, restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições de foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre as Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração¹¹¹.

Com isso, de acordo com Filho¹¹², a implementação de políticas públicas favorecedoras da integração regional passam a incorporar o Tratado, pois não mais se mostra possível que essas políticas se restrinjam a cada Estado em separado, haja vista a necessidade, cada vez maior, de integração entre todos os países integrantes desse bloco.

Conforme se pode observar, entretanto, tal integração não se limita a questões unicamente econômicas e políticas, sendo necessária, ainda, a harmonização no que tange ao sistema tributário “como meio para lograr o objetivo da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos (...)”, de acordo com que estabelece o artigo 1º do referido Tratado¹¹³. Isso porque a harmonização tributária constitui um instrumento propício à racionalização e à eficiência de um Mercado Único, isto é, consiste em uma calibração dos regimes jurídicos, os quais devem ser capazes de proporcionar uma redução nas diferenças que possam existir entre os Estados-Partes, por meio da compatibilização de perspectivas comuns entre eles¹¹⁴.

Assim, em 17 de dezembro de 1991, houve, em Brasília, uma reunião conhecida como “Protocolo de Brasília”, na qual estiveram presentes representantes de Estados-Partes do MERCOSUL. Posteriormente, em 17 de dezembro de 1994, na cidade de Ouro Preto – Minas Gerais, houve a VII reunião do Conselho do MERCOSUL, denominada “Protocolo de Ouro Preto”, em que foram aprovadas dezoito importantes decisões para sua consolidação, sendo elas:

¹¹¹ Artigo 1º. TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf>, acesso em 22 de abril de 2014.

¹¹² FILHO. Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* p. 61.

¹¹³ Artigo 1º. TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf>, acesso em 22 de abril de 2014.

¹¹⁴ COELHO, Cláudio Carneiro B. *op. cit.* p. 79.

princípio e supervisão bancária consolidada, padronização da informação para o mercado de valores mobiliários, transporte de produtos perigosos, acordos sobre o transporte multimodal internacional entre os Estados-membros do MERCOSUL, norma de aplicação sobre despacho aduaneiro de mercadorias, acordos sobre propriedade intelectual, regime do setor açucareiro, políticas públicas que distorcem a competitividade, defesa da concorrência, tarifas externas comuns – TEC, regime de adequação, Código aduaneiro, normas de adequação de decisões e critérios tarifários de mercadorias, protocolo de medidas cautelares, tribunais “ad hoc” do protocolo de Brasília, adequação do regime automotriz comum, requisitos específicos de origem para produtos executados da TEC, e, normas de aplicação sobre valoração aduaneira¹¹⁵.

Foi a partir dessa reunião que foi criado o “Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL”. Tal protocolo acabou por fazer com que o Brasil, por meio do Decreto nº 1.343 de 23 de dezembro de 1994, alterasse suas alíquotas aduaneiras pela Tarifa Externa Comum – TEC, sendo este um importante marco para o estabelecimento de uma zona de livre comércio e uma união aduaneira, haja vista consistir em uma nova extensão política no processo de integração regional¹¹⁶.

O referido Protocolo de Ouro Preto propõe novas perspectivas para a integração regional entre os países do MERCOSUL, estabelecendo sobre o compromisso dos Estados-Partes em adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus territórios, o cumprimento das normas advindas do MERCOSUL¹¹⁷, estabelecendo, ainda, que as normas terão caráter obrigatório e deverão ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais¹¹⁸.

A partir dessas evoluções, observa-se que os objetivos do MERCOSUL tornam-se, cada vez mais, ousados ao estabelecer medidas obrigatórias, a fim de assegurar os propósitos essenciais ao crescimento e desenvolvimento do MERCOSUL, uma vez que, para se alcançar os objetivos traçados por esse grupo, torna-se necessária, conforme visto, a coordenação de políticas macroeconômicas, bem como a harmonização das legislações nacionais, as quais visem à implementação da livre circulação de bens, serviços, pessoas ou capitais.

¹¹⁵ FILHO, Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* p. 62.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 63 e 64.

¹¹⁷ Artigo 38. Os Estados Partes comprometem-se a adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus respectivos territórios, o cumprimento das normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no artigo 2 deste. Artigo 2º. São órgãos com capacidade decisória, de natureza intergovernamental, o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum e a Comissão de Comércio do Mercosul. PROTOCOLO DE OURO PRETO. Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do MERCOSUL. Aos 17 dias do mês de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.tprmercosur.org/pt/docum/Protocolo_de_Ouro_Preto_pt.pdf>, acesso em 24 de abril de 2014.

¹¹⁸ Artigo 42. As normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no Artigo 2 deste Protocolo terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país. PROTOCOLO DE OURO PRETO. Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do MERCOSUL. Aos 17 dias do mês de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.tprmercosur.org/pt/docum/Protocolo_de_Ouro_Preto_pt.pdf>, acesso em 24 de abril de 2014.

Todavia, apesar de todas essas tentativas de evolução ocorridas no MERCOSUL, tem-se grande dificuldade em relação à harmonização da legislação entre os países desse bloco, e, sobretudo, em relação à legislação tributária que seja capaz de fornecer condições necessárias para que o mercado funcione como um único país. Dificuldades essas que também já estiveram presentes na integração da União Europeia, sendo devidamente resolvidas a partir da adoção de um único imposto, plurifásico e não cumulativo em todos os seus Estados-Membros.

Assim, de acordo com Figueiras¹¹⁹, a maior dificuldade em relação à harmonização tributária consiste nos impostos indiretos sobre o consumo, devido aos problemas no que tange à fiscalização e à arrecadação dos mesmos, além do fenômeno da repercussão tributária, ou seja, a transferência do ônus da carga fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato (consumidor final). É por isso que, para esse autor, e também a partir da experiência europeia, o IVA ocupa lugar de evidência, pois é ele que irá contribuir para facilitar a circulação de mercadorias, bens e serviços entre os Estados-Partes em um sistema integrado.

Dessa forma, torna-se de suma importância o estudo sobre o sistema tributário vigente em cada um dos países pertencentes ao MERCOSUL, os quais em sua maioria Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela já adotaram o IVA em seus ordenamentos pátrios, a fim de verificar as medidas a serem tomadas por esse bloco para a efetivação do verdadeiro Mercado Comum.

2.2 Adoção do IVA em países do MERCOSUL.

2.2.1 IVA no Uruguai.

O Uruguai consiste em um Estado unitário dividido em 19 departamentos, sendo estes representados por senadores, assimilando-se a uma representação federativa, não havendo, entretanto, a existência de um Poder Legislativo departamental.

A Constituição Uruguaia de 1967, posteriormente alterada em 1997, não apresentou nenhum capítulo específico ao sistema tributário nacional, deixando tal dever ao legislador ordinário.

No sistema tributário uruguaio, há a incidência de vários impostos sobre o consumo, sendo eles: a- o imposto específico interno, adicionais ao imposto sobre as vendas de bens

¹¹⁹ FIGUEIRAS, Marcos Simão. *A harmonização tributária no Mercosul e o IVA: imposto sobre o valor acrescentado*. Revista de Estudos Jurídicos Unesp, Franca, v.1, n.1. 1996. p. 60.

agropecuários, bem como os impostos para fundo de inspeção sanitária; b- o imposto sobre a compra e venda de bens em hasta pública; c- o imposto sobre as vendas forçadas; d- o imposto sobre as vendas de semoventes; e e- o imposto sobre arremates de bens móveis e imóveis.¹²⁰. Ocorre que, dentre todos os impostos sobre o consumo existentes, tem-se a predominância do IVA, responsável por 50% da arrecadação total desse país, seguido do imposto específico interno, o qual representa 20% da arrecadação¹²¹.

O IVA foi instituído, no Uruguai, pela Lei n. 13.637 de 27 de dezembro de 1967, sendo denominado como imposto sobre as vendas e serviços, responsável por revogar vários outros impostos. Posteriormente, foi reestruturado pela Lei n. 14.100 de 29 de dezembro de 1972, vindo a sofrer várias modificações que não alteraram seu conteúdo. Hoje, o IVA encontra amparo no Código Tributário Uruguaio de 1996¹²².

O Uruguai foi um dos primeiros países a instituir esse imposto em suas relações de consumo, apresentando-se como um modelo a ser copiado por alguns países vizinhos, que, mais tarde, também passaram a inserir esse imposto em seus ordenamentos. Representa também um grande desenvolvimento e uma grande fonte de receita.

O IVA adotado pelo Uruguai caracteriza-se por ser um imposto indireto sobre o consumo, recaindo a carga tributária sobre o consumidor final¹²³. Possui caráter plurifásico, não cumulativo, incidindo sobre o valor acrescentado em todas as etapas do circuito econômico que se liquida pelo método subtrativo¹²⁴. Trata-se de um imposto nacional, com ampla base de imposição, recaindo sobre a circulação¹²⁵ interna de bens e prestações de serviços¹²⁶ dentro do território nacional, bem como sobre a introdução¹²⁷ definitiva de bens no país.

¹²⁰ FILHO, Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* p. 79.

¹²¹ GOMES, Fabio Luiz. *Fato Gerador do IVA na Comunidade Europeia e o Fato Gerador dos Impostos Sobre o Consumo no Mercosul*. 2006, p. 127.

¹²² Idem.

¹²³ Nas palavras de VALDES, Se trata de un impuesto indirecto al consumo, cuya carga recae sobre el consumidor final. Em virtud de ello nuestra ley admite que em lós casos em que La contraprestación no se haga efectiva, ya sea por insolvência de alguno de lós operadores que intervienen em lãs etapas de circulacion de bienes y servicios gravados, u otras causas indicadas por la ley que veremos infra n. 7.3.1, se tiene derecho a deducción del impuesto facturado. Es decir que em estos casos el Fisco no percibe el tributo. VALDES, Nelly, El Impuesto al Valor Agregado em el Uruguay. In: *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 98.

¹²⁴ Es de carácter plurifásico, no cumulativo, que grava el valor agregado em todas lãs etapas del circuito econômico y que se liquida por el método de sustracción. Idem.

¹²⁵ Por circulação de bens entende-se toda a operação a título oneroso que tenha por objeto a entrega de bens ou transferência do direito de propriedade, em que aquele que recebe tem a faculdade de dispor economicamente deles como se fosse sua a propriedade. A lei enumera as compras e vendas, as permutas, as cessões de bens, as expropriações, os arrendamentos de obras com entrega de materiais, os contratos de promessa com transferência de posse ou qualquer procedimento utilizado para execução destes atos. (Em modesta tradução). Ibidem. p. 99.

¹²⁶ Por prestações de serviços entende-se, toda prestação a título oneroso, que sem constituir alienação, proporciona à outra parte um vantajoso proveito que consistiria uma contraprestação. Sendo eles, o

É importante destacar que, no que tange à importação ou introdução definitiva de bens ocorrida no Uruguai, estarão sujeitos ao recolhimento do IVA todos aqueles que o realizarem, inclusive os contribuintes de IVA, salvo tratando-se de bens que esses tenham efetuado para uso pessoal antes da importação, casos que não serão gravados. Assim, a exoneração nos casos de importação somente será admitida para aquisição de coisas para uso pessoal ou familiar, excluindo-se as destinadas às indústrias, comércios, prestações de serviços, atividades agropecuárias e similares, também se encontrando gravadas as importações feitas por terceiros, em nome desse ou por conta desse¹²⁸. Tal incidência encontra fundamento no fato de o governo visar proteger a indústria nacional.

No que tange às exportações de bens e serviços, tem-se a sua não incidência, podendo deduzir-se o imposto correspondente aos bens e serviços que integram direta ou indiretamente o custo do produto exportado. Assim, o IVA uruguaio segue o critério admitido internacionalmente, qual seja, de gravar os bens no país de destino, assim como também ocorre atualmente na União Europeia.

O Código do IVA, em seu artigo 6º, título 10, estabelece que serão os contribuintes desse imposto: a- os que realizam atos tributados no exercício das atividades abrangidas pelo artigo 3 do Título 4 desse texto, com exceção dos que tenham exercido a opção de pagar imposto sobre a venda de produtos agrícolas, de acordo com o disposto no artigo 6º do mesmo corpo; b- os que realizam atos tributados no exercício das atividades previstas no Imposto de Renda das Atividades Econômicas, em conformidade com as disposições do artigo 5 do Título 4 dessa Ordem de texto; c- quem recebe contribuições por serviços pessoais prestados fora da relação de dependência, não incluídos nos itens acima, de acordo com o disposto no artigo 34 do Imposto de Renda para Pessoas Físicas; d- quem realiza os atos tributados e é contribuinte do Imposto de Renda para não residentes, salvo quando tais atos se vinculam à produção de renda referidas no item C) e D) do art. 2 do Título 8 desse texto; e- as

arrendamento de coisas, de obras sem entrega de materiais, marcas ou patentes, os assegurados e reassegurados, os transportes, os empréstimos e financiamentos, os títulos e garantias, as atividades de intermediações como a realização de trabalho de comissionistas, os agentes auxiliares de comércios, os bancos e os mandatários em geral. Segundo a lei, prestação de serviços serão todos os negócios onerosos, que sem constituir circulação de bens, gerará vantagens e proveitos recíprocos. (Em modesta tradução). Ibidem, p. 101.

¹²⁷ Introdução de bens entende-se importação, ou introdução definitiva de bens ao mercado interno, não estando sujeitos à incidência deste imposto a entrada temporária de bens. (Em modesta tradução). Ibidem, p. 102.

¹²⁸ Em nuestro país actualmente se encuentran gravadas todas las importaciones, tanto las realizadas por contribuyentes del IVA, por los hechos generadores de circulación de bienes y prestación de servicios, como las realizadas por personas que no están comprendidas em estos hechos generadores, a las cuales la ley llama paradójicamente “no contribuyentes”, salvo que se tratara de bienes que éstos hubieran afectado a su uso personal com anterioridade a la importación, em cuyo caso no se encuentran gravados. Esta exoneración comprende solamente las cosas de uso de personas o familias, excluyéndose las que se utilicen em la industria, el comercio, la prestación de servicios, actividades agropecuárias o similares. Idem.

entidades autônomas e serviços descentralizados que integram o domínio do estado industrial e comercial; f- os que introduzem mercadorias ao países e não se encontram compreendidos nas seções anteriores; g- os governos departamentais para as atividades exercidas em concorrência com o setor privado, exceto para a circulação de mercadorias e serviços realizadas diretamente ao consumo direto que visam a redução dos preços de bens e serviços de primeira necessidade; h- as associações e fundações para as atividades tributadas referidas no artigo 5 do Título 3 dessa Ordem de texto; i- as cooperativas de crédito; j- a caixa (ou o fundo) de seguridade Social, a caixa de Aposentadorias e pensões de profissionais universitários, a caixa de Aposentadoria e Pensões bancárias; k- fundos fechados de crédito de investimento; l- os fideicomissos, com exceção dos de garantia; m- aqueles que realizam os atos tributados referidos na alínea D do artigo 2 do presente título; e n- aqueles que pagam impostos sobre a venda de produtos agrícolas, como frutas, flores e legumes¹²⁹.

Já, de acordo com o artigo 7º do título 10 do Código Tributário Uruguaio, a base de cálculo do imposto será constituída pelo valor da contraprestação correspondente à entrega da coisa ou à prestação de serviços, ou pelo valor do bem importado. Nos casos de entrega da coisa ou prestação de serviços, a alíquota deverá ser aplicada sobre o valor total líquido contratado ou faturado. Já em relação aos casos de importação, a alíquota deverá ser aplicada sobre o valor aduaneiro do bem acrescido das custas¹³⁰. No Uruguai, a alíquota base do imposto é de 23%, admitindo-se uma alíquota reduzida de 14%, incidindo esta sobre alimentos, medicamentos e serviços de hotelaria, sendo uma das maiores alíquotas aplicáveis entre os países sul americanos.

A peculiaridade existente no IVA uruguaio consiste no fato de que 30% do total da arrecadação referente à esse imposto é destinado à seguridade social, mostrando-se de suma importância para o sistema previdenciário uruguaio, havendo, ainda, um incentivo em relação ao setor agrícola, por meio da previsão acerca da devolução do imposto inserido nas compras de bens destinados a este setor, como maquinários e bens empregados na produção.¹³¹

Diante de tudo que foi estudado, pode-se constatar que o IVA uruguaio assume um papel de suma importância, tanto do ponto de vista jurídico, como político e econômico, uma

¹²⁹ Vide Artigo 6º Título 10. URUGUAY. Impuesto al Valor Agregado. Disponível em: <<http://www.um.edu.uy/docs/codigotributario/pdf/10-TO-TITULO%2010%20IVA.pdf>>, acesso em 20 de março de 2014.

¹³⁰ Artículo 7º.- La materia imponible estará constituída por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. Em todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación. URUGUAI. Impuesto al Valor Agregado. Disponível em: <<http://www.um.edu.uy/docs/codigotributario/pdf/10-TO-TITULO%2010%20IVA.pdf>>, acesso em 20 de março de 2014.

¹³¹ FILHO. Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* p. 80.

vez que, por possuir uma larga escala de incidência e ser um imposto nacional, porém de caráter comunitário, favorece a inter-relação entre as nações, o que contribuirá, assim, para inter-relação com os demais países do MERCOSUL, assim como ocorrido na União Europeia.

2.1.2 IVA na Argentina.

A Argentina caracteriza-se por ser um Estado Republicano Federal e, como consequência, esse país possui três níveis de governo, quais sejam: o de nível nacional; o de nível provincial e o de nível municipal.

Os impostos na Argentina, assim como no Brasil, dividem-se em impostos diretos e indiretos. Os impostos indiretos, os quais nos interessam, são divididos em internos e externos. Os externos são os impostos aduaneiros, de competência exclusivamente federal, já os internos são de competência concorrente, federal e provincial.

Ocorre que, dentre todos os impostos existentes, o que se interessa estudar é o IVA, o qual foi implantado na República Argentina pela Lei nº 20.631 de 29 de dezembro de 1973, passando a vigorar em 1 de janeiro de 1975.

Tal imposto é de competência nacional e, atualmente, encontra-se previsto na lei nº 23.349/85 e regulado pelo Decreto nº 2.407/86, havendo um sistema de repartição de receitas entre as províncias, sendo seu funcionamento bastante similar ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações existente no Brasil¹³².

É importante destacar que, com a implantação do IVA argentino, ele veio substituir dois impostos anteriormente existentes, quais sejam: o imposto às vendas (do tipo monofásico) e o imposto às atividades lucrativas (cobrado em nível provincial).

O IVA argentino caracteriza-se por ser um imposto indireto sobre o consumo, que se aplica sobre todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, podendo abonar cada crédito já recolhido. Assim, o que se encontrará sujeito à imposição do imposto não será o valor total, mas apenas o valor acrescentado por cada empresa que compõe o ciclo de fabricação e comercialização de bens e serviços ao alcançar o valor acrescentado em cada fase do ciclo econômico¹³³.

¹³² FIGUEIRAS. Marcos Simão. *op. cit.* p. 66.

¹³³ El IVA es un impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerarlo abonado hasta esse momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio. El

Conforme se pode observar, o IVA argentino não foge a regra do IVA europeu, possuindo o mesmo objetivo e o mesmo denominador comum, ao contrário do que ocorria anteriormente, em que a incidência se dava de forma cumulativa. Dessa forma, com essa nova maneira de incidência no que tange aos impostos sobre o consumo na Argentina, permite-se atingir a transparência em relação ao valor incidente ao produto, a neutralidade fiscal e a redução da carga tributária suportada pelo consumidor final.

