

RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 150 – 208, Jan-Jun, 2018

POLÍTICAS PÚBLICAS (TRIBUTÁRIAS), O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA E PERSPECTIVAS DE IMPLANTAÇÃO DO IVA NA REALIDADE BRASILEIRA.

PUBLIC POLICY (TAX), THE VALUE ADDED TAX IN THE FOREIGNER EXPERIENCE AND THE POSSIBILITIES OF THE CRIATION OF THE VAT IN THE BRAZILIAN REALITY

Jeferson Teodorovicz*

RESUMO: O presente trabalho busca apresentar aspectos estruturais do tributo denominado "imposto sobre o valor agregado". O enfoque trazido pela análise, embora incidente sobre o Direito Tributário, toca também a Ciência das Finanças (Finanças Públicas) e a Política Tributária, enquanto direcionamento tributário das Políticas Públicas Estaduais. Pretende-se, a partir de análise histórica, estrutural e comparativa (e, portanto, interdisciplinar) de um imposto classificado como "IVA" (que comporta diferentes espécies, ressalte-se), considerá-lo a partir do ideal (inalcançável) de neutralidade tributária, e a eterna luta contra a distorção tributária. Da mesma forma, a partir desse instrumental interdisciplinar, também se oferece breve reflexão sob as perspectivas de implantação de um IVA na realidade brasileira, o que, como se observará, possui muitos obstáculos e desafios.

Palavras-chave: Imposto sobre o Valor Agregado; Ciência das Finanças; Política Tributária; Políticas Públicas; Direito Tributário; Brasil.

Artigo recebido em 13 de dezembro de 2017.

Artigo aceito em 21 de maio de 2018.

* Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor de Direito Tributário e Processo Tributário no curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidom e do Centro Universitário Uninter. Advogado e Pesquisador em Curitiba-PR. Endereço para contato: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 150 – 208 Jan-Jun/2018
e-mail revdiet@bol.com.br

ABSTRACT: This paper aims at showing structural aspects of the tax called Value Added Tax. The main focus of this analysis, although it is on the Tax Law, is also the work taught in Public Finance and Tax Policy, tax branches of the Public Policies States. This work intends to begin a historical, structural and comparative analysis (and, therefore, an interdisciplinary view), of a tax type classified as "VAT" (which reaches different types), and recognizes the start of the neutrality ideal (unreachable). In this sense, the beginning of this interdisciplinary tools, also offer fast reflexion about the possibilities of the criation of a VAT in the brazilian reality, that has many challenges and difficulties.

Keywords: Value Added Tax; Public Finance; Tax Policy; Public Policy; Tax Law; Brazil.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. UMA INTRODUÇÃO (TEÓRICA E HISTÓRICA) AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO; 3. O FUNDAMENTO DA IMPLANTAÇÃO DO IVA BASEADO NO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA (E O COMBATE À DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA) 4. ASPECTOS BÁSICOS DA ESTRUTURA GERAL DO "IVA"; 5. BREVE RELATO DA INTRODUÇÃO DO IVA EM PAÍSES DO MERCOSUL (E LATINO-AMERICANOS); 6. AS RECENTES PROPOSTAS DE REFORMA DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO NO BRASIL; 7. CONCLUSÕES. 8. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO.

O surgimento do Imposto sobre o Valor Agregado, uma das principais criações tributárias do século XX, na primeira metade daquele século, tornou-se símbolo de racionalidade, eficiência e harmonia aos sistemas tributários nacionais, em particular no que tange a um dos campos mais delicados, o da tributação sobre o consumo.

Gradualmente, a sistemática foi inserida em sistemas tributários nacionais, seja para viabilizar mais eficiência na circulação dos fatores de produção, seja para desonerar o contribuinte de fato (consumidor) ao final da cadeia produtiva, ou mesmo para propiciar maior proximidade entre sistemas tributários nacionais distintos, em um ambiente de potencial integração econômica regional.

O imposto sobre o valor agregado tornou-se símbolo das Políticas Tributárias de Harmonização Tributária Internacional, consideradas em ambiente

de formação de Blocos Econômicos, como foi o caso da União Europeia, já que foi o principal imposto a ser aplicado de forma harmonizada entre seus países membros. A premissa de aplicação do IVA na União Europeia justificava-se sob o fundamento de melhor alcançar conjuntamente os pressupostos de um mercado interno comunitário caracterizado pela livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. Para o que interessa à circulação de bens e serviços, naturalmente, um “IVA” harmonizado por regras comunitárias comuns favoreceria enormemente o êxito dessa Política Pública.

Tendo em vista a importância tributária que o IVA ainda hoje angaria na experiência tributária estrangeira, pretende-se, a partir de análise dedutiva, mas sem ignorar reflexões críticas sobre o tema, apresentar elementos históricos da criação e consolidação dessa sistemática de imposto sobre o consumo na realidade nacional e estrangeira, bem como relacioná-lo ao princípio que fundamenta (originalmente) a sua criação e inserção em sistemas tributários nacionais, qual seja o princípio da neutralidade – como instrumento de combate à distorção em matéria tributária.

Compreendido o IVA enquanto instrumento de neutralidade tributária nas relações de consumo, partir-se-á para uma breve análise de sua estrutura (e diferentes classificações, variáveis conforme seus diferentes componentes) e de seu funcionamento, baseando-se na experiência estrangeira (e nacional). Por fim, pretende-se analisar, em comparação com alguns países latino-americanos (em particular os Estados-Membros