Conforme Altamirano¹³⁴, o IVA argentino consiste em: i - um imposto indireto, por incidir sobre o consumidor final; ii - é real, por não levar em conta as condições pessoais do sujeito; iii - não possui efeito de pirâmide, uma vez que o efeito pirâmide aparece nos casos em que o aumento do preço final do bem ou serviço é superior ao imposto que é definitivamente recolhido ao Estado, característica própria dos impostos incidentes em cascata; iv - é um imposto plurifásico e não cumulativo, incidindo uma só vez no preço o qual foi acrescentado ao produto; v - é de fácil controle, isto é, os mecanismos usualmente utilizados pelo fisco nacional são aptos para reduzir consideravelmente a evasão fiscal; vi - e por fim, favorece a integração econômica internacional, pois, em razão de não incidir em cascata, pode-se determinar com precisão a tributação interna.

O IVA argentino tem como fato gerador as vendas sobre coisas móveis, obras, locações e serviços expressamente previstos em lei, realizados no território nacional e importações¹³⁵. Já em relação às alíquotas aplicadas, essas atingem um máximo de 27%, numa média de 21%¹³⁶.

O fato gerador do IVA ocorre no momento da entrega do bem ou com a emissão da fatura respectiva do ato equivalente e que for anterior. Já no caso de energia elétrica, água ou gás, os quais são regulados por medidor, o fato gerador aperfeiçoa-se no momento em que se produz o vencimento do prazo fixado para o pagamento do preço ou no da percepção total ou

gravamen incide una sola vez em el precio final de los bienes y servicios al alcanzar el valor agregado em cada fase del ciclo económico. ALTAMIRANO. Alejandro C. Estructura básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em la Republica Argentina. In: *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 72. Em modesta tradução.

¹³⁴ Es indirecto: es decir, incide económicamente sobre El consumidor final; es real: no tiene em cuenta las condiciones personales Del sujeto incidido por el impuesto; no tiene efecto piramidación: La piramidación aparece em los cosas em que el aumento Del precio final Del bien o servicio prestado; es de fácil contrl: los mecanismos usualmente utilizados por los fisco nacionales son aptos para reducir considerablemente La evasión fiscal; favorece a La integración económica internacional: debido a que no produce efecto em cascada se puede determinar com grado de precisión La tributación interna y, em oportunidad de La exportación de los productos o servicios, el estado está em condiciones de cuantificar el impuesto y devolverlo al responsable que no lo pudo trasladar al exterior. Em modesta tradução. Ibidem, p. 73

¹³⁵ Al igual que em el supuesto anterior, es condición necesaria que las obras, locaciones y prestaciones del servicios Sean realizadas em el territorio de La nación argentina. Em los casos de telecomunicaciones internacionales se consideran realizadas em el país em La media em que su retribución as atribuible a La empresa ubicada em el país. Em modesta tradução. Ibidem, p. 76.

¹³⁶ FIGUEIRAS. Marcos Simão, op. cit. p. 66.

parcial que for anterior. Nos casos de prestação de serviços e locações de obras e serviços, o princípio geral consiste em o fato gerador se configurar no momento em que termina a execução ou prestação, isto é, no momento em que se percebe total ou parcialmente o preço.

No que tange às importações, tem-se que, para os casos de importação temporária, o código aduaneiro argentino contempla um regime particular, em virtude de a mercadoria importada poder permanecer por tempo determinado dentro do país, podendo ser reexportada para o consumo antes da expiração do prazo previsto por esse código. Já em relação à importação definitiva, essas estão sujeitas ao IVA, dado o fato de que esse imposto somente se aplica se houver a importação final.

As exportações não estão gravadas, mas têm um crédito pelo imposto abonado nas etapas anteriores¹³⁷, ou seja, as exportações encontram-se isentas de tal imposto, seguindo também a regra atualmente adotada entre os países da União Europeia, qual seja, a tributação incidente no país de destino¹³⁸.

São sujeitos passivos do IVA Argentino: a- quem exerce com habitualidade venda de coisas móveis ou realizem atos de comércio acidentais, bem como os herdeiros e legatários de responsáveis inscritos; b- quem realiza, em nome próprio, por conta de terceiro, compras ou vendas; c- quem importa definitivamente coisas móveis em seu nome, por sua conta, ou por conta de terceiros; d- as empresas construtoras que realizam obras diretamente, ou por meio de terceiros, sobre propriedades próprias, no intuito de obter lucro em sua execução ou com a posterior venda total ou parcial da propriedade; e- aqueles que prestam serviços sujeitos a incidência deste imposto; f- os locadores, em casos de locações gravadas por esse imposto; e, por fim, os casos previstos no artigo 1^a, c e d¹³⁹.

¹³⁷ Na Argentina, o Estado está condicionado a quantificar o imposto e devolver ao responsável que não poderia ser cobrado na exportação. ALTAMIRANO. Alejandro C. *op. cit.* p. 72

¹³⁸ FIGUEIRAS. Marco Simão. *op. cit.* p. 66.

¹³⁹ ARTICULO 4º — Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera se la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

e) Presten servicios gravados.

f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas. Ley del impuesto al valor Agregado, artículo 4º.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1º. *(Inciso incorporado por inc. c), art. 1º, Título I de la Ley N° 25.063 B.O. 30/12/1998. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial (31/12/1998). Surtirá efecto para el presente caso desde el 01/01/1999. ARGENTINA. Ley del Impuesto al Valor Agregado n. 23.349/85, disponible em:*

Nas palavras de Soldati¹⁴⁰, o IVA pode ser considerado, atualmente, um dos pilares de sustentação do sistema tributário argentino, visto ser um dos impostos com maior arrecadação nos últimos tempos, além de possuir capacidade de elasticidade, em função das necessidades arrecadatórias e tributárias nacionais.

Com isso, a partir dos estudos desenvolvidos, é claro constatar que o IVA, na Argentina, assim como nos países da Europa e no Uruguai, apresenta características propícias ao desenvolvimento interno e internacional de uma nação. Com isso, deve ser objeto de estudo, a fim de ser implantado também em outros países, principalmente em países que almejam a integração tributária, haja vista que, além desse imposto propiciar a harmonização regional, ele contribui, ainda, para uma arrecadação tributária mais justa, que não sacrifique o contribuinte tributário.

2.1.3 IVA no Paraguai.

O Paraguai consiste em um Estado unitário, sendo dividido em Departamentos, Municípios e Distritos que, de acordo com a Constituição paraguaia, gozam de autonomia política, administrativa e normativa.

Foi com a reforma de 1992 que o Estado do Paraguai se inseriu no contexto comunitário, consagrando uma ordem jurídica supranacional que garanta a cooperação e o desenvolvimento político, econômico e social do país em condições de igualdade com outros Estados¹⁴¹.

Foi, também, com a reforma ocorrida em 1992, a partir da Lei 125/1992, que se introduziu o IVA no sistema jurídico tributário paraguaio, dentro do Livro III, Título 1, artigos 77 a 98.

O IVA paraguaio¹⁴² incide sobre toda alienação¹⁴³ de bens, sobre prestações de serviços¹⁴⁴, excluídos os de caráter pessoal que se prestem em relação de dependência e sobre as importações de bens¹⁴⁵.

<<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>, acesso em 15 de março de 2014

¹⁴⁰ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 66.

¹⁴¹ GOMES, Fabio Luiz. *O Fato Gerador do IVA na Comunidade Europeia e o Fato Gerador dos Impostos Sobre o Consumo no Mercosul*. 2006, p. 114.

¹⁴² Artículo 77. Hecho Generador- Créase un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado. El mismo gravará los siguientes actos:

a) La enajenación de bienes

b) La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

c) La importación de bienes. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponible em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

A obrigação pelo pagamento desse imposto se dá com a entrega do bem, com a emissão da nota fiscal, ou ato equivalente, ou com o que ocorrer primeiro. Já para os casos de serviços públicos, o nascimento da obrigação se dará quando do vencimento do prazo para o pagamento do preço fixado. Em relação aos serviços, o nascimento da obrigação se concretizará nos seguintes casos: com a emissão da nota fiscal correspondente, com o recebimento do pagamento total ou parcial do serviço a ser prestado, após o vencimento do prazo para o pagamento e com a conclusão do serviço prestado. É importante estabelecer, ainda, que nos casos de importações, o nascimento da obrigação tributária ocorrerá no momento da abertura dos bens de seleção na Alfândega¹⁴⁶.

No que tange às exportações ocorridas pelo Paraguai, essas não são tributadas, cabendo ao exportador o direito ao crédito fiscal, em que poderá recuperar o crédito correspondente aos bens e serviços que estejam afetados direta ou indiretamente nas

¹⁴³ O artigo 78, da Lei 125/92, estabelece que, por alienação entende-se toda operação a título oneroso ou gratuito que tenha por objeto a entrega de bens com a transferência do direito de propriedade que outorgue a quem lhe recebe, a faculdade de dispor como se fosse seu proprietário. O mesmo artigo 78, traz ainda outras equiparações acerca do que vem a ser alienação, ao dizer que podem ser compreendidos no conceito de alienação as operações tais como: o uso ou consumo pessoal por parte do dono, sócios ou diretores dos bens desta; as locações com opção de venda que de algum modo forneça a transferência dos bens objeto da locação; as transferências de empresas, transferência de ações parte da sociedade com ou sem personalidade jurídica, fusões, absorção, adjudicação ao dono, sócios e acionistas que se realizam por encerramento, dissolução total ou parcial e liquidações definitivas de firmas comerciais, industriais ou de serviços; contrato de compromisso com transferência de posse; e os bens entregues em consignação.

Em relação as entregas em consignação, deve emitir a fatura correspondente, as devoluções, bonificações e demais movimentações originados pela consignação de bens. Em modesta tradução. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

¹⁴⁴ O mesmo Artigo estabelece que, por serviços se entende toda prestação a título oneroso ou gratuito que sem configurar alienação, proporciona a outra parte vantagens ou proveitos tais como: empréstimos financeiros, serviços de obras sem entrega de materiais, seguros, intermediações em geral, cessão de uso de bens, serviços de profissões artes ou ofícios, transporte de bens ou pessoas, a utilização pessoal por parte dos donos, sócios e diretores da empresa dos serviços prestados por estas. Em modesta tradução. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

¹⁴⁵ Por importação de bens se entende a introdução definitiva de bens no território nacional. Em modesta tradução. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

¹⁴⁶ Artículo 80.-Nacimiento de la obligación tributaria- La configuración del hecho imponible se produce con la entrega del bien, emisión de la factura, o acto equivalente, el que fuera anterior. Para el caso de Servicios Públicos, la configuración del nacimiento de la obligación tributaria será cuando se produzca el vencimiento del plazo para el pago del precio fijado.

La afectación al uso o consumo personal, se perfecciona en el momento del retiro de los bienes.

En los servicios el nacimiento de la obligación se concreta con cualquiera de los siguientes actos:

- a) Emisión de la factura correspondiente.
- b) Percepción del importe total o de un pago parcial del servicio a prestar.
- c) Al vencimiento del plazo previsto para el pago.
- d) Con la finalización del servicio prestado.

En los casos de importaciones, el nacimiento de la obligación tributaria se produce en el momento de la apertura del registro de entrada de los bienes en la Aduana. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

operações anteriores¹⁴⁷. Assim, conforme se percebe, esse país também tem optado pela tributação com base no princípio do país de destino, seguindo a mesma regra adotada entre os países da União Europeia e pelos demais países do MERCOSUL.

São considerados contribuintes¹⁴⁸ desse imposto, segundo o artigo 79 da Lei 125/1992: a- as pessoas físicas, pela prestação de serviços pessoais, sem prejuízo do disposto no artigo 86, quando a entrada bruta do ano anterior for superior a GS. 9.600,00; b- as empresas unipessoais domiciliadas no país, quando realizam atividades comerciais, industriais ou de serviços, sempre que o ingresso bruto do ano anterior for superior a GS. 20.400,000; c- as empresas, com ou sem personalidade jurídica, entidades privadas em geral, bem como as entidades organizadas ou domiciliadas no exterior, ou suas filiais, agências ou estabelecimentos, na realização das atividades referidas na alínea b), independentemente do valor de sua renda, incluídas, nessa subseção, as pessoas envolvidas na importação ou exportação; c- os entes autárquicos, as empresas públicas; d- as entidades descentralizadas e as sociedades de economia mista, para o desenvolvimento de atividades comerciais, industriais ou de serviços; e e- aqueles que introduzem definitivamente bens no país e não estão incluídos nos incisos anteriores.

A Lei 125/1992 apresenta, também, diversas hipóteses de exoneração fiscal de caráter objetivo, subjetivo e misto. Estabelece também isenções ou exonerações para alguns casos de

¹⁴⁷ Artículo 88. Crédito fiscal del exportador - Los exportadores podrán recuperar el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las exportaciones que realicen. Este crédito será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas y de existir excedente, el mismo será destinado al pago de otros tributos fiscales o devuelto en la forma y condiciones que determine la Administración, la que queda facultada para adoptar otros procedimientos para la utilización de dicho crédito. El plazo de devolución no podrá exceder a 60 días corridos a partir de la presentación de la solicitud, condicionado a que la misma este acompañada con los comprobantes que justifiquen dicho crédito. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

¹⁴⁸ Artículo 79.-Contribuyentes - Serán contribuyentes:

a) Las personas físicas por la prestación de servicios personales, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 86, cuando los ingresos brutos del año civil anterior sean superiores a (Gs.9.600.000) nueve millones seis cientos mil guaraníes.

b) Las empresas unipersonales domiciliadas en el país, cuando realicen actividades comerciales, industriales o de servicios, siempre que sus ingresos brutos del año civil anterior sean superiores a (Gs.20.400.000) Veinte millones cuatrocientos mil guaraníes.

c) Las sociedades con o sin personería jurídica, las entidades privadas en general, así como las personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior o sus sucursales, agencias o establecimientos, cuando realicen las actividades mencionadas en el inciso b), cualquiera sea el monto de sus ingresos. Quedan comprendidos en este inciso quienes realicen actividades de importación o exportación.

d) Los entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas y sociedades de economía mixta, que desarrollen actividades comerciales, industriales o de servicio. El Poder Ejecutivo establecerá para cada caso la tasa a aplicar la que no podrá ser superior a la fijada para el presente impuesto.

e) Quienes introduzcan definitivamente bienes al país y no se encuentren comprendidos en los incisos anteriores. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

importação, bem como para algumas entidades, as quais não terão que recolher o IVA paraguaio¹⁴⁹.

O Paraguai foi o terceiro país pertencente ao MERCOSUL que implantou o IVA em seu sistema, no intuito de racionalizar o seu sistema tributário local e se inserir no contexto comunitário. Para tanto, optou pela adesão de tal imposto com taxas uniformes e aplicações generalizadas, incidindo este sobre todas alienações de bens ou prestações de serviços, trazendo, assim, total segurança e transparência ao contribuinte desse imposto.

Assim, conforme se pode observar a partir de uma análise comparativa entre o IVA europeu e o IVA do MERCOSUL, tem-se que, apesar estarem inseridos em países com legislações diferentes, guardam grandes semelhanças, visto possuem as mesmas características, a saber: o mesmo regime de tributação e os mesmos denominadores comuns, quais sejam, racionalizar o sistema tributário do país em que for inserido; atingir a transparência em relação ao valor incidente ao produto; alcançar a neutralidade fiscal; reduzir a carga tributária suportada pelo consumidor final; e por fim, favorecer a integração econômica internacional.

2.3 Da necessária inter-relação e harmonização tributária entre os países do MERCOSUL para integração regional.

Retornando aos objetivos do MERCOSUL, tem-se que este, por meio de seus Estados-Partes, decide constituir um Mercado Comum, o qual deverá ser estabelecido até 31 de dezembro de 1994.

De acordo com a experiência europeia, anteriormente estudada, observa-se a dificuldade para se chegar à completa harmonização e integração necessária aos objetivos de

¹⁴⁹ Artículo 83. 3) Importaciones de: a)Petróleo crudo. b)Los bienes cuya enajenación se exonera por el presente artículo. c)Los bienes considerados equipajes, introducidos al país por los viajeros, concordantes con el código aduanero. d)Los bienes introducidos al país por miembros del Cuerpo Diplomático, Consular y de Organismos Internacionales, acreditados ante el Gobierno Nacional conforme con las leyes vigentes. e)Bienes muebles de aplicación directa en el ciclo productivo industrial o agropecuario, introducidos por los inversionistas que estén en proceso de primera instalación, amparados por la Ley N1 60/90 del 26 de marzo de 1991. La presente exoneración no será de aplicación si existe producción nacional de los referidos bienes. 4)Las siguientes entidades: a)Los partidos políticos, las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, educación, e instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física, y deportiva así como las asociaciones, federaciones, fundaciones, corporaciones, y demás entidades con personería jurídica, siempre que no persigan fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados o integrantes, las que deben tener como único destino los fines para las que fueron creadas. b)Las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, por los actos provenientes exclusivamente del ejercicio del culto y servicio religioso. Las exoneraciones previstas en los inc. a) y b) del presente numeral no son de aplicación a la importación de bienes. PARAGUAY. Ley n. 125/91. Disponible em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>, acesso em 20 de março de 2014.

qualquer Mercado Comum. Da mesma forma ocorrerá no MERCOSUL, que também deverá buscar a aproximação e adaptação de várias legislações, a fim de unificar o sistema tributário dentro deste bloco econômico.

Preliminarmente ao assunto central, cabe expor, todavia, que, para se chegar ao verdadeiro Mercado Comum, deve-se, primeiramente, vencer algumas etapas. A primeira etapa consiste na Zona de Livre Comércio, em que os Estados-Membros optam pela eliminação de tarifas ou outras barreiras comerciais para circulação de seus produtos. Já a segunda etapa consiste na União Aduaneira¹⁵⁰, que se pauta na adoção de uma política de comércio exterior comum, em que há a adoção de uma tarifa externa comum a ser aplicada entre os países aderentes ao bloco para com países não pertencentes ao bloco. Vencidas essas duas etapas, isto é, constituída a área de livre comércio, bem como a tarifa externa comum, tem-se o Mercado Comum, em que ocorrerá a livre circulação de pessoas, serviços, bens, mercadorias e capital¹⁵¹.

Conforme já mencionado, e segundo o raciocínio de Juliana Kiyosen Nakayma¹⁵², é o Artigo 1º do Tratado de Assunção que vem estabelecer que:

A constituição de um Mercado Comum, implicará a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os Estados-Partes, com a eliminação do direito aduaneiro, bem como a eliminação de restrições não aduaneiras, à circulação de Mercadorias ou qualquer forma de restrição similar, além do compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração¹⁵³.

Com isso, um dos aspectos mais interessantes do processo de integração entre os países pertencentes ao MERCOSUL refere-se ao banimento das diferenças legislativas em

¹⁵⁰ Nas palavras de Oliveira, a união Aduaneira consiste no segundo nível de integração regional. Neste modelo, além da livre circulação de mercadorias que se observa na zona de livre comércio, ocorre a adoção de uma taxa externa comum, para importação de bens produzidos fora do bloco econômico. Com isso, os Estados partes, abdicam de sua autonomia alfandegária para se subordinarem a uma política comercial uniforme em relação aos demais países que não compõe a união aduaneira e estabelecem um território aduaneiro comum. OLIVEIRA, Lúcia Nobre de. União Europeia E MERCOSUL. Um confronto entre experiência de integração regional. 2011. 110 f. Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra como requisito parcial para o título de Mestre em Ciência Jurídico-Econômicas. Coimbra. p. 48.

¹⁵¹ HOLANDA, Rivaldo Luiz Saraiva de. *op. cit.* p. 17.

¹⁵² NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e a harmonização tributária e Fiscal no MERCOSUL. *Scientia Iuris*, Londrina, v.4, 363 – 377 p, 2000. disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11228/9993>> acesso em 20 de julho de 2014. p. 369.

¹⁵³ TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf, acesso em 22 de abril de 2014.

âmbito tributário, já que essas diferenças podem dificultar ou obstaculizar o desenvolvimento do Mercado Comum do Sul¹⁵⁴, assim como também foi verificado pela União Europeia.

Ademais, não se pode esquecer que o artigo 7º do referido Tratado, traz, ainda, de forma específica, a questão tributária, estabelecendo que: “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 nacional”, assegurando, assim, o princípio da não discriminação na tributação¹⁵⁵.

Dessa forma, resta claro o compromisso assumido pelos Estados-Partes em inicialmente harmonizarem suas legislações, em especial suas legislações fiscais, a fim de alcançarem o fortalecimento e desenvolvimento de um processo de integração.

Nesse sentido, de acordo com Adilson Rodrigues Pires¹⁵⁶, a harmonização tributária é um processo tendente a aproximar o sistema tributário de países integrantes de uma comunidade econômica, com o intuito de permitir o fortalecimento dos laços comunitários e construir uma comunidade política e econômica entre os Estados-Membros. Para tanto, serão necessárias não apenas a simetria entre as legislações de cada Estado, mas também a aproximação da carga tributária suportada pelos contribuintes.

Com isso, nas palavras de Nakayma¹⁵⁷, a harmonização tributária significa a busca de coordenação que facilite o desenvolvimento comercial, excluindo a guerra fiscal, bem como os benefícios em favor de uma ou de outra empresa, visando promover a integração entre os países do MERCOSUL, para que possa ser alcançada a justiça necessária e a segurança das relações internacionais¹⁵⁸.

¹⁵⁴ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e a harmonização tributária e Fiscal no MERCOSUL*. 2006, p. 369.

¹⁵⁵ ARTIGO 7 . 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 nacional. TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf>, acesso em 22 de abril de 2014.

¹⁵⁶PIRES, Adilson Rodrigues. *Harmonização Tributária em processo de integração Econômica*. Estudos de Direito Tributário em Homenagem a memória de Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 6.

¹⁵⁷ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e a harmonização tributária e Fiscal no MERCOSUL*. 2000, p. 370.

¹⁵⁸ De igual forma, não se pode deixar de considerar a bela exposição sobre o assunto apresentada por José Casalta Nabais, o qual irá dispor que, a harmonização fiscal representa a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados-membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede de sua competência legislativa ou jurisdicional. NABAIS, José Casalta. *A soberania Fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômica*. coord. Jorge Miranda Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira , 2006. p. 497-527.

O compromisso de harmonizar suas legislações, em especial a legislação tributária, também norteou o processo de constituição da União Europeia, por meio do disposto no Tratado de Roma, em seu artigo 99º, demonstrando ser um dos aspectos mais delicados da integração.

Foi justamente nesse sentido, ou seja, na intensa busca pela harmonização tributária entre os Estados-Partes do MERCOSUL, estabelecida desde a assinatura do Tratado de Assunção, e com base na vitoriosa experiência europeia, que houve a realização de um estudo¹⁵⁹ acerca de todas as legislações tributárias existentes em todos os países componentes desse bloco, denominado *Informe Sobre La Armonización De Los Impuestos Generales em el Mercosul*, realizado em 1994.

O referido estudo chamou a atenção para o fato de o Brasil ser o único país a adotar uma tributação sobre o consumo com estruturas diversas dos demais Estados-Partes, ao dizer que: “avaliando oportuno o presente informe considera conjuntamente os impostos vigentes na Argentina, Paraguai e Uruguai, devido a similitude de suas estruturas e características, ao passo que os gravames aplicados pela República Federativa do Brasil são considerados separadamente¹⁶⁰”.

Com base nesse estudo, e, tendo em vista a necessidade de harmonização tributária entre todos os países do MERCOSUL, é impossível não mencionar a não adoção do IVA pelo Brasil, apesar da grande influência já sofrida por este em razão da reforma europeia, que, conforme se verá, deu origem à criação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, impostos esses que apresentam peculiaridades, dificultando a perfeita harmonia e inter-relação tributária com os demais países-membros, bem como o processo de integração regional.

De acordo com Vicentini¹⁶¹, ao considerar os sistemas tributários no MERCOSUL, é o Brasil que se sobressai negativamente, possuindo um dos mais complexos e dispendiosos sistemas tributários do mundo, haja vista que, na Argentina, Uruguai e Paraguai, as transações comerciais são tributadas com apenas um imposto sobre cada fator, ao passo que, no Brasil, há várias incidências diferentes sobre o mesmo fato, levando à conclusão de que, apesar de o Brasil ser considerado a maior economia do MERCOSUL, este possui um sistema fiscal tão

¹⁵⁹O estudo realizado foi integrado por membros dos quatro países

¹⁶⁰“Resulta oportuno indicar que em el presente informe se consideran conjuntamente los impuestos vigentes em argentina, paraguay y uruguay; por la similitude de sus características estructurales, en tanto que los gravames aplicado em la República Federativa del Brasil se describen por separado”. Em modesta tradução. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 67.

¹⁶¹ VICENTINI, Marcelo Fonseca. *Integração econômica – A Experiência Europeia e os Desafios do Mercosul*. Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión. Año 1, N° 2, 2013. p. 171 - 194. Disponível em: <<http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/12752.pdf>>, acesso em 10 de setembro de 2014. p. 189.

abstruso que qualquer harmonização, hoje, no âmbito desse bloco, que envolva o Brasil e exija uniformidade da tributação seria impossível.

Nesse sentido, diante da constante busca pela consolidação de um Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, o qual almeja a harmonização, principalmente, fiscal entre seus Estados, restou comprovado pelo informe que qualquer tentativa de promover uma harmonização tributária implicará em substanciais alterações na sistemática da tributação brasileira, pois o mencionado informe, notadamente influenciado pelas discussões sobre o assunto na União Europeia, enfoca, como pressuposto principal, o respeito à carga tributária incidente sobre o consumo em cada país, vislumbrando seus efeitos na concorrência intra bloco¹⁶².

O referido informe apresenta, por fim, as seguintes conclusões:

nos processos de integração econômica a principal característica consiste na fusão dos mercados nacionais; para sua implementação é necessária a eliminação das barreiras aduaneiras e das restrições não-tarifárias; com o propósito de assegurar a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, **a harmonização dos impostos ao consumo resulta necessária para possibilitar essa livre circulação em relação a bens e serviços, associando-se à formação de um mercado ampliado, baseado na livre concorrência dos produtores dos países associativos**; os impostos gerais ao consumo e os seletivos se desenham de forma que se transportem de forma direta aos preços, com o fim de assinalar a carga tributária que suportam os consumidores finais; e, por fim, as diferenças encontradas na modalidade técnica adotada por aqueles países para estrutura-los, assim como os critérios e níveis de imposição aplicados, podem distorcer as condições de concorrência que devem imperar no mercado ampliado, ao afetar de forma direta a formação de custos e preços dos bens suscetíveis de intercâmbio¹⁶³.

Conforme se pode observar, as conclusões apresentadas pelo estudo são muitos similares às soluções adotadas no processo de harmonização tributária da União Europeia, quando também se pretendia alcançar um Mercado Comum.

Na União Europeia, uma das primeiras medidas adotadas para o processo de harmonização, conforme foi visto, foi a adoção de um amplo imposto tipo consumo, plurifásico, neutro e incidente sobre o valor acrescentado por cada operador europeu, por meio das 1ª, 2ª e 6ª diretivas, as quais impunham a obrigatoriedade de implementação desse imposto por todos os membros pertencentes ao seu bloco.

Inspirado no modelo francês de tributação, o IVA veio substituir os impostos cumulativos existentes em vários países da Europa, como Espanha, Alemanha, Portugal, Itália, entre outros. Com isso, conforme se pode perceber, com exceção da França, todos os demais países necessitaram reformular profundamente suas legislações internas a fim de

¹⁶² RIOS, Marcelo Jabour, *op. cit.* p. 83.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 84. (Grifos nosso)

adotar um imposto neutro, com abrangente campo de incidência e propício às necessidades advindas do processo de integração da União Europeia¹⁶⁴.

Tal medida foi adotada tendo em vista as características desse imposto, já que, sendo um imposto geral sobre o consumo, plurifásico e não cumulativo, o IVA tem como objetivo eliminar os fatores que distorcem a concorrência, tanto no plano interno, como no plano regional, tornando possível a supressão de barreiras tributárias e alfandegárias dentro de determinado bloco econômico¹⁶⁵.

Assim como ocorrido na União Europeia, o MERCOSUL também deve unir forças para adoção de medidas propícias à harmonização de suas legislações tributárias, a fim de alcançar a integração regional tão almejada. Para tanto, a implementação do IVA por todos os países do MERCOSUL seria uma das soluções para se alcançar tal objetivo.

Nesse sentido, não há como negar a total necessidade de implementação de um IVA também no Brasil, visto que os demais países que compõe esse bloco já instituíram esse imposto em seus ordenamentos fiscais, o que, por si só, já consiste em um grande passo em direção à aproximação dos sistemas tributários dos países do MERCOSUL.

É de suma importância destacar, ainda, que, desde a criação do Tratado de Assunção, em 1991, o mesmo passou a estabelecer, em seu texto¹⁶⁶, “(...) o compromisso de os Estados-membros harmonizarem suas legislações (...)” como instrumento para a aproximação desses países, compromisso este ratificado pelo Brasil, entretanto, ignorado até o presente momento.

Dessa forma, a demora na reforma ampla e eficaz do sistema tributário brasileiro, prometida há tantos anos, bem como a falta de racionalização, retardam ou, em algumas situações, impedem um processo de integração mais efetivo, refletindo no que alguns consideram ser “o insucesso do MERCOSUL”¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Ibidem. p. 86.

¹⁶⁵ SILBERTEIN, Juan Carlos; TUSAR, Karina. A rmonizacion fiscal y extrafiscal em el proceso de integracion del MERCOSUL. In: *Direito da Integração e Relações Internacionais ALCA, MERCOSUL e UE*. Organizado por PIMENTEL, Luiz Otávio. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 360.

¹⁶⁶ Artigo 1º paragrafo 3º e 4º. A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes (...)O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração (...). TRATADO DE ASSUNÇÃO. Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf>, acesso em 22 de abril de 2014.

¹⁶⁷ VICENTINI, Marcelo Fonseca. *op. cit.* p. 190

Nas palavras de Soldati¹⁶⁸, atualmente, são os mercados que determinam as políticas tributárias a serem adotadas por uma nação, e não os governos locais. É com base nisso que os blocos econômicos como União Europeia e MERCOSUL impõem, como medida para o fortalecimento de qualquer economia, a adoção de um sistema tributário comum que oriente e facilite a integração, pois, caso contrário, nunca deixará de ser uma união aduaneira imperfeita.

Diante disso, a fim de discorrer sobre a real necessidade e possibilidade de implantação do IVA no Brasil, para atender às necessidades do MERCOSUL, faz-se imprescindível dedicar um capítulo próprio ao estudo do sistema jurídico e constitucional tributário brasileiro, especialmente no que tange aos impostos incidentes sobre o consumo, a fim de se verificar as medidas que deverão ser tomadas para a adoção desse imposto no país, conforme se segue.

¹⁶⁸ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 100.

3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL (BRASIL)

Entende-se por sistema tributário o conjunto de normas existentes em prol da harmonização dos variados tributos existentes dentro de um Estado e a forma como eles se relacionam juridicamente entre si para atingir total harmonia e coerência social.

Nas palavras de Carvalho¹⁶⁹ o sistema tributário brasileiro nada mais é do que um conjunto de normas jurídicas que se dedicam a estabelecer as formas e os instrumentos utilizados pelo Estado, para que lhe torne legítima a exigência de seus cidadãos, no que se refere às prestações pecuniárias e compulsórias.

O sistema tributário brasileiro é fruto de um longo processo evolutivo, contudo foi objeto de racionalização apenas após a reforma tributária ocorrida com a Emenda Constitucional n. 18 de 1965, a qual foi inserida na Constituição da República de 1967 e ampliada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹⁷⁰.

É de mister importância estabelecer que o sistema tributário brasileiro difere-se completamente dos demais sistemas até então estudados, uma vez que, no Brasil, ao contrário dos demais países, o legislador inundou a Constituição da República de 1988 com princípios e regras relativas ao direito tributário. Com isso, passou a ser o país com a Constituição mais extensa e minuciosa¹⁷¹, estabelecendo matérias de extrema importância, como, por exemplo, os princípios gerais que irão reger a tributação no país; as limitações ao poder de tributar; as repartições de competência tributárias; e as repartições das receitas auferidas pelos tributos.

Ao analisar sobre a matéria tributária disciplinada pela Constituição da República, pode-se concluir que ela se difere dos demais países, também, por sua forma de repartição de competência¹⁷², uma vez que o poder de tributar, no Brasil, não ficará concentrado em apenas um único ente estatal, pois os Estados e Municípios, assim como a União, também deterão tal poder.

A República Brasileira caracteriza-se pelo tipo de governo em que o poder é exercido de forma democrática (eleições diretas), por prazo determinado, com responsabilidade de seus

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23 edição. São Paulo. Saraiva, 2011. p. 102.

¹⁷⁰ A ideia de racionalização foi mesmo visada pelo legislador da Emenda 18. A maior novidade introduzida pela referida emenda foi exatamente ter elevado as disposições básicas do Sistema tributário nacional ao nível constitucional, inspirada na origem Alemã. Assim, veio criar maior instrumentalidade para impedir conflitos de tributação dentro da federação e tornou mais efetivo o controle de constitucionalidade e legalidade pelo poder judiciário. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª edição. Atual, São Paulo. Saraiva. 1995. p. 38.

¹⁷¹ A Constituição da República Federativa do Brasil consagra sua matéria sobre tributação em seu Capítulo I do Título VI¹⁷¹ - Da tributação e do Orçamento.

¹⁷² Competência tributária segundo a doutrina brasileira, consiste no poder atribuído a cada ente, seja, União, Estado ou Município em legislar, bem como arrecadar determinado tributo.

representantes por cada ato praticado, fundando-se na igualdade formal entre seus povos. Nesse sentido, há autores¹⁷³ que sustentarão a ideia de que o princípio republicano adotado pela Constituição não se limita apenas aos interesses da União, mas, também, aos demais entes públicos pertencentes ao Estado brasileiro. Desse modo, esses autores entendem ser completamente inaceitável, dentro do que se entende por República Federativa do Brasil, que o povo venha a ser prejudicado por uma tributação voltada aos interesses exclusivos de apenas um ente da federação.

No mesmo sentido, de acordo com Derzi¹⁷⁴, a forma de Estado adotada pela vigente Constituição brasileira corresponde: a- ao meio de se preservar as diversidades e as particularidades históricas de um povo; b- a uma forma de proteção das minorias políticas; c- ao princípio da subsidiariedade, o qual se atribui competência a uma comunidade menor, por esta estar mais próxima para sanar todos os problemas; d- a um meio de assegurar a liberdade, pois a forma de divisão vertical do poder fortalece a liberdade individual; e, por fim, e- a forma de se promover a democracia, visto que, por meio da repartição de competência, abre-se um plano adicional de participação de todos os entes políticos.

Assim, tendo em vista haver a repartição de competências em matéria tributária, para atender aos objetivos traçados pela Constituição, não seria diferente com relação aos impostos sobre o consumo, em que há a repartição de competência entre os três entes da federação, ou seja, quando se trata de impostos incidentes sobre o consumo, no Brasil, deve-se enfatizar a existência do IPI, de competência da União; do ICMS, de competência do Estado; e, por fim, do ISS, de competência do Município.

Ocorre que, apesar de tudo o que foi estudado acerca da repartição de competência e a sua importância para o atual sistema democrático de direito, que tem como princípios básicos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (...) ¹⁷⁵; não se consegue perceber quais motivos levariam a Constituição da República de 1988 à adoção do princípio tripartite no que tange à tributação sobre o consumo no Brasil. Isso porque, na dimensão de todos os impostos existentes no país, acredita-se ser

¹⁷³ SOLDATI. Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 29.

¹⁷⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado: estudos e pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 409.

¹⁷⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...) BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado, 1988.

completamente possível a concentração de impostos semelhantes (impostos sobre o consumo - ICMS, IPI e ISS) nas mãos de um único ente, e a redistribuição de competência dos outros impostos existentes ou, até mesmo, a repartição de receitas desses impostos, sem que os demais entes fiquem prejudicados financeiramente, conforme será estudado mais adiante.

No intuito de verificar a forma de tributação adotada no Brasil, torna-se de suma importância estudar, pormenorizadamente, cada um dos impostos sobre o consumo existentes no país, para, posteriormente, ser feito qualquer juízo crítico sobre tal sistema, devendo-se utilizar, como modelo, a harmonizada e integrada tributação do consumo na União Europeia e nos países do MERCOSUL.

3.1 Impostos sobre o consumo e prestação de serviço no Brasil.

Antes de se adentrar especificamente a cada imposto sobre o consumo, cabe expor que a implantação do IVA, na França, em meados da década de 1950, foi, também, um grande impulso para a adoção, pelo Brasil, de um imposto não incidente em cascata. Isso porque, em 1965, acompanhando os reflexos das reformas ocorridas em diversos países europeus¹⁷⁶, surge a Emenda Constitucional n. 18/1965 que cria o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, plurifásico e não cumulativo, e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, também plurifásico e não cumulativo¹⁷⁷¹⁷⁸.

A Emenda Constitucional n. 18/1965 visava uma atualização nos modelos de tributação sobre o consumo baseado no valor acrescentado, conforme ocorria na Europa, a fim de atingir um modelo que permitisse abolir a integração vertical das empresas e que visasse garantir a uniformidade da carga tributária.

¹⁷⁶ Segundo Aliomar Baleeiro, em sua obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, *A rica experiência Francesa se difundiu velozmente a partir da década de 60. O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional n. 18 de 1965, embora já tivesse adotado em sua legislação ordinária, no imposto de consumo. A comunidade Europeia adota o Imposto Sobre O valor Acrescentado como projeto de sua primeira diretiva, sendo aprovada pelo conselho em 1967, e paulatinamente adotada e implementada pelos membros da União Europeia.* BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel de Abreu Machado, *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2013, p. 370.

¹⁷⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.* p. 83.

¹⁷⁸ Diante disso, o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, bem como o Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, consistem em impostos não cumulativos, assim como o IVA, que pela aplicação da não cumulatividade ocorre à dedução do imposto a recolher do imposto suportado na aquisição. Com isso, o valor do imposto suportado ao longo da cadeia produtiva somente recairia sobre o consumidor final. ÁGUIA, José Mauricio Pereira. *Imposto Sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática*. In: *IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo*. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. p. 125.

Entretanto, um dos problemas atualmente existentes em relação aos impostos sobre o consumo no Brasil, consiste no fato de o Imposto Sobre Serviço - ISS, mesmo após a reforma ocorrida, continuar sendo monofásico e cumulativo, visto que tal imposto incide sobre o próprio imposto, provocando o efeito cascata, o que dificulta a identificação do imposto inserido em cada etapa e onera o preço dos bens e serviços ao longo da cadeia produtiva¹⁷⁹.

3.1.1 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

Conforme anteriormente mencionado, foi com a Emenda Constitucional n. 18/1965 que houve a racionalização, bem como as mudanças mais significativas no sistema tributário nacional. Foi também por meio da referida Emenda Constitucional que o ICM veio substituir o Imposto Sobre as Vendas e Consignação - IVC, o qual possuía uma incidência plurifásica e em cascata.

Assim, buscando seguir a tendência europeia, tentou-se criar um imposto plurifásico e não cumulativo, chamado pelos países europeus de Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

A Emenda Constitucional n. 18/1965 foi recepcionada pela Constituição da República de 1967, e, posteriormente, acolhida pela Constituição da República de 1988¹⁸⁰, sendo, todavia, modificada e ampliada, passando a incorporar, também, os Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, transformando-se em ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços¹⁸¹.

Vale chamar atenção, contudo, que apesar da Constituição da República de 1988 ter incluído os “serviços” na incidência do ICMS, este não alcança a todos, pois grande parte deles já é tributada pelo Município por ser fato gerador do ISS. Assim, no que tange ao ICMS, somente serão abrangidos os serviços de transportes interestadual e intermunicipal e os de comunicação.

O ICMS consiste em um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo não cumulativo¹⁸² e plurifásico, ou seja, é cobrado gradativamente em cada ciclo da

¹⁷⁹ ÁGUIA, José Mauricio Pereira. *op. cit.* p. 125.

¹⁸⁰ 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. BRASIL, Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: Brasília: Senado, 1988.

¹⁸¹ Posteriormente a esta data, surge a Lei Complementar n. 87 de 1996, com força de Lei nacional, a qual veio regulamentar o Artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁸² (...) § 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

cadeia de produção, tornando-se, por isso, neutro perante o grau de integração das indústrias e perante o modo como o valor acrescentado ao produto se distribui pelos variados ciclos de produção¹⁸³.

No mesmo sentido estabelece Baleeiro¹⁸⁴, ao dizer que, a partir dessa análise, verifica-se a similaridade desse imposto sobre o consumo existente no Brasil com o imposto sobre o consumo existente na União Europeia, que, incidindo em todas as fases de produção e circulação, procura, por meio da dedução do imposto suportado na fase anterior, alcançar apenas a circulação mercantil, isto é, tributar apenas o valor adicionado ao produto¹⁸⁵.

Além dessas características, tem-se como fato gerador do ICMS: a- o momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, incluindo-se o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; b- as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; c- as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; d- o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; e- o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; f- o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; e g- a entrada no território do Estado destinatário de produtos como petróleo, incluindo-se lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente¹⁸⁶

187.

Federal; (...) BRASIL, Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: Brasília: Senado, 1988.

¹⁸³ GOMES. Fábio Luis. *Fato Gerador do IVA na Comunidade Europeia e Fato Gerador dos Impostos Sobre o Consumo no Mercosul*. 2006, p. 140.

¹⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.* p. 334.

¹⁸⁵ Nas palavras de GOMES, no que tange à compensação em relação ao valor pago pelo tributo, esta somente propicia créditos a compensar nas operações subsequentes as mercadorias destinadas à revenda, ou matérias que se integrassem fisicamente ao produto resultante ou que, ao menos se consumissem integralmente durante o processo de industrialização. Somente sendo admitido tal compensação quando o sujeito passivo não for o consumidor final. GOMES. Fábio Luis. *Fato Gerador do IVA na Comunidade Europeia e Fato Gerador dos Impostos Sobre o Consumo no Mercosul*. p. 140.

¹⁸⁶ Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

No que tange ao ICMS, tem-se que é contribuinte qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como serviços de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; que seja destinatária de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; que adquira, em licitação, mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização¹⁸⁸.

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996.

¹⁸⁷ Sendo importante, ainda, mencionar as hipóteses de não incidência do ICMS, o qual não irá recair sobre operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados tangeelaborados, ou serviços; operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor; operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário; operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996.

¹⁸⁸ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

Em relação à base de cálculo do ICMS, tem-se que a Lei Complementar 87/1996 enumera o valor referente à incidência sobre cada ato praticado, tanto em relação à saída, quanto ao fornecimento e à transmissão de mercadorias, bem como em relação à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme pode ser facilmente verificado no artigo 13 da referida Lei ¹⁸⁹.

Já com relação às exportações, não haverá a incidência deste imposto sobre as operações e prestações que se destinem ao exterior, de acordo com o que estabelece o artigo 2º, inciso II da Lei Complementar 87/1996¹⁹⁰.

O ICMS caracteriza-se, também, por ser um imposto seletivo em razão da essencialidade dos produtos ou serviços¹⁹¹, ou seja, as alíquotas desse imposto são estipuladas de acordo com as características básicas do produto. Com isso, sendo o produto necessário e essencial, incidirá uma menor alíquota; sendo supérfluo ou de luxo, sofrerá a incidência de uma alíquota elevada.

Por fim, em matéria de ICMS, é importante dispor que tal imposto, por ser de competência estatal, possui competências tributárias diferentes, ou seja, cada ente estatal tem a possibilidade de instituir e legislar acerca do referido imposto, e, por isso, cada ente da federação poderá adotar alíquotas estatais complemente diferenciadas¹⁹² em cada unidade, o que acaba gerando desvantagens para parte da população, podendo gerar, também, grande guerra fiscal dentro do próprio país.

A partir disso, o ICMS vem sendo utilizado como arma de verdadeiras guerras fiscais entre os estados da federação, haja vista que, na busca de investimentos externos, eles partem do pressuposto que as empresas estrangeiras somente se instalam no país devido aos incentivos concedidos¹⁹³. Assim, os governos estatais acabam por se tornar reféns de um jogo

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996.

¹⁸⁹ Vide Artigo 13, IX/CR. BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996.

¹⁹⁰ Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Brasília: Senado, 1996.

¹⁹¹ Artigo 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...) BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Brasília: Senado, 1988.

¹⁹² De acordo com a Resolução do Senado Federal n. 22/89, as alíquotas interestaduais são de 12%, salvo quando se tratar de operações e prestações iniciadas no Sul ou Sudeste e destinadas às regiões Norte e Nordeste, Centro-oeste e ao Espírito Santo caso em que a alíquota será de 7%. SOLDATI, Manoelle Brasil. op. cit. p. 36

¹⁹³ FILHO. Marcial Duarte de Sá. op. cit. p. 114.

de interesse instituído pelos agentes privados, causando falsas expectativas aos detentores do poder, que se iludem com a possibilidade de novas fontes de trabalho e renda à população.

Outra questão de extrema importância no que se refere ao ICMS consiste no fato de que, por ser um tributo de competência Estadual, os Estados possuem o domínio do tributo, podendo gerir e investir parte das receitas auferidas em seu próprio Estado da maneira que mais lhe seja adequada, sendo, inclusive, o que justifica a diferenciação das alíquotas interestaduais existentes, sendo estas responsáveis pela constante guerra fiscal existente entre os estados da Federação¹⁹⁴.

É importante dispor, por fim, que a arrecadação do ICMS representa uma receita equivalente a 7,45% do PIB¹⁹⁵, o que demonstra a importância financeira desse imposto para os Estados e o interesse, no que tange à competição tributária existente entre os Estados brasileiros, pela administração, fiscalização e arrecadação do mesmo.

3.1.2 Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.

O Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, nas Constituições anteriores, recebia o nome de imposto de consumo, devido ao fato de o tributo ser suportado economicamente pelos consumidores dos produtos.

Entre 1891 a 1900, esse imposto atingia apenas artigos como bebidas, alimentos enlatados, fósforos, vestuários, calçados, velas e etc., sendo que esses produtos se extinguíam pela própria utilização. Posteriormente, esse tributo passou a incidir sobre produtos duráveis, como certos implementos de edifício, objetos de adorno, automóveis e etc., e, por fim, passou a incidir sobre bens de produção, como máquinas, além de coisas de duração indefinida, como joias, objetos de arte e etc.¹⁹⁶.

Com a Emenda Constitucional n. 18/1965, esse tributo recebeu a denominação de Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, uma vez que passou a provir de estabelecimentos produtores nacionais ou por via de importação¹⁹⁷.

Da mesma forma que o ICMS, o IPI também foi fruto dos reflexos advindos da tributação não cumulativa dos países Europeus. Assim, a constituição da República de 1967

¹⁹⁴ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 36.

¹⁹⁵ Dados de 2012: BECK, Martha. Arrecadação de ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões. O GLOBO. 06 de fevereiro de 2012. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>>, acesso em 11 de julho de 2014.

¹⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.* pag. 336.

¹⁹⁷ Idem.

passa a estabelecer a competência da União em relação ao IPI, o qual será não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores¹⁹⁸.

Tal característica de não cumulatividade foi recepcionada também, pela Constituição da República de 1988, que veio repetir, em seu artigo 153, parágrafo 3º, II, CR/1988¹⁹⁹, o mesmo texto apresentado pela Constituição anterior, sendo importante salientar que esse imposto encontra-se disciplinado, também, no Código Tributário Nacional, em seus artigos 46 e seguintes, os quais irão dispor sobre sua não cumulatividade²⁰⁰, seu fato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes.

Nesse sentido, e considerando os dispositivos legais que irão disciplinar sobre esse tributo, vê-se que se trata de um imposto pertencente aos impostos sobre o consumo, que têm como fatos geradores o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos do importador, industrial, comerciante ou arrematante do produto; e a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão²⁰¹.

É importante dispor que, de acordo com o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional, considera-se industrializado todo o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo²⁰².

O contribuinte do imposto será o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; o arrematante de produtos apreendidos ou

¹⁹⁸ Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

V - produtos industrializados;

§ 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília: Senado, 1967.

¹⁹⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 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; BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado, 1988.

²⁰⁰ Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

²⁰¹ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

²⁰² Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

abandonados e levados a leilão. Sendo importante destacar que, para efeitos desse imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante²⁰³.

Em relação à base de cálculo do IPI, tem-se que essa será devidamente enumerada pelo artigo 47 do Código Tributário Nacional, que irá estabelecer detalhadamente o valor referente a cada operação²⁰⁴.

O IPI, assim como o ICMS, caracteriza-se por ser extrafiscal no que tange à essencialidade do produto, pois, tanto a Constituição da República de 1988²⁰⁵, quanto o Código Tributário Nacional²⁰⁶, estabelecem que, sendo os produtos supérfluos ou considerados de luxo, estes sofrerão a incidência de alíquotas elevadas; sendo os produtos considerados essenciais (cesta básica), estes sofrerão a incidência de alíquotas menores.

Ainda em relação a sua extrafiscalidade, tem-se que esse imposto também ocupa um papel de grande importância no mercado e na economia do país, haja vista que, de acordo com a Constituição da República de 1988, em seu artigo 153, parágrafo 1º²⁰⁷, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI, o que atribui a esse imposto, também, o caráter regulatório.

²⁰³ Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

²⁰⁴ Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Artigo 47 do Código Tributário Nacional. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

²⁰⁵ Artigo 153, §3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado. 1988.

²⁰⁶ Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos. BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado. 1966.

²⁰⁷ § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado. 1988.

Por fim, é importante estabelecer que o IPI não terá incidência sobre os produtos destinados ao exterior, mas tão somente sobre os produtos importados, os quais sofrerão a incidência no momento do desembaraço aduaneiro, conforme se verificou anteriormente²⁰⁸.

3.1.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

O ISSQN, anteriormente denominado de Imposto de Indústria e Profissões, foi criado pela Constituição de 1891, que dispunha a respeito da competência que os Estados tinham para instituir sobre ele. Ocorre que, mesmo após diversas alterações sofridas pelas Constituições posteriores, esse imposto ainda incidia sobre os comerciantes, industriais e produtores, pois tinha como fato gerador o exercício de qualquer atividade econômica com o objetivo de remuneração²⁰⁹.

Com a Emenda Constitucional n. 18/1965, houve certa limitação do campo de incidência desse imposto, passando a abranger apenas as prestações de serviços, inclusive de diversões, ficando excluído o comércio e a produção de bens concretos ou materiais. Posteriormente, a Emenda Constitucional n. 1/1969, no intuito de reproduzir a Emenda Constitucional n. 18 de 1965, estabeleceu em seu artigo 25, II²¹⁰, a competência municipal para legislar e arrecadar o ISSQN, não compreendido entre os serviços de competência do Estado e da União.

Foi somente com a Constituição da República de 1988 que tal imposto passou a abranger todas as prestações serviços, exceto as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são de competência dos Estados²¹¹.

Esse imposto, diferentemente, do que ocorre com os demais impostos sobre o consumo, não encontra previsão no Código Tributário Nacional, restado à Lei Complementar 116 de 2003 a tarefa de definir suas alíquotas máximas e mínimas, estabelecer as hipóteses de

²⁰⁸ Artigo 153. § 3º, III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado. 1988.

²⁰⁹ . Na Constituição de 1934 o legislador veio dispor que tal imposto permaneceria na competência dos Estados, todavia, depois de decretado e lançado por ele, deveria repartir suas receitas com os Municípios. Já a Constituição de 1946, veio mudar o âmbito de competência deste imposto, estabelecendo à competência exclusiva dos Municípios, a fim de fortalecer a economia de cada um deles Baleeiro. Aliomar. op. cit. p.490.

²¹⁰ Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília: Senado. 1967.

²¹¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado. 1988.

incidência ou não incidência, as hipóteses de isenção, o local de recolhimento do tributo, o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo, bem como a lista anexa à referida Lei Complementar, a qual dispõem taxativamente quais serviços prestados estão abrangidos por essa Legislação.

O ISSQN, diferentemente dos demais – ICMS, IPI, caracteriza-se por ser cumulativo, não se assemelhando, com isso, ao IVA, por não permitir crédito para mercadorias ou serviços que tenha servido de insumo.

Nesse sentido, exemplifica Gomes²¹²:

Se uma empresa de decoração, decora um hotel para as festas de fim de ano em Copacabana (Rio de Janeiro), o usuário do serviço arcar com o ônus do imposto constante da fatura. Não há permissão para o aproveitamento do imposto e para a dedução do ISS pago pelo hotel pelo serviço de decoração. Por tanto, irá pagar a diária do hotel com o ISS e acrescentado do serviço de decoração.

O referido imposto tem, como fato gerador, a prestação de serviços constantes da lista anexa²¹³, ainda que essas não se constituam como atividade preponderante do prestador do serviço, incidindo, também, sobre os serviços provenientes do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País²¹⁴.

O contribuinte do imposto é o prestador de serviço, podendo os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esse, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais²¹⁵.

²¹² GOMES. Fábio Luiz. *Fato Gerador do IVA na Comunidade Europeia e Fato Gerador dos Impostos Sobre o Consumo no Mercosul*. 2006, p. 167 e 168.

²¹³ A Lei Complementar 116/2003, traz uma lista de todos os serviços os quais incidirão o Impostos Sobre Serviços, sendo que esta lista conta com 230 serviços, os quais sofrerão tal incidência.

²¹⁴ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília: Senado, 2003.

²¹⁵ Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

A base de cálculo será o preço do serviço²¹⁶ e as alíquotas incidentes irão variar de município para município, sendo que sua alíquota máxima não poderá ser superior a 5%, de acordo com o que estabelece o artigo 8º da Lei Complementar 116 de 2003²¹⁷.

Por fim, o ISS não incidirá sobre as exportações de serviços para o exterior do país, nem sobre algumas prestações de serviços que se encontram disciplinadas na Lei complementar 116/03²¹⁸.

3.2 Os Impostos Sobre o Consumo no Brasil e a dificuldade de harmonização tributária em relação ao IVA adotado pelos países do MERCOSUL.

Conforme foi visto a partir dos estudos relativos ao IVA e aos Impostos Sobre o Consumo no Brasil, tem-se que todo o processo evolutivo ocorrido na França e na Alemanha, no início da década de 1950, em muito contribuiu para que houvesse, também, uma reforma no sistema tributário brasileiro a partir da Emenda Constitucional n. 18/1965.

Ocorre que, ao tentar implantar o modelo dos impostos europeus sobre valores acrescentados incidentes sobre bens e serviços no sistema tributário brasileiro, esbarrou-se em duas realidades distintas. A primeira realidade consistia no fato de que os impostos implantados nos países europeus se davam em países de organização unitária, inexistindo, assim, Estados pertencentes a uma Federação. Dessa forma, a competência para operá-los ficava sempre nas mãos do poder central. A segunda realidade pautava-se no fato de que, no Brasil, um Estado Federativo, os Estados já estavam acostumados com as receitas advindas da

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília: Senado, 2003.

²¹⁶ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília: Senado, 2003.

²¹⁷ Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento). BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília: Senado, 2003.

²¹⁸ Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília: Senado, 2003.

tributação do comércio e das mercadorias – IVC, a União acostumada a tributar a produção de mercadorias Industrializadas – imposto de Consumo, e os Municípios acostumados a tributar os serviços – imposto de indústria e profissões²¹⁹.

Ao surgir a ideia reformista, houve o receio de que as pessoas políticas demorassem a se adaptar à nova forma, em razão da falta de preparação da máquina fiscal, e, como consequência, houvesse significativas perdas de receita, gerando problemas políticos, sociais e econômicos. Com isso, o ICMS implantado “apequenou-se” em incorporar, em sua incidência, também os impostos de competência federal e municipal, demonstrando que a realidade de um país federativo, com três níveis de governo e competências distintas, impunha sua força e prevalência sobre qualquer tentativa de melhoria no sistema tributário brasileiro²²⁰.

A partir de então, o sistema tributário brasileiro adotou parcialmente o que vigorava em alguns países da Europa, entretanto, de forma imperfeita, pois, em sua transposição para o solo brasileiro, afastou-se do modelo europeu, não chegando a ser especificamente um IVA. No lugar de um único imposto, com alíquotas uniformes, resultaram três impostos: IPI, ICM e o ISSQN, todos cumulativos entre si²²¹, adotando, então, a forma tripartite no que tange à tributação sobre o consumo, o que consiste em uma das grandes dificuldades de integração tributária juntamente aos países pertencentes ao MERCOSUL.

Com isso, torna-se necessário realizar um paralelo entre os impostos sobre o consumo existentes no Brasil e os impostos sobre o consumo existentes nos países do MERCOSUL, a fim de demonstrar os motivos que levam à impossibilidade de inter-relação e harmonização entre eles.

Ao implantar o ICMS no Brasil, tem-se que esse já nasce com vício decorrente da questão política e federativa, uma vez que, enquanto os países do MERCOSUL e da União Europeia deram origem a um imposto de competência nacional, o ICMS, no Brasil, ficou nas mãos dos estados federados, ou seja, a competência daquele que deveria ser um imposto nacional foi dividida, optando-se por utilizar a receita decorrente desse imposto como ferramenta para o desenvolvimento regional, opção esta que prevaleceu sobre qualquer tentativa de adequação de uma tributação sobre o consumo uniforme e harmônica, conforme vinha sendo adotado pelo mundo afora.

Ademais, conforme há pouco mencionado, o fato imponível do IVA, cobrado na Argentina, no Paraguai, no Uruguai, compreende o fornecimento de mercadoria, serviços e a

²¹⁹ Baleeiro. Aliomar. *op. cit.* p. 369.

²²⁰ *Ibidem* p. 370.

²²¹ VIEIRA. Paulo Afonso Evangelista. A comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS segundo os Estados-membros da Federação. Sequência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil. 72 - 80 p. 1995. p. 73.

operação de bens ou mercadorias, seguindo, assim, a regra mundial de tributação sobre o consumo dos países que adotam o IVA, que envolve desde a circulação de mercadorias (ICMS), até a produção (IPI) e prestação de serviços (ISS) em sua totalidade, o que demonstra a abrangente hipótese de incidência do IVA, abarcando a produção e a prestação de serviços de qualquer natureza, de forma ampla e não cumulativa, diferentemente do que ocorre no Brasil

No mesmo sentido, estabelece Rios²²² ao dizer que, enquanto a tributação sobre o consumo, nos países do MERCOSUL, é ampla, no direito brasileiro, são divididos em três grupos: i- os serviços de qualquer natureza, discriminados na lista anexa à Lei Complementar 116 de 2003, os quais sofrerão a incidência do ISSQN, de competência Municipal; ii- a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, os quais sofrerão a incidência do ICMS, de Competência Estadual; e iii- a produção dos produtos, que sofrerá a incidência do IPI, de competência Federal.

No que tange aos contribuintes do IVA, tem-se que as legislações referem-se ao contribuinte como sendo aquele que promove o fornecimento de mercadorias e serviços, ou quaisquer equiparados, tais como importadores²²³. Todavia, quando pensamos em contribuinte dos impostos sobre o consumo no Brasil, deve-se ater às três diferentes hipóteses de incidência. Assim, o contribuinte do ICMS será aquele que, com habitualidade, promova operação e circulação de mercadorias, preste serviços de transporte intermunicipal e interestadual, preste serviços de comunicação; como contribuintes do IPI, aquele que promova operações com produtos industrializados, sendo o referido imposto materializado na saída da mercadoria do estabelecimento industrial, no desembaraço aduaneiro de produtos importados e na arrematação de produtos apreendidos ou abandonados; e como contribuinte de ISS, aquele que preste serviços de qualquer natureza, desde que dispostos na lista anexa à Lei Complementar 116 de 2003.

No que tange à base de cálculo do IVA, essa representa, em regra, o valor da mercadoria fornecida ou o valor dos serviços prestados, não havendo, nos países do MERCOSUL, quaisquer benefícios fiscais que reduzam a base ou acréscimo, ou que alterem, de qualquer maneira, o valor do tributo. Já no sistema tributário brasileiro, aos ICMSs pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal são concedidas inúmeras possibilidades de

²²² RIO, Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 58 *et seq.*

²²³Ibidem, p. 59.

redução do referido imposto, de forma a atenuar a carga tributária, o que promove total guerra fiscal por parte dos Estados²²⁴.

Isso porque, tendo em vista que a repartição de competência tinha como um de seus principais objetivos o desenvolvimento regional dos menos favorecidos, nasce, também, a necessidade de desenvolverem suas economias e gerarem empregos. Com isso, os Estados lançam a chamada guerra fiscal, ao conceder benefícios sobre o ICMS a fim de atrair investimentos produtivos. Além de comprometer a arrecadação dos Estados, o que é trágico em momento de crise fiscal, tal prática produz grande interferência nas decisões alocativas das empresas, agredindo ferozmente a neutralidade do sistema fiscal²²⁵, prática essa que não se observa ao analisar a tributação sobre o consumo nos países do MERCOSUL.

Outra grande diferença existente entre os impostos sobre o consumo no Brasil e os impostos sobre o consumo nos países aderentes ao IVA consiste na diferenciação das alíquotas aplicadas, posto que as alíquotas do IVA, nos países como Argentina, Paraguai e Uruguai, são uniformes dentro de cada País, ao passo que, no Brasil, existem alíquotas que variam de Estado para Estado, existindo ainda alíquotas internas e interestaduais²²⁶²²⁷. No IPI, da mesma forma, há, na tabela de incidência, uma infinidade de alíquotas, gerando resultados danosos ao fisco e ao contribuinte, sendo tais resultados capazes de potencializar a sonegação fiscal.

Não se pode esquecer, é claro, que, como a competência dos impostos sobre o consumo no Brasil são repartidas entre os demais entes da federação (nos casos do ICMS e ISS), há, ainda, a multiplicidade de leis e normas de regências desses impostos (cada Estado possui um regulamento próprio para o ICMS, por exemplo), o que aumenta, extraordinariamente, a complexidade dos impostos, dificultando sua administração, aumentando os custos para o contribuinte e favorecendo a evasão fiscal, o que não ocorre em relação aos países que utilizam o IVA em seus ordenamentos, dado o fato de esse imposto ser de competência do poder central.

Ademais, o IVA, na Argentina, Paraguai, Uruguai, consiste em um imposto tipo consumo, permitindo a constituição de créditos fiscais quer pelas compras e vendas de bens, quer pelas prestações de serviços em geral. Já o ICMS brasileiro adota a estrutura IVA como

²²⁴ Ibidem, p. 61

²²⁵ DIEFENTHAELER, Ricardo. *Os caminhos do IVA no Brasil. Direito Tributário em Questão*: revista da FESDT, Porto Alegre, RS, n.7, p. 169-190, jan. 2011. p. 179 e 180.

²²⁶ RIOS, Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 62.

²²⁷ No ICMS brasileiro tem-se basicamente três alíquotas para operações intra-estaduais e duas alíquotas interestaduais, além das alíquotas transvestidas de diminuição de base de cálculo. DIEFENTHAELET, Ricardo. *op. cit.* p. 180.

produto, sendo que, apesar de adotar estrutura semelhante, este somente proporciona créditos fiscais às atividades inseridas dentro de seu campo de incidência, o que causa grande problema, pois ficam de fora as prestações de serviços em geral –ISS, e a produção – IPI. Tal fato faz com que o efeito não cumulativo do referido imposto seja completamente eliminado²²⁸.

A injustificável exclusão dos serviços da incidência do ICMS, impossibilitando o respectivo creditamento das parcelas acrescentadas aos produtos e sujeitando-os à tributação cumulativa, afasta a almejada neutralidade do sistema fiscal²²⁹, gerando-se uma tributação de consumo completamente desarmônica, indo frente aos princípios estabelecidos pelas finanças públicas, refletindo em um federalismo imperfeito e pouco racional, que acaba dando margem ao crescimento da ineficiência econômica e à injustiça fiscal no país.

É importante expor, ainda em sede de comparação, que, muito embora o ICMS e o IPI se caracterizem por serem plurifásicos e não cumulativos, incidindo sobre o valor acrescentado em cada etapa do circuito econômico, da mesma forma que o IVA; há, entre os impostos sobre o consumo no Brasil, o ISSQN, imposto monofásico e cumulativo, sendo este o responsável pela tributação de quase todos os serviços, tributação essa em cascata, não admitindo qualquer compensação, o que faz com que não haja uniformidade ou harmonia entre a generalidade dos impostos sobre o consumo dentro do próprio Brasil, nem tampouco com os países do MERCOSUL.

Todos esses fatos aqui expostos contribuem para a oscilação da racionalidade pretendida pelo IVA, uma vez que a neutralidade fiscal é completamente preterida à incidência cumulativa dos impostos e à guerra fiscal entre os entes da federação. Assim, os ajustes nas fronteiras ficam mais difíceis, a fiscalização é também obstada e a evasão beneficiada, o que torna a tributação do consumo no Brasil menos transparente ao consumidor.

Portanto, diante de tantas diferenças, as quais encontram fundamentos na repartição e na competência distinta de cada um destes impostos, objetiva-se pela fusão do IPI, ICMS e ISS, dando origem a um único imposto do tipo IVA, a fim de atender a efetiva neutralidade e uniformidade pretendida para a posterior integração entre os países do MERCOSUL, e, assim, atingir-se a harmonização fiscal buscada por este bloco, uma vez que o que se deve questionar

²²⁸ HOLANDA. Rivaldo Luiz Saraiva. *Op. cit.* p. 90.

²²⁹ CRETTON. Ricardo Aziz. Um IVA a brasileira para integração Econômica, R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro (51), p. 128. 1998. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/817370/DLFE-48014.pdf/Revista51Doutrina_pg_122a133.pdf>, acesso em 20 de julho de 2014. p. 128.

é: como um imposto sobre o consumo poderá ser neutro e harmônico se cobrado por distintas esferas de poder?

Em rebate a esse questionamento, muito acertadamente, Rios²³⁰ se manifesta dizendo que a resposta a essa indagação é negativa, haja vista que a harmonização e a neutralidade pretendida, no que tange à tributação do consumo, jamais será alcançada se mantida a divisão e repartição da competência entre os entes tributantes do Brasil, uma vez que não há como compensar o IPI com o ICMS, o ICMS com o ISS, além do fato de o ISS não admitir qualquer tipo de compensação.

Com isso, essas três formas distintas de regramento legal penalizam o contribuinte, assoberbando-o de deveres acessórios e tornando o sistema brasileiro de tributação do consumo um dos mais complicados e onerosos do mundo²³¹, sendo impossível, ainda, se relacionar internacionalmente, como acontece com os impostos adotados pelos demais países do MERCOSUL.

No MERCOSUL, a Argentina e Uruguai já adotam o IVA internamente desde a década de 70, e o Paraguai desde 1991. Em todos os países, este tributo é de competência federal, representando uma parcela bastante significativa da arrecadação tributária dos países que o adota, e, para que o mercado comum se concretize efetivamente, torna-se de suma importância à harmonização normativa tributária, sobretudo, em relação aos impostos sobre o consumo, sendo a introdução do IVA a grande sugestão a este embate.

É exatamente nesse contexto que inserimos o Brasil, uma vez que a globalização da economia brasileira e, em especial, o ingresso do país no MERCOSUL, exige, conforme foi visto, a completa compatibilização do seu sistema tributário ao dos Estados da América do Sul, já muito mais adiantados, restando ao Brasil um longo caminho a percorrer.

A inevitável reestruturação do sistema tributário nacional por meio da adoção do IVA, e a conseqüente unificação dos impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços em um IVA de competência da União, resolveriam vários problemas internos e externos existentes no país, como, por exemplo: colocaria fim a guerra fiscal entre os Estados e Municípios; representaria um aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, visto que o novo IVA implicaria na eliminação da cumulatividade recíproca que existe entre os três impostos; diminuiria a carga tributária que onera o consumo, além de que a tornaria mais transparente; uniformizaria a legislação do tributo, evitando tamanha guerra fiscal existente

²³⁰ RIO, Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 67.

²³¹ CRETTON. Ricardo Azlz. *op. cit.* p. 130.

no país; e, por fim, adequaria melhormente o país às atuais exigências para harmonização tributária e integração do MERCOSUL, em prol das necessidades advindas da globalização.

Assim, após várias discussões a fim de se resolver os problemas referentes à tributação do consumo no Brasil, especificamente no que tange à necessidade²³² de adequação do sistema tributário brasileiro aos anseios do MERCOSUL, surgem propostas de reformas tributárias, havendo um consenso sobre a necessidade de promover reformas estruturais na economia do país, e, para tanto, torna-se imprescindível adequar, também, a forma de tributação aplicada no Brasil às necessidades advindas da globalização, conforme se segue.

3.3 As propostas de reforma do sistema tributário brasileiro.

Devida a toda necessidade de reforma tributária já discorrida no presente trabalho, e frente a alguns fatores, como o amadurecimento de diversos debates nesse tema, a legitimidade do governo e do Congresso recém eleitos, bem como o crescente engajamento da classe empresarial, houve grande respaldo quanto à perspectiva de se aprovar tal reforma²³³. Foi nesse sentido que surgiu, em agosto de 1995, a primeira proposta de reforma tributária, enviada pelo então Presidente da República do Brasil, Fernando Henrique Cardoso, por meio de um Projeto de Emenda Constitucional – PEC n. 175/1995.

O objetivo inicial desse Projeto de Emenda Constitucional consistia na fusão de dois impostos sobre o consumo existentes no Brasil, sendo eles o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Produtos Industrializados, dando origem a um IVA compartilhado, o qual deveria ser administrado, fiscalizado e arrecadado pela União, Estados e Distrito Federal, devendo-se celebrar convênios para a uniformização de procedimentos, sem, contudo, fazer qualquer referência ao Imposto Sobre Serviços²³⁴.

A par disso, houve duas propostas. A primeira apresentada pelo Secretário-executivo do Ministério da Fazenda Pedro Parente, o qual propunha: a criação de um IVA de competência da União, ocorrendo a exclusão de vários tributos indiretos, como, ICMS, IPI,

²³² Necessidades estas, também apontada pelos estudos realizados no Informe Sobre La Armonizaciun de los impuestos Generales em el Mercosu.

²³³ MACIEL, Marcelo Sobreiro. Dependência de Trajetória nos incentivos fiscais: Fragmentação do empresariado na Reforma Tributária. 2009. 127 f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto de Pesquisas Universitárias do Rio de Janeiro e ao Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciência Política. Brasília. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3642>>. Acesso em 16 de julho de 2014. p. 24.

²³⁴ Esta proposta previa a criação de um ICMS federal, de competência da União, fruto da unificação do IPI com o ICMS. Este imposto teria duas alíquotas, uma federal e a outra estadual, devendo ser cobradas por guias de arrecadação distintas, não havendo, contudo, previsão de repartição de receitas. Tal proposta previa, ainda, a adoção do princípio da tributação no destino. FILHO, Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* p. 145.

ISS, PIS e COFINS; a criação de um Imposto Seletivo de competência estadual incidente sobre alguns produtos como cigarro, bebida, combustível e energia elétrica; a criação de um novo imposto para os Estados, qual seja, Imposto Sobre Vendas no Varejo – IVV; e a de um imposto similar aos Municípios; sob o argumento de que tal adoção poria fim à guerra fiscal, permitiria a integração tributária, e simplificaria fortemente a tributação no país pela unificação das alíquotas internas e interestaduais. Já a segunda proposta, apresentada pelo Ministro da Fazenda Pedro Malan, seguia como principal ponto em comum a implantação de um IVA centralizado sobre bens e serviços, diferentemente do IVA compartilhado, constante na PEC 175/95²³⁵.

Posteriormente, em 1999, O Deputado Mussa Demes propôs um substitutivo, o qual dispunha de ideias completamente diversas²³⁶. Tal substitutivo foi enviado para votação, sendo aprovado pela Comissão Especial, o que resultou em severas críticas pelo governo federal. Diante de tais divergências, foi criada uma comissão tripartite²³⁷, composta por membros do governo federal, estadual e parlamento, que elaborou uma Emenda Aglutinativa, a qual não alterou completamente o substitutivo anteriormente apresentado, o que, mais uma vez, contou com a não aprovação por parte do Executivo. Em 2000, foi enviada uma nova proposta, sendo novamente travada para prosseguimento e votação no plenário²³⁸, e, mais uma vez, engavetada até o fim do mandato do Presidente da República Fernando Henrique Cardoso.

Três anos depois, quando já no poder o Presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva, dá-se início a uma nova tentativa de reforma tributária, por meio do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003.

A PEC 41/2003 tinha como objetivos: prorrogar a desvinculação de recursos da União – DRU e tornar permanente a CPMF, que venceriam no final de 2003; padronizar e unificar a legislação do ICMS de competência estadual; tornar efetivos e progressivos alguns tributos; e criar o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR, formado a partir da

²³⁵ CARVALHO, Raimundo Eloi de. A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectiva. 2005. 118 f. Brasília. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto01TributacaosobreoConsumo.pdf>>. Acessado em: 18 julho de 2014. p. 75.

²³⁶ A criação de um novo ICMS federal, com arrecadação federal e estadual, por meio da fusão do original ICMS, IPI, ISS, COFINS e PASEP, sendo regulado por Lei federal, bem como a criação de um ICMS seletivo incidente sobre determinados grupos de produtos; a manutenção do Imposto Sobre Vendas à Varejo – IVVS, para os Municípios, a incidir sobre vendas de mercadorias e prestação de serviços constantes em lista de Lei Complementar e, por fim, a ideia de tributação no destino, a ser implantado em até cinco anos. MACIEL, Marcelo Sobreiro. *op. cit.* p. 27.

²³⁷ VERSANO, Ricardo. *Reforma Tributária e Guerra Fiscal na Federação Brasileira*. Relatório CAT nº 5. Set. de 2000. p. 24.

²³⁸ CARVALHO, Raimundo Eloi de. p. 76 *et. seq.*

destinação de 2% da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI, e destinado a áreas carentes em todo o país.

A partir da presente proposta de reforma do sistema tributário nacional, a mesma foi apreciada e votada pela Câmara dos Deputados, com uma série de modificações, sendo encaminhada para o Senado, com a renumeração de PEC 74/2003.

No que tange às questões relativas à tributação sobre o consumo no Brasil, assunto de inteiro interesse, a proposta visava criar um amplo IVA em substituição ao IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS, Pasep e às Contribuições ao Salário Educação, que deveria entrar em vigor a partir de 2007²³⁹. Tal fato fez surgir profundas polêmicas e, já prevendo as intermináveis discussões que poderiam resultar, assim como a PEC 175/1995, na sua não aprovação, o governo federal optou por dividir a reforma em duas etapas²⁴⁰, ou seja, colocou para aprovação imediata os pontos consensuais do projeto e as demais polêmicas restariam aprovadas até 2007²⁴¹. Dessa forma, a reforma foi aprovada e transformada na Emenda Constitucional 42/2003, já as questões controversas e polêmicas relativas à fusão e unificação do ICMS, que resultou na PEC 285/2004, jamais foram, sequer, apreciadas.

Por fim, em 2008, surge um novo Projeto de Emenda Constitucional, a PEC 233/2008, que se resume na criação de dois grandes tributos: o novo ICMS, a ser cobrado no destino, com legislação padronizada em todo o território nacional, e um IVA – Federal, tratando-se de um amplo tributo sobre operações de bens e prestações de serviços que viria a substituir o PIS, Cofins, Cide-combustível e Contribuições ao Salário Educação.

No que tange ao novo ICMS, esse viria em substituição ao atual ICMS, e o fundamento para essa alteração estava no grande grau de complexidade do ICMS no Brasil, pelo fato de cada um dos Estados possuir suas próprias regulamentações, formando um complexo de 27 legislações diferentes, agravado, ainda, pela grande diferenciação de alíquotas e benefícios fiscais, o que favorece a guerra fiscal. Assim, a fim de solucionar essa questão, propôs-se a criação do artigo 155-A em substituição ao atual ICMS disposto no artigo 155, II, CR/1988²⁴².

²³⁹ MACIEL, Marcelo Sobreiro. *op. cit.* p. 27.

²⁴⁰ NETO, Nagib Abrahão Duailibe. Reforma do sistema tributário nacional e a Emenda Constitucional n.º 42/2003. RDU – Revista de Direito Univille / Universidade da Região de Joinville. Departamento de Direito, v.2, n.1 (2012). - Joinville, SC. p. 153 - 167. Disponível em: <http://univille.edu.br/community/revista_rdu/VirtualDisk.html?action=readFile&file=artigo13.pdf¤t=/VOLUME_2>, acesso em 21 de julho de 2014. p. 156.

²⁴¹ Polêmica ao entorno da unificação do ICMS.

²⁴² A principal alteração consiste na competência conjunta entre estados, sendo completamente mitigado a competência individual de cada Estado para normatizar o tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas.

Em relação ao IVA-F, esse propôs uma grande simplificação por meio da consolidação de tributos com incidências semelhantes, ou seja, propôs a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes sobre o processo de produção e comercialização de bens e serviços, a saber: PIS, Cofins e Cide-combustível, por meio da criação de um Imposto Sobre o Valor Adicionado Federal, com a inclusão do inciso XII, parágrafos 6º e 7º, artigo 153, RC/88, e a revogação do artigos referentes ao PIS, Cofins e Cide-combustível. Ocorre que, mais uma vez, não houve consenso sobre a aprovação da PEC 233/2008, adiando novamente a tentativa de reforma tributária para os próximos mandatos presidenciais²⁴³.

Conforme se pôde observar diante das três tentativas de reformas tributárias no Brasil, tem-se que, após longos anos de fortes entraves, restaram infrutíferas tais tentativas devido a total falta de harmonia entre os próprios legisladores, uma vez que nas, acertadas palavras de Soldati²⁴⁴, é inegável a existência de todo um consenso ao entorno da necessidade de aprofundamento das reformas estruturais na economia brasileira, todavia modificar o sistema tributário é tarefa de interesse conflitante, não se podendo ignorar as repercussões de tais mudanças sobre a economia, bem como sobre os interesses particulares dos contribuintes e do governo.

O que se pode extrair da análise referente às propostas da PEC 175/1995 é o fato de que nenhuma das propostas conseguiu atender as reais necessidades da tributação no país por não haver harmonia de ideias. No que tange à proposta inicialmente elaborada na PEC, tem-se dois grandes problemas: o primeiro consiste no fato de a citada PEC fazer referência apenas aos ICMS e IPI, deixando completamente fora a inclusão do ISS, imposto de competência municipal, o qual continuaria sendo cobrado; já o segundo, versa sobre a instituição de um IVA compartilhado entre União, Estados e Distrito Federal.

Tendo em vista que os maiores problemas do sistema tributário brasileiro consistem na falta de uniformidade no que tange às alíquotas de cada Estado, o que resulta no alto grau de evasão fiscal; na complexa e pesada administração do sistema tributário brasileiro pela existência de dois IVAs, federal e estadual – ICMS e IPI; na existência de cumulatividade recíproca entre os impostos sobre o consumo no Brasil, devido à exclusão dos serviços da base de incidência do ICMS; e na sua total discrepância em relação aos impostos sobre o

Texto extraído da exposição de motivos da PEC 233/2008. BRASIL. Exposição de Motivos 00016/MF DO Projeto de Emenda Constitucional 233/2008. Brasília: Senado, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>, acesso em 22 de julho de 2014.

²⁴³BRASIL. Exposição de Motivos 00016/MF DO Projeto de Emenda Constitucional 233/2008. Brasília: Senado, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>, acesso em 22 de julho de 2014.

²⁴⁴ SOLDATI. Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 43.

consumo adotados pelos demais países do MERCOSUL; tem-se que tal proposta formulada em nada resolveria os problemas acima mencionados, uma vez que continuaria havendo cobrança cumulativa entre os impostos sobre o consumo no Brasil, devido à permanência da cobrança do ISS, paralelamente ao IVA que se pretendia implantar.

Ademais, conforme inúmeras demonstrações neste mesmo capítulo, se comparado com o IVA adotado pelos demais países da Europa, bem como pelos países do MERCOSUL, percebe-se que, em todos os países, trata-se de um imposto nacional, de competência do poder central e nunca compartilhado entre diferentes entes, além do fato de a prestação de serviço já se encontrar inclusa no próprio imposto, não fazendo sentido algum a manutenção de um ISS municipal, o que iria completamente de encontro com os objetivos racionalizadores e simplificadores do sistema, bem como com os objetivos de harmonização pretendidos pelo MERCOSUL.

A proposta apresentada pelo Ministro da Fazenda Pedro Parente, apesar de fazer referência à fusão dos impostos sobre o consumo existentes no Brasil, ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, à criação de dois novos impostos para os Estados e outro imposto para o Município, também não resolveria o problema da tributação do país, uma vez que resultaria na manutenção da excessiva carga tributária e, conseqüentemente, no encarecimento das mercadorias e serviços para o consumidor final, em razão da coincidência de hipóteses de incidência²⁴⁵.

Por fim, a proposta apresentada pelo Deputado Mussa Demes também em nada contribuiria para os problemas de tributação existentes no país, visto que, novamente, tal proposta retorna aos objetivos iniciais da PEC 175/1995, por insistir na criação de um IVA compartilhado, indo novamente de encontro com os demais países do MERCOSUL, que prezam pela simplicidade e funcionalidade do sistema, que, por se encontrarem concentradas no poder central, gozam de uniformidade e transparência.

Ora, a proposta de cobrança por meio de duas alíquotas diversas e com duas guias diferenciadas, assim como a proposta inicial da PEC 175/1995, em nada contribuiria para simplificação do sistema, colaborando ainda mais para os conflitos concernentes a administração fiscal²⁴⁶. Por isso, não há que se falar em imposto compartilhado, devendo haver a partilha, tão somente, das receitas arrecadadas pela cobrança desse imposto, o que não causaria dano algum, nem na economia estadual, nem na economia municipal.

²⁴⁵ FILHO. Marcial Duarte de Sá. *op. cit.* 147.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 148.

Em relação a PEC 41/2003, entende-se que essa retroagiu ainda mais ao propor manter o IPI na competência federal, o ISS na competência municipal e o ICMS na competência estadual. Conforme se observou, a reforma consistiu em dispor apenas sobre o ICMS, ao estabelecer acerca da uniformização das legislações e alíquotas do imposto, todavia, mantendo-se a titularidade estadual.

A justificativa para tal medida vinha contida na Exposição de Motivos, a qual dispunha que:

(...) mantendo a arrecadação nas três esferas de governo, e fortalecendo a federação, objetivava estimular a atividade econômica e competitividade do país, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social, desonerando as pessoas de menor renda e ampliando a progressividade do sistema (...)²⁴⁷.

Ao manter a forma tripartite da estrutura dos impostos sobre o consumo, o legislativo não tem o escopo de demonstrar qualquer intenção de manter um sistema tributário eficiente, simples, racionalizado e pautado na justiça social, uma vez que a cobrança apartada de impostos como IPI e ICMS é completamente injusta ao contribuinte, por não permitir a dedução do imposto pago nas compras de seus bens de investimentos e outros bens de consumo da empresa, além de dificultar a inter-relação e harmonia tributária entre os países do MERCOSUL, que configura-se como uma das grandes formas de promoção da justiça social e desenvolvimento de uma nação²⁴⁸.

Com isso, um dos objetivos da PEC 41/2003 pautou-se na reformulação do ICMS, sem, contudo, se ater aos objetivos e discussões até então estipulados, tanto no nível interno como externo (MERCOSUL). Tal Emenda, ao fazer referência à tributação do consumo, mostrou-se completamente conservadora²⁴⁹ por não trazer a proposta de unificação de todos os impostos, IPI, ICMS e ISS, em prol da criação do IVA no Brasil, devido ao receio de afetar e prejudicar o pacto federativo, conforme Exposição de Motivos, que dispõe:

(...) não se pode olvidar também que o sistema tributário vigente sedimentou um nível de disponibilidade de receita para os entes federativos, o que torna inconveniente realizar uma reforma que reduza os níveis de arrecadação da União, dos Estados ou dos Municípios. Proceder à ruptura desse sistema poderia significar

²⁴⁷ ²⁴⁷ BRASIL. Exposição de Motivos 00084/MF/C.Civil do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003.

Brasília: Senado, 2003. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003>, acesso em 20 de julho de 2014.

²⁴⁸ BALTHAZAR. Ubaldo César. *Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 83, n. 707, p. 254-260, set. 1994. p. 257.

²⁴⁹ CARVALHO. Raimundo Eloi de. *op. cit.* p. 82.

grande transtorno à sociedade, inclusive pondo em risco a prestação dos serviços públicos (...) ²⁵⁰.

Nas acertadas palavras de Torres ²⁵¹, tratava-se de um projeto completamente utópico, assim como a proposta apresentada anteriormente, a qual, almejando reformar profundamente o sistema tributário nacional, trazia inúmeras irracionalidades para os subsistemas. A referida proposta foi incapaz de criar o IVA, bem como de fundir as incidências do IPI, ICMS e ISS, e, quanto ao federalismo fiscal, a PEC agrava a irracionalidade da centralização tributária, principalmente no que tange ao ICMS, ao dispor que passaria a ser regulada por lei complementar federal sem sequer haver a unificação do IPI e ISS.

Posteriormente, quando da aprovação e transformação da PEC 41/2003 em PEC 74/2003, com as devidas modificações ²⁵², mais uma vez, o poder legislativo eximiu-se da responsabilidade referente aos impostos sobre o consumo no Brasil, ao aprovar apenas as questões incontroversas, haja vista que a Emenda Constitucional 42/2003 se ateve apenas às questões superficiais e que, em muito pouco, alteraria o cenário da tributação sobre o consumo no Brasil ²⁵³.

Com isso, apesar da Exposição de Motivos, que sempre estabelece os objetivos almejados, jamais será possível a simplificação e racionalização do sistema tributário nacional

²⁵⁰ BRASIL. Exposição de Motivos 00084/MF/C.Civil do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003. Brasília: Senado, 2003. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003>, acesso em 20 de julho de 2014.

²⁵¹ TORRES. Ricardo Lobo. *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional 42/2003*. Revista Forense, Rio de Janeiro, 1904. v. 100, n. 372, mar./abr., 2004. p. 152.

²⁵² No que tange às questões relativas a tributação sobre o consumo no Brasil, a proposta aprovada visava criar um amplo imposto sobre valor agregado em substituição ao IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS e as contribuições ao salário educação e para o “sistema S”, que entraria em vigor a partir de 2007. MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Op. cit.* p. 29.

²⁵³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Senado: Brasília. 1988.

com a fuga, por parte dos legisladores, no que concerne à resolução dos problemas referentes à uniformização da tributação do consumo no Brasil, interna e externamente, sendo que esta somente será alcançada por meio da fusão dos três impostos existentes em apenas um, o IVA.

Sobre a PEC 233/2008, observa-se que essa se distancia ainda mais dos anseios relativos à fusão dos impostos sobre o consumo no Brasil, posto que, apesar de tentar resolver as questões relativas à cobrança cumulativa de impostos semelhantes, realiza a fusão de diferentes impostos nunca antes debatidos, tais como PIS, Cofins e Cide-combustível, por meio do IVA-F, além de criar um "novo ICMS" em substituição ao atual ICMS, o que em nada contribui para a solução dos problemas até então discorridos em matéria de tributação sobre o consumo no país.

Seguindo a mesma linha de raciocínio anteriormente exposta para a fusão do ICMS, IPI e ISS, a referida PEC traz, em sua Exposição de Motivos, o seguinte texto:

(...) além da simplificação resultante do número de tributos, esta unificação tem como objetivo, reduzir a incidência cumulativa ainda existente nos tributos indiretos do país. Esta redução da cumulatividade resultaria da eliminação de um tributo que compõe as cadeias produtivas um ônus com características semelhantes (...) ²⁵⁴.

A tentativa exposta pela PEC 233/2008, ao visar unificar os tributos semelhantes, cuja competência pertence à mesma pessoa jurídica, é louvável, contudo, a mencionada PEC cria um novo imposto completamente diverso dos IVAs existentes nos países do MERCOSUL, o que não colaboraria para o processo de integração tributária desse bloco econômico, por não fazer qualquer referência à tributação sobre o consumo.

No que tange à proposta de criação de um novo ICMS, tem-se que a presente proposta comete erro semelhante à proposta inicial contida na PEC 41/2003, ao dispor única e exclusivamente sobre o ICMS, deixando completamente fora o IPI e o ISS. Com isso, mais uma vez, além de manter a tributação do consumo no Brasil distribuída nas três esferas de poder, o que vai de encontro com os objetivos do MERCOSUL, mantém também a alta carga tributária suportada pelo consumidor final, contribuindo, assim, para manutenção de um sistema tributário complexo, burocrático, pouco racional e completamente oneroso.

A partir de uma análise geral sobre as três PECs, é importante destacar que, em nenhuma delas, se pôde observar a tentativa de se adequar ao que estabelece o Tratado de Assunção, no que diz respeito à integração tributária entre os Estados-Partes do MERCOSUL.

²⁵⁴ BRASIL. Exposição de Motivos 00016/MF DO Projeto de Emenda Constitucional 233/2008. Brasília: Senado, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>, acesso em 22 de julho de 2014.

Em todos os Projetos de Emendas Constitucionais apresentados, o Poder Legislativo se preocupou, única e exclusivamente, com as receitas ou perdas de receitas que um ou outro Estado da Federação poderia sofrer, utilizando, como argumento, o respeito ao pacto federativo, não se preocupando em se adequar a uma legislação que beneficiasse, em longo prazo, a economia do país e do bloco econômico como um todo, sem prejudicar as receitas dos entes envolvidos.

No mesmo sentido, nas palavras de Rios²⁵⁵, é completamente inegável que a reforma tributária seja absolutamente necessária para o Brasil interna e externamente, todavia o que se percebe é que nenhuns dos projetos encaminhados ao Congresso Nacional estiveram comprometidos com a formação do Direito Comunitário, visto que, após a análise das Exposições de Motivos de todas as propostas apresentadas, constata-se o total descaso com os compromissos assumidos em sede de Mercado Comum, ou seja, em nenhum tópico há qualquer menção ao bloco do MERCOSUL.

É importante levar em consideração que já houve grande avanço na legislação infraconstitucional, primordialmente, no que se refere ao ICMS, por meio da criação da Lei Complementar 87/1996, o que demonstra grande preocupação de reformar e melhorar a eficiência dos impostos sobre o consumo ao desonerar as exportações dos bens primários e semielaborados, dos bens de capital e dos insumos do processo produtivo que não se incorporam fisicamente ao bem produzido. Ocorre que tal melhoria, no sistema tributário, não foi capaz de atender completamente aos anseios econômicos, políticos, sociais e comunitários, não podendo, ainda, ser feito parcialmente, sob pena de o sistema tributário se transformar em uma verdadeira “colcha de retalhos”.

Com isso, ao detectar a omissão do legislador no que tange à sua total falta de comprometimento com o ideal comunitário, além da sua omissão em não apresentar soluções definitivas para os problemas existentes acerca do pacto federativo, nem soluções que visem à recomposição de receita para os Estados e Municípios, defende-se a ideia de que se deve, inicialmente, ser realizado um estudo aprofundado, a fim de se verificar e detectar todos os problemas ao entorno da implantação do IVA no sistema tributário nacional, para, posteriormente, se propor e realizar uma reforma geral. Tal proposta deverá ser muito bem elaborada e fundamentada, no intuito de derrubar todos os argumentos daqueles que, por possuírem interesses particulares, acabam impedindo a efetivação da tão necessária reforma

²⁵⁵ RIOS, Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 91.

tributária no Brasil, sendo exatamente o que se pretende no próximo tópico, conforme se segue.

3.4 Obstáculos para implantação do IVA no Brasil.

Conforme se pôde perceber, por meio da análise referente aos Projetos de Emendas Constitucionais enviados ao Congresso Nacional, o grande entrave atualmente encontrado para a implantação do IVA no ordenamento jurídico brasileiro consiste na forma federativa de Estado²⁵⁶, ou pacto federativo, adotado pela Constituição da República de 1988²⁵⁷.

Ocorre que, antes de adentrar especificamente nessa grande barreira, cabe aqui expor acerca do que vem a ser o pacto federativo, o qual, segundo Bonavides²⁵⁸, consiste em vários Estados federados que se associam entre si com vistas a uma integração de seus destinos, não possuindo esses Estados soberania externa e, do ponto de vista da soberania interna, se acham, em parte, sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e, em parte, conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera de competência constitucional que assim lhe for atribuída.

Quando se fala em sistema federalista contido na referida Constituição brasileira, esse se pauta e se fundamenta, principalmente, no princípio da igualdade entre todos os entes federados, bem como pela descentralização e fortalecimento dos Estados e Municípios, com o principal objetivo de atenuar as desigualdades e desequilíbrios regionais, por meio da efetiva e equilibrada distribuição de recursos financeiros e pela não existência de hierarquia em

²⁵⁶ A forma federativa de Estado tem sua origem nos Estados Unidos, em 1787. Os Estados através de um tratado internacional, resolveram formar a confederação dos Estados Americanos, um pacto de colaboração a fim de se protegerem das constantes ameaças a da antiga metrópole inglesa. Dizem que a formação da Federação dos EUA decorreu de um movimento centrípeto, em que os Estados soberanos cedendo parcela de sua soberania em um verdadeiro movimento de aglutinação. No Brasil, entretanto, a formação decorreu contrariamente em um movimento centrífugo, ou seja, um Estado unitário centralizado, que se descentraliza. LENZA, Pedro. *op. cit.* p. 340 e 341.

²⁵⁷ A Federação no Brasil surge com o Decreto n. 1 de 15 de novembro de 1889, decreto este instituidor, também, da forma Republicana de governo, a sua consolidação veio com a primeira Constituição Republicana de 1891, que em seu artigo 1º passa a estabelecer que: “A Nação Brasileira, adota como forma de governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por uma união perpetua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”. As Constituições posteriores mantiveram a forma federativa de Estado, porém, há quem entenda que nas Constituições de 1937 e de 1967, bem como durante a vigência da Emenda n. 1/69, tivemos no Brasil somente uma federação da fachada. Na Constituição de 1988, todavia, o artigo 1º, caput, preceitua que “A Constituição da República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, constituindo-se o Estado Democrático de Direito”, além de o artigo 18 da CR/1988 estabelecer que “a organização político administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios”. *Ibidem*, p. 345 e 346.

²⁵⁸ O Estado Federal consiste em um Estado Soberano formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados a uma unidade estatal. BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 17ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2010. p. 195.

matéria legislativa, visto que os entes menores - Estados e Municípios - também deterão o poder de legislar e de arrecadar o valor dos tributos, assegurando a eles uma grande autonomia financeira.

Assim, quando o Estado brasileiro opta por descentralizar a competência tributária dos impostos existentes no Brasil, a fim de assegurar o que prega pela ideia de federalismo, dá origem ao que chamamos de “Federalismo Fiscal”, que se pauta na existência de diferentes esferas de governo, na repartição de competências tributárias, na repartição de fontes de receitas tributárias, nos encargos entre as jurisdições e nas relações intergovernamentais em matéria fiscal e financeira. Neste sentido, quando se refere ao federalismo fiscal, tem-se em mente um total deslocamento do poder tributante de um único centro emanador para outros periféricos, com intuito de melhor satisfazer os anseios locais ou regionais²⁵⁹, sendo exatamente o que ocorre em relação aos Impostos sobre o Consumo no país.

No Brasil, os entes federados são União, Estados, Municípios e Distrito Federal, todos autônomos e independentes entre si, sem qualquer grau de hierarquia, possuindo, também, competências legislativas próprias. Dessa forma, não se pode discordar que a configuração em uma égide republicana federativa adotada pelo Brasil, que tem estrutura tríplice, conforme mencionado, todos autônomos entre si, se apresenta como um dos grandes entraves internos atualmente encontrados para uma possível reforma no sistema tributário brasileiro, por meio da unificação do ICMS, IPI e ISS, e implantação do IVA no sistema tributário. Esse entrave se dá devido ao fato de essa configuração esbarrar, teoricamente, e segundo alguns opositores dessa unificação, no preceito constitucional estabelecido e protegido pelo artigo 60, parágrafo 4º, CR/1988²⁶⁰, o qual dispõe não ser objeto de deliberação de Emendas Constitucionais²⁶¹ quaisquer medidas que visem abolir a forma federativa de Estado adotada pelo Brasil.

²⁵⁹ NAKAYAMA, Juliana K. *Reforma tributária – MERCOSUL e União Europeia*. Curitiba: Juruá, 2003. p. 97.

²⁶⁰ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado; BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Senado: Brasília, 1988.

²⁶¹ Emenda Constitucional é o processo formal de mudanças das Constituições rígidas, por meio de atuação de certos órgãos, mediante determinadas formalidades, estabelecidas nas próprias Constituições para o exercício do poder reformador, a qual conferiu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela, o próprio poder constituinte originário, assim sendo, apresentada a proposta, será ela discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada quando obtiver, em ambos, três quintos (3/5) dos votos dos membros de cada uma delas (art. 60, § 2º); uma vez aprovada, a emenda será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem; acrescenta-se que a matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não poderá ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa (art. 60, § 5º). SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34ª edição. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 17.

Não há como negar, contudo, que o advento da globalização, ocorrido a partir da revolução do conhecimento e da informação, vem alterando, significativamente, os mercados econômicos, inserindo, no contexto mundial, uma nova realidade financeira, política, econômica e social presente na contemporaneidade. As forças dessa nova realidade econômica, inclusive no que tange à grande alteração no mercado econômico, estão progressivamente reduzindo a capacidade de os entes da federação controlarem as políticas internacionais dentro de suas próprias fronteiras. A partir de então, pode-se verificar parte das razões, as quais justificam a transferência dos poderes periféricos para o poder central, de forma a fortalecer a autonomia nacional.

É exatamente por isso que, segundo Bonavides²⁶², não é o federalismo, como fenômeno político associativo, que está em crise, mas tão somente a concepção *doutrinária*²⁶³ de federalismo, que se sustenta desde as origens e que gerou determinada moldura jurídica aparentemente intocável. Isso porque vários doutrinadores entendem que o federalismo se acha completamente em crise, tendente a desaparecer do sistema, devido à concentração do poder tender a anular o que resta de autonomia na coletividade. Ocorre que, conforme visto, com a expansão industrial, tecnológica e com a globalização, houve a necessidade de grande transformação nesse sistema. Essa transformação vem sacrificando a competência e autonomia dos Estados em prol da necessidade de concentração do poder no ente central. Nesse sentido, segundo o autor supramencionado, o federalismo não está prestes a desaparecer, mas apenas se transformar para se adequar as atuais necessidades.

Assim, estudando o pacto federativo implantado pela Constituição da República de 1988, percebe-se que, apesar de ter passado a ocupar lugar de grande destaque e referência no mundo, tal avanço vai se perdendo ao longo dos anos, passando a ser necessária uma revisão do modelo federativo ainda existente no Brasil, a fim de acompanhar as transformações oriundas dessa nova realidade, a qual acabou por dar origem à formação de blocos regionais, como é o caso do MERCOSUL, onde passa a ser necessária certa concentração do poder nas mãos do ente federal. É exatamente por isso que a permanência na antiga conjuntura federativa, ainda pregada no Brasil, tende a impedir os processos de reforma tributária existentes, impondo, também, dificuldades em relação às transações internacionais que visam à integração e à harmonização tributária entre os países do MERCOSUL.

²⁶² BONAVIDES. Paulo. *op. cit.* p. 202.

²⁶³ Destaque nosso.

Ademais, nas acertadas palavras de Soldati²⁶⁴, o respeito ao pacto federativo não decorre unicamente da descentralização de competências tributárias, pois, a política de descentralização não deve pressupor a perda da união e inter-relação entre os entes federativos, haja vista que a palavra federação vem exatamente do latim *foedus*, que significa união ou associação. É justamente na contramão dessa ideia que a prática brasileira tem pregado suas perspectivas, de modo a fazer com que os entes tenham a completa perda do ideal de harmonia entre eles para propor a individualidade.

Diante disso, não se deve abraçar a ideia de que o pacto federativo adotado pela Constituição da República de 1988 ainda deva objetivar apenas a descentralização político-jurídica, visto que a intenção de harmonia entre os entes da federação poderá ser alcançada, também, pela implantação do IVA no sistema tributário brasileiro, a partir da competência atribuída ao poder central, havendo a devida repartição das receitas advindas da arrecadação do referido tributo.

O poder legislativo, entretanto, teme que qualquer alteração em relação ao pacto federativo, para a implantação do IVA no Brasil, venha reduzir parcela da arrecadação de cada ente federativo – Estados e Municípios, sendo tal fato encarado como total afronta à Constituição da República, visto que retiram dos entes da federação a possibilidade de autorregular a imposição e a cobrança de seus impostos²⁶⁵.

Ocorre que, novamente, Soldati²⁶⁶ traz a exposição de que a ideia de centralizar a competência tributária do ICMS e dos demais impostos juntamente ao poder central poderia até trazer uma redução no grau de descentralização político-jurídica, contudo, a mera redução está longe de concluir por uma afronta ao pacto federativo, como se vem afirmando ao longo de todo processo reformador, uma vez que a forma federativa adotada pelo Brasil é apenas uma forma de Estado, ou seja, uma composição de interesses e objetivos que podem se perder no tempo e no espaço, podendo ser readaptadas de acordo com as necessidades impostas pelos processos de globalização que a maioria dos países se encontra inseridos, conforme visto.

Com isso, o que se deve sustentar é a ideia de que a realocação da competência de cada ente da federação não deve trazer qualquer empecilho à reformulação de um sistema que tem

²⁶⁴ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 85.

²⁶⁵ Conforme o entendimento de NAKAYAMA, o federalismo fiscal, presente na Constituição Federal de 1988, acabou se tornando "um obstáculo não tarifário para a implantação do Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA, no Brasil". Tendo em vista que como a federação pressupõe a repartição de competências legislativa, material, política, organizacional e financeira, foi efetuada uma divisão da competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no que tange à tributação sobre o consumo. NAKAYAMA. Juliana K. *Reforma tributária – MERCOSUL e União Europeia*. p. 99.

²⁶⁶ SOLDATI, Manoelle Brasil. *op. cit.* p. 85.

se mostrado demasiadamente falho. Ora, se o sistema pautado na teoria tripartite dos impostos sobre o consumo não estão correspondendo aos anseios econômicos, políticos, sociais e comunitários, este deverá ser revisto. Dessa maneira, deverá ser feito de forma a não comprometer o nível de receitas pertencentes a cada ente da federação, o que resolverá, assim, os problemas propriamente políticos e arrecadatários, sem adentrar ao “bolso” daqueles que se julgam afetados com tais medidas²⁶⁷.

Não se pode deixar de considerar, é claro, que a unificação dos impostos sobre o consumo no Brasil e a sua concentração em um único ente poderá trazer consequências econômicas aos demais (Estados e Municípios), devido à perda das parcelas de suas receitas, no caso de um IVA federal. Ocorre que essas questões estão longe de serem consideradas como problemas, havendo diversas soluções para a compensação daqueles que teriam suas receitas diminuídas.

A Constituição da República de 1988 trouxe a possibilidade de repartição de receitas entre todos os entes pertencentes à federação, encontrando-se tal possibilidade nos artigos 157 a 162 CR/1988²⁶⁸. Nesse sentido, quando da promulgação da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), houve a necessidade de reelaboração da repartição de receitas auferidas pela União a fim de compensar a perda de arrecadação dos Estados relativamente à desoneração desse tributo sobre as exportações de produtos primários e semielaborados²⁶⁹. Da mesma forma, como uma das alternativas para a substituição de todos os impostos sobre o consumo por IVA federal, propõe-se a realização de um amplo estudo a fim de calcular a carga tributária necessária para equilibrar as finanças de cada uma das esferas de poder, bem como a elaboração de Emendas Constitucionais que viessem dispor especificamente sobre a repartição de receitas do novo IVA, com fim de compensar as consequentes perdas de receita por parte dos Estados (ICMS) e dos Municípios (ISS).

Outra alternativa que se vislumbra para a implantação de um IVA de competência federal que não comprometa os cofres dos Estados consiste na proposta de, em se tratando de

²⁶⁷ RIOS, Marcelo Jabour. *op. cit.* p. 96

²⁶⁸ Vide artigos 157 /162 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Senado: Brasília. 1988.

²⁶⁹ A renúncia fiscal correspondente à parcela de receita oriunda do ICMS sobre as exportações foi aceita e suportada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, em virtude do aumento das transferências da União em favor deles, principalmente via Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), a partir de 1998, bem como pela promessa de ressarcimento das perdas originadas pela Lei Kandir pelo Governo Federal por meio do seguro-receita, mecanismo instituído pela própria lei. LEITÃO, Alejandro Magno Lima; LINHARES, Fabrício Carneiro; IRFFI, Guilherme. Avaliação dos efeitos da lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. Disponível em: <<http://www.banconordeste.gov.br/content/aplicacao/eventos/forumbnb2009/docs/avaliacao.pdf>>, acesso em 22 de setembro de 2014. p. 1.

operações externas (exportação), que as suas tributações continuem sendo realizadas com base no princípio do Estado de destino, a fim de se harmonizar com os demais países do MERCOSUL, que já adotam tal regime. Todavia, em se tratando de transações interestaduais (nacionais), a proposta é que também continuasse sendo adotada a tributação com base no princípio do Estado de origem, com repartição financeira do imposto arrecadado ao Estado de destino, devendo essa arrecadação ser repassada pela União imediatamente aos respectivos Estados²⁷⁰²⁷¹. Assim, no intuito de evitar as guerras fiscais existentes entre os Estados, que poderiam continuar ocorrendo com essa solução, propõe-se a adoção de uma alíquota interestadual uniforme entre todos os estados da federação, além da vedação de isenções ou outras renúncias fiscais. Já, em relação às importações, as quais seriam beneficiadas pela cobrança do IVA, deveria haver a devida repartição de receitas entre União e Município, por meio da criação de um fundo específico, assim como instituído na Lei Kandir, de modo a compensar a perda de receitas destes para os Estados nas operações interestaduais.

Outra alternativa encontrada para não comprometer as receitas dos entes consiste na realocação de várias competências tributárias de vários impostos existentes no país, ou seja, no caso de as receitas auferidas nas operações interestaduais pertencerem ao Estado e as receitas auferidas nas importações pertencerem a União, poderia haver: a- a realocação de competência do Imposto Territorial Rural pertencente à União para os Município; b- a redução do número de repasses atualmente feitos pela União, a fim de não reduzir as perdas desta; ou c- a realocação do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores de competência estadual para os Município; entre outras possibilidades, uma vez que, na dimensão de todos os impostos existentes no país, acredita-se ser completamente possível a concentração de impostos semelhantes (ICMS, IPI e ISS) nas mãos de um único ente e a

²⁷⁰ Atualmente o ICMS no Brasil, conforme foi visto ao longo do trabalho, é de competência estadual. De acordo com a Constituição da República de 1988, o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Desta forma, a Constituição adota a tributação com base no destino nas transações internacionais, já nas relações interestaduais há a tributação com base na origem, havendo, entretanto, a repartição financeira com o Estado de destino que ficará com a diferença entre a alíquota interna e interestadual. Assim, havendo a implantação do IVA no Brasil, a melhor alternativa será a manutenção do que já ocorre com o ICMS, sendo esta inclusive a ideia de vários doutrinadores brasileiros como forma de não afetar desastrosamente as receitas dos Estados.

²⁷¹ Nas palavras de Misabel Derzi, já somos um gigantesco mercado interno, profundamente integrado em povo, serviço, mercadorias e produtos, que entre nos circulam livremente, neste sentido, é preciso manter o que se tem, e somente somar a este mercado interno os demais países do MERCOSUL, para continuarmos avançando em direção às necessidades contemporâneas. Para isso, é importante, nas operações realizadas entre os diferentes Estados da Federação, manter a tributação na origem com a repartição financeira de imposto arrecadado ao Estado de destino, de forma a atenuar ou eliminar os efeitos econômicos reversos. DERZI, Misabel. *A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. p. 23.

realocação de competência dos outros impostos sem que os demais entes fiquem prejudicados financeiramente²⁷².

Diante de todas as possíveis soluções apresentadas, há a total comprovação acerca da possibilidade de implantação de um IVA federal no país (independente de qual medida se adote), sem que essa adoção comprometa gravemente as receitas auferidas por cada ente pertencente à federação ou cause uma “suposta afronta ao pacto federativo”, argumento esse tão utilizado na luta contra a implantação do IVA no Brasil.

Ao simplificar o sistema com a implantação do IVA no país, garantir-se-á, conforme mencionado, o fim da guerra fiscal entre os entes pela redução do número de alíquotas a serem exercidas no comércio nacional e, principalmente, pela falta de autonomia legislativa de cada um; também se contribuirá para a redução da carga tributária suportada pelo consumidor final²⁷³; além de auxiliar para adequação do sistema tributário nacional aos demais países pertencentes ao MERCOSUL, para, assim, tentar aproximar a legislação desse bloco econômico e seguir o exemplo de inúmeros países da União Europeia, que visavam também à integração regional.

Não há dúvidas de que uma reforma tributária não poderá ultrapassar os limites estabelecidos pela Constituição, devendo respeitar a autonomia financeira dos entes federados. Contudo, no exercício de suas atribuições, o poder legislativo deve buscar implementar os meios possíveis de desenvolvimento em prol da concretização dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, pois o fundamento do federalismo é, também, a cooperação entre os entes da federação, a qual se desenvolve em razão da necessidade da solidariedade federal e da implementação de políticas conjuntas²⁷⁴.

Em relação ao MERCOSUL, todos os países aderentes a esse bloco econômico já incorporaram o IVA em seus respectivos ordenamentos jurídicos pátrios, com exceção do Brasil, que, ao optar por permanecer com os impostos repartidos em diferentes níveis de governo, se afasta completamente dos demais países desse bloco.

²⁷² A realocação de competência tributária é uma alternativa sugerida por Marcelo Jabour Rios em sua dissertação de Mestrado ao dispor que seria o momento de redistribuir competências tributárias no seio da federação. Tal realocação poderia ser feita até mesmo sem comprometer o nível de receitas dos entes federativos.

²⁷³ Nas acertadas palavras de FALCÃO, a redução da carga tributária por meio da implantação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado é capaz de trazer muitos benefícios e consequências reversas às temidas pelos entes federativos, ou seja, a redução da tributação perante a população poderá proporcionar o aumento do poder aquisitivo dos contribuintes, aumentando, assim, a demanda por bens, produtos e serviços, gerando, a partir disso, novos postos de trabalho e renda para toda população. Fato este, que teria efeito no aumento das receitas arrecadadas proporcionalmente ao aumento do consumo. FALCÃO, Maurin Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto Sobre o Valor Agregado: O percurso notável da inovação tributária do século XX. In: *IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo*. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. p. 619.

²⁷⁴ SOLDATI, Manoelle Brasil, *op. cit.* p. 97.

Assim, não obstante todas as dificuldades aqui expostas em sede de tributação sobre o consumo no Brasil, a implantação do IVA em seu ordenamento, obedecendo à devida partilha de receitas e não causando desastres econômicos aos entes, conforme já estabelecido, seria um grande passo na busca pela racionalização e simplificação do sistema tributário nacional, não havendo dúvidas que seria, também, um grande passo para a aproximação e harmonização tributária no MERCOSUL, conforme se verificou na União Europeia.

Diante de tudo aqui exposto, comprova-se que não há que se falar em qualquer obstáculo de ordem jurídica ou constitucional que impeça a unificação dos impostos sobre o consumo no Brasil, por meio da implantação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA, havendo apenas barreiras políticas e conflitos de interesses impedindo, incansavelmente, essa efetiva concretização no país.

CONCLUSÃO

A partir dos estudos aqui elaborados, tem-se que o atual cenário de desenvolvimento tecnológico e científico advindos do processo de globalização passou a exigir das grandes nações uma maior integração entre elas, de forma que, com a eliminação das barreiras alfandegárias e uniformização das regras relativas às transações internacionais, pudesse se promover e desenvolver uma melhor relação política e econômica entre os países.

Nesse sentido, tem-se a União Europeia como grande percussora desse processo integracionista, visto que esta passou por um longo e árduo processo de integração até chegar à constatação de que, para que fosse possível a real harmonização comunitária, deveria haver, antes de tudo, uma harmonização tributária entre todos os países pertencentes a esse bloco, para, assim, alcançar-se um mercado completamente coeso, propiciando uma boa relação comercial e internacional entre seus países. Assim, apesar de a União Europeia ainda se encontrar em desenvolvimento, ou seja, ainda buscar uma perfeita integração econômica e tributária, tem-se que o IVA tem sido utilizado como grande ferramenta apta a promover e facilitar a integração deste bloco, tendo em vista as suas características.

A exemplo da União Europeia, os países Sul-americanos também começaram a se mover no sentido de formarem um grande e consolidado Mercado Comum. Dessa forma, o Tratado de Assunção, ao exigir a aproximação e a perfeita harmonização tributária entre seus países, constatou, em seus estudos, a grande necessidade de implantação do IVA no Brasil como uma das formas de se alcançar tal harmonização, visto ser esse país o único pertencente a esse bloco econômico que não havia adotado esse tributo em seu ordenamento jurídico.

Nesse sentido, ao estudar a tributação do consumo no Brasil, confirma-se e conclui-se sobre a total necessidade de implantação do IVA no sistema tributário nacional. Contudo, ao analisar as tentativas de implantação do referido imposto no Brasil, constata-se que nenhum dos Projetos de Emenda Constitucional apresentados até o momento conseguiu acolher, de fato, as reais necessidades de reforma no sistema em prol do desenvolvimento político, econômico, social e comunitário. Tal fato se deu porque, além de o poder legislativo ser completamente omissivo em relação aos ideais integracionistas, não trazendo em suas propostas qualquer menção ao direito comunitário, o referido poder ainda insiste em utilizar argumentos completamente ultrapassados para não avançar com a tão necessária reforma tributária no Brasil, argumentos esses totalmente derrotados e desconstituídos de forças jurídicas.

No que tange ao argumento de “suposta” afronta ao pacto federativo, restou completamente comprovado que, apesar da forma federativa de Estado adotada pela Constituição da República de 1988, a qual estabelecia a descentralização de poder e a descentralização de competência tributária, tem-se que, com o advento da globalização, tornou-se necessário um remodelamento do sistema atualmente adotado, passando-se a admitir certa concentração de poder nas mãos do ente central, para que haja o fortalecimento da autonomia nacional, sem que isso signifique qualquer afronta ao pacto federativo. Assim, torna-se necessário, também para o Brasil, se adequar às forças dessa nova realidade econômica, a fim de acompanhar as transformações oriundas da contemporaneidade.

Já em relação às consequências advindas da Implantação do IVA de competência federal no Brasil, no que tange à perda de receitas dos Estados e dos Municípios, a presente dissertação apresenta inúmeras soluções, como, por exemplo: a redistribuição das receitas auferidas a partir do recolhimento desse imposto; a possibilidade de realocação das várias competências tributárias em relação aos vários impostos existente no país; e, por fim, sendo essa a melhor alternativa que se vislumbra, a adoção do princípio da tributação no país de origem, com repartição financeira ao Estado de destino nas operações interestaduais, devendo haver o repasse da referida receita ao Estado de origem e destino, respectivamente, e a adoção do princípio da tributação no país de destino nas relações internacionais, devendo a arrecadação auferida pela importação de mercadorias ou serviços ser devidamente repartida entre União e Municípios.

Dessa forma, a partir das possibilidades apresentadas, torna-se possível constatar que não há que se falar em efeitos econômicos desastrosos ou afronta ao pacto federativo, inexistindo, por consequência, quaisquer barreiras jurídicas e constitucionais para a reforma tributária no Brasil por meio da substituição de todos os impostos sobre o consumo por um único IVA de competência da União.

Tal reforma deverá ser feita por meio da elaboração de Emenda Constitucional, que, além de instituir o IVA no país, nos moldes do imposto já existente na União Europeia e em todos os países do MERCOSUL, venha a estabelecer, também, as medidas a serem adotadas para compensar as consequentes perdas de receitas dos Estados e Municípios que, após um amplo estudo com base em pesquisas jurídicas, econômicas e financeiras, poderão realinhar e distribuir adequadamente os tributos e receitas entre todos os entes da federação.

Assim, a implantação do IVA no Brasil, além de representar uma importante ferramenta de simplificação fiscal para o país, devido a tudo o que foi discorrido neste estudo, irá contribuir para o processo de integração tributária entre os países do MERCOSUL,

propiciando a este o tão almejado Mercado Comum, assim como já alcançado pela União Europeia.

REFERÊNCIA:

ABREU, Jorge Ritter. **A tributação do valor adicionado no Mercosul, em países federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira**. Outubro. 2004, 75 p. disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio_mercosul.pdf>, acesso dia 27 de março de 2014.

ÁGUIA, José Mauricio Pereira. **Imposto Sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática**. In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 123 – 155 p.

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Estructura básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em la Republica Argentina**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. 71 – 96 p.

BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12º edição, Rio de Janeiro, Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e MERCOSUL**, Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 83, n. 707, p. 254-260, set. 1994.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Influências do Processo de Integração do Mercado Comum do Cone Sul (MERCOSUL) sobre o Sistema Tributário Brasileiro**. COMPEDI Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/204.pdf>>, acesso dia 20 de agosto de 2014.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **MERCOSUL: o desafio que se avizinha**. Em: O NOVO MULTILATERALISMO: Perspectiva da União Europeia e do MERCOSUL/ Forum Euro-Latino-Americano. Instituto de Estudos Estratégicos e Internacionais. 1ª ed. Outubro, 2001. p. 235 – 245.

BECK, Martha. **Arrecadação de ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões**. O GLOBO. 06 de fevereiro de 2012. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>>, acesso em 11 de julho de 2014.

BLANCO, Sindulfo. **El Impuesto al Valor Agregado em el Paraguay**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998.125 – 162 p.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23 edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Raimundo Eloi de. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectiva**. 2005. 118 f. Brasília. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto01TributacaosobreConsumo.pdf>>, acessado em 18 de julho de 2014.

CASSONE, Vittorio. **A Não-cumulatividade – Aspéctos Fundamentais no Direito Brasileiro e do IVA no Direito Italiano**. R. Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 10, p. 143-211, jul/ago. 2004.

COELHO, Cláudio Carneiro B. P. **A implementação do IVA no Brasil e a dignidade da pessoa humana**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo , v.15, n.76 , p. 73-84, set./out. 2007.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA a brasileira para integração Econômica**, R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro (51), p. 128. 1998. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/817370/DLFE-48014.pdf/Revista51Doutrina_pg_122a133.pdf>, acesso em 20 de julho de 2014.

DERZY, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. 17 – 30 p.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DIAS, Abel Alexandre Vilaça. **O Sistema Comum do IVA, A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação no país de origem**. 2005. 81 fl. Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/112> acesso em 11 de março de 2014.

DIEFENTHAELER, Ricardo. **Os caminhos do IVA no Brasil**. Direito Tributário em Questão: revista da FESDT, Porto Alegre, RS, n.7, p. 169-190, jan. 2011.

FALCÃO, Maurin Almeida. **Da tributação cumulativa ao Imposto Sobre o Valor Agregado: O percurso notável da inovação tributária do século XX**. In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 611 – 624 p.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **A harmonização tributária no Mercosul e o IVA: imposto sobre o valor acrescido**. Revista de Estudos Jurídicos Unesp, Franca , v.1, n.1 , p. 59-73, jan. 1996.

FILHO, Marcial Duarte de Sá. **A tributação do consumo sobre um IVA para o Brasil**. 2005. 183 f. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado na área de Ciências Jurídicas Econômicas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre. Lisboa.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. **O silêncio eloquente: Omissão do Legislador e Responsabilidade do Estado na Comunidade Europeia e no Mercosul**. Almedina. Coimbra. 2008.

GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: O Imposto sobre o Consumo no MERCOSUL**. Juruá Editora, Curitiba, 2006.

GOMES, Fábio Luiz. **Fato gerador do IVA na Comunidade Europeia e o fato gerador dos impostos sobre o consumo no MERCOSUL**. 2006. 219 f. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra para obtenção do título de Mestre em Direito, área de especialização em ciências jurídico-comunitária. Coimbra.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil: Uma visão europeia. In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo**. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 37 - 68 p.

HOLANDA, Rivaldo Luiz Saraiva de. **A integração econômica no MERCOSUL, em particular a harmonização tributária e o IVA no Brasil**. 2012. 108 f. Dissertação apresentada no curso de Mestrado na área de Ciências Jurídicas Internacionais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre. Lisboa.

LABEMANN, Eugenio. **Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL?** In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 179 - 190.

LEITÃO, Alejandro Magno Lima; LINHARES, Fabrício Carneiro; IRFFI, Guilherme. **Avaliação dos efeitos da lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://www.banconordeste.gov.br/content/aplicacao/eventos/forumbnb2009/docs/avaliacao.pdf>>, acesso em 22 de setembro de 2014.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 14. edição. rev., atual. e ampl - São Paulo: Saraiva, 2010.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A harmonização tributária no Mercosul e a necessidade da instituição de um IVA federal no Brasil**. Interesse Público, Belo Horizonte , v.9 , n.46 , p.181-190, nov. 2007.

LYNCH, Frances M. **Funding the modern state: the introduction of value added tax in France** / Frances M. B. Lynch. Badia Fiesolana, San Domenico. EUI Working Papers in History ; N. 97/2 (FI): European University Institute, Florence, 1997.

LOPES, Cláudio Célio de Araújo. **O modelo IVA de tributação como instrumento para um novo federalismo fiscal brasileiro diante da globalização**. 2006. 87 f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Direito Constitucional como requisito parcial para o título de Mestre pela Universidade de Fortaleza. Fortaleza/Ceará.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Dependência de Trajetória nos incentivos fiscais: Fragmentação do empresariado na Reforma Tributária**. 2009. 127 f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto de Pesquisas Universitárias do Rio de Janeiro e ao Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciência Política. Brasília. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3642>>. Acesso em 16 de julho de 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Um IVA possível em um sistema tributário justo**. In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 397 - 406 p.

MIRANDA, António José Areias. **O Combate à Fraude e Evasão Fiscais: A atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos**. 2013. 76 f. Dissertação de Mestrado apresentada como Requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Porto. disponível em: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2011/1/DM_AntonioMiranda_2013.pdf, acesso em 20 de maio de 2014.

NABAIS, José Casalta. **A soberania Fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômica**. coord. Jorge Miranda Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira , 2006. p. 497-527.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e a harmonização tributária e Fiscal no MERCOSUL**. Scientia Iuris, Londrina, v.4, 363 – 377 p, 2000. disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11228/9993>> acesso em 20 de julho de 2014.

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

NETO, Nagib Abrahão Duailibe. **Reforma do sistema tributário nacional e a Emenda Constitucional n.º 42/2003**. RDU – Revista de Direito Univille / Universidade da Região de Joinville. Departamento de Direito, v.2, n.1 (2012). - Joinville, SC. p. 153 - 167. Disponível em: <http://univille.edu.br/community/revista_rdu/VirtualDisk.html?action=readFile&file=artigo13.pdf¤t=/Volume_2>, acesso em 21 de julho de 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. Atual, São Paulo Saraiva: 1995.

OLIVEIRA, Antônio Moura. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado Um Imposto Neutro**. 2010. Fl. 176. Tese de Mestrado apresentado a Faculdade de Direito da Universidade do Porto como requisito parcial para o título de Mestre. Porto. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/880>, acesso em 15 de setembro de 2014.

OLIVEIRA, Lycia Nobre de. **União Europeia E MERCOSUL. Um confronto entre experiência de integração regional.** 2011. 110 f. Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra como requisito parcial para o título de Mestre em Ciência Jurídico-Econômicas. Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico. **Estudos de IVA II.** Editora Almedina, Coimbra. Setembro/2012.

PALMA, Clotilde Celorico. **Estudo de Imposto sobre o Valor Acrescentado.** Editora Almedina. Coimbra. Fevereiro, 2006.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado.** Editora Almedina. Coimbra. Janeiro/ 2005.

PALMA, Clotilde Celorico. **A harmonização comunitária do Imposto Sobre o Valor Acrescentado: quo vadis?** In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 175 – 214 p.

PALMA, Clotilde Celorico. **A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge.** Gabinetes de Estudo. Disponível em: <http://www.otoc.pt/downloads/files/1263825879_30a33_Gabinete_Estudos.pdf>, acesso em 16 de setembro de 2014.

PALMA, Clotilde Celorico. **A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA.** Gabinete de Estudos. Março 2012. Disponível em: <<http://www.otoc.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>>, acesso em 16 de setembro de 2014.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Harmonização Tributária em processo de integração Econômica.** Estudos de Direito Tributário em Homenagem a memória de Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PORTO, Manuel. **Os pais da Comunidade Europeia: do ideal à realidade.** ESTUDOS N.S 3 (2004) p. 103 – 108.

PORTO, Manuel. **A lógica de Intervenção nas Economias: Do tratado de Roma a Constituição Europeia.** Sep. de : Colóquio ibérico: Constituição Europeia. Homenagem ao Doutor Francisco Lucas Pires. Coimbra Editora. Coimbra. 2005. p. 635-650.

QUADROS, Fausto de. **Direito da União Europeia: Direito Constitucional e Administrativo da União Europeia.** 3ª edição. Editora Almedina. Coimbra. 2013.

RIOS, Marcelo Jabour. **A tributação sobre o consumo no Brasil: Reforma tributária e MERCOSUL.** 2003. 107 f. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado da Faculdade Mineira de Direito como requisito para a obtenção de título de Mestre. Belo Horizonte.

RORIZ, Roriz, et al. **Modulo 1 A incidência do IVA.** 2011. Fl. 94. Mestrado em Direito Fiscal. Universidade do Minho. Minho. Disponível em: <<http://delegada1ano.files.wordpress.com/2011/10/anc3a1lise-do-civa-mc3b3dulo-11.pdf>>. acesso em 25 de março de 2014.

SANCHES, Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. Lex. Coimbra. 1998.

SANTOS, Antônio Carlos dos. **The European Common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution**. Revista de finanças públicas e Direito Fiscal. A. 1, nº 3 (2008), 59-76 p.

SILBERTEIN, Juan Carlos; TUSAR, Karina. **Armonización fiscal y extrafiscal em el proceso de integración del MERCOSUL**. In: Direito da Integração e Relações Internacionais ALCA, MERCOSUL e UE. Organizado por PIMENTEL, Luiz Otávio. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. edição. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOARES, Mário Lucio Quintão. **Direitos Fundamentais e direito comunitário: por uma metódica de direitos fundamentais aplicada às normas comunitária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

SOLDATTI, Emanuelle Brasil. **Implantação do IVA no Sistema Tributário Brasileiro: Uma visão do Mercosul**. 2006. 112 f. Dissertação de Mestrado apresentado como Requisito para obtenção do Título de Mestre da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra.

TÔRRES, Heleno Taveira. **O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro**. In: IVA para o Brasil Contributo para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizado por SAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, VASQUES, Sergio e BRANCO GUIMARÃES, Vasco. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2007. 69 – 85 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Reforma Tributária da Emenda Constitucional 42/2003**. Revista Forense, Rio de Janeiro, 1904. v. 100, n. 372, p. 149–157, mar./abr., 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?**. Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.3, n.15, p. 9-25, maio/jun. 2005.

VALDES, Nelly. **El Impuesto al Valor Acregado em el Uruguay**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. 97 – 124 p.

VASCONCELOS, Álvaro de. **Relações entre a União Europeia e o MERCOSUL: fundamentos de um novo Multilateralismo**. In: O NOVO MULTILATERALISMO: Perspectiva da União Europeia e do MERCOSUL/ Forum Euro-Latino-Americano. Instituto de Estudos Estratégicos e Internacionais. 1ª ed. Outubro, 2001. 271 – 286 p.

VASQUES, Sérgio. **A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal**. Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.10, n.60, p. 87-116, nov. 2012.

VASQUES, Sérgio. **O IVA como imposto geral sobre o consumo**. Fórum de Direito Tributário, RFDT. Belo Horizonte, v.10, n. 59, p. 107-132, set. 2012.

VERSANO, Ricardo. **Reforma Tributária e Guerra Fiscal na Federação Brasileira**. Relatório CAT nº 5. p. 19 – 24, set. de 2000.

VICENTINI, Marcelo Fonseca. **Integração econômica – A Experiência Europeia e os Desafios do Mercosul**. Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión. Año 1, Nº 2, 2013. p. 171 - 194. Disponível em: <<http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/12752.pdf>>, acesso em 10 de setembro de 2014.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. **A comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS segundo os Estados-membros da Federação**. Sequência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil. 72 - 80 p. 1995.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. **A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional**/ José Guilherme Xavier Bastos. Ciência e Técnica Fiscal. N. 361. Jan./Mar. 1991. 7-109 p.

XAVIER BASTOS, José Guilherme. **A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional** / José Guilherme Xavier Bastos. Ciência e técnica fiscal. N. 362. Abril/Junho 1991. 07 – 209 p.

XAVIER DE BASTOS, José Guilherme. **Problema de aplicação de aplicação do IVA na reestruturação dos grupos do sector financeiro**. Boletim de ciências econômicas. Vol. XLV-A. Coimbra. 713 – 773 p.

XAVIER DE BASTOS, José Guilherme. **Temas de integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia Com Especial Referencia ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)**. 1º Volume, 2º Semestre de 1996.

LEGISLAÇÕES CONSULTADAS E UTILIZADAS

ARGENTINA. **Constitución de la Nación Argentina**, 1994, disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>>, acesso em 15 de março de 2014.

ARGENTINA. **Ley de Impuesto al Valor Agregado n. 23.349/85**, disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>, acesso em 15 de março de 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: senado, 1966.

BRASIL. **Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996**. Brasília: Senado, 1996.

BRASIL. **Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003**. Brasília: Senado, 2003.

BRASIL. **Exposição de Motivos 00084/MF/C.Civil do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003**. Brasília: Senado, 2003. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003>, acesso em 20 de julho de 2014.

BRASIL. Exposição de Motivos 00016/MF do Projeto de Emenda Constitucional 233/2008. Brasília: Senado, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>, acesso em 22 de julho de 2014.

CÓDIGO DO IVA, disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/>, acesso em 19 de novembro de 2013.

COM (2011) 851 final. **sobre o futuro do IVA para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único.** Disponível em: <<http://mutualismo.azurewebsites.net/Content/UMP/COM-2011-0851-FIN-PT-TXT.pdf>>, acesso em 16 de setembro de 2014.

COM (2008) 807. **Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA Na União Europeia.** Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52008DC0807>>, acesso em 16 de agosto de 2014.

DIRECTIVA 67/227/CEE do Conselho/ primeira directiva, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

DIRECTIVA 67/228/CEE do Conselho/ Segunda directiva, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Estruturas e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

DIRECTIVA 69/463/CEE do Conselho/Terceira directiva, de 9 de dezembro de 1969, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - introdução do imposto sobre o valor acrescentado nos Estados-membros.

DIRECTIVA 71/401/CEE do Conselho/ Quarta directiva, de 20 de Dezembro de 1971, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Itália.

DIRECTIVA 72/250/CEE do Conselho/ Quinta directiva, de 4 de Julho de 1972, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Itália.

DIRECTIVA 77/388/CEE do Conselho/ sexta directiva, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

DIRECTIVA 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE.

DIRECTIVA 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA).

DIRECTIVA 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro de 2005, que altera, no que respeita ao período de aplicação da taxa normal mínima, a Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

DIRECTIVA 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

DIRECTIVA 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.

DIRECTIVA 2010/23/CE do Conselho de 16 de Março de 2010, que altera a Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude.

PARAGUAI. **Constitución de la República de Paraguay, 1992**. Disponível em: http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm, acesso em 15 de março de 2014.

PARAGUAI. **Ley n. 125/91**. Disponível em? http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf, acesso em 20 de março de 2014.

PROTOCOLO DE OURO PRETO. **Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do MERCOSUL**. Aos 17 dias do mês de dezembro de 1994. Disponível em: http://www.tprmercosur.org/pt/docum/Protocolo_de_Ouro_Preto_pt.pdf, acesso em 24 de abril de 2014.

TRATADO DE ASSUNÇÃO. **Tratado para constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai**. Aos 26 dias do mês março de 1991. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao..pdf, acesso em 22 de abril de 2014.

TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA. **Tratado da União Europeia e do tratado sobre o funcionamento da União Europeia**. Aos dias 1 de novembro de 1993. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/qc3209190ptc_002.pdf, acesso em 08 de fevereiro de 2014.

TRATADO DE ROMA. Tratado que institui a Comunidade Econômica Europeia. Aos 25 dias do mês de março de 1957. Disponível em: <<http://dupond.ci.uc.pt/CDEUC/TRVRINT.HTM>>, acesso em 07 de fevereiro de 2014.

URUGUAI. **Constitución de la República Oriental del Uruguay, 1967.** Disponível em: <<http://www.rau.edu.uy/uruguay/const97-1.6.htm>>, acesso em 18 de março de 2014.

URUGUAI. **Código Tributario.** Disponível em: <http://www.parlamento.gub.uy/codigos/codigotributario/1997/cod_tributario.htm>, acesso em 20 de março de abril de 2014.

URUGUAI. **Impuesto al Valor Agregado.** Disponível em: <<http://www.um.edu.uy/docs/codigotributario/pdf/10-TO-TITULO%2010%20IVA.pdf>>, acesso em 20 de março de 2014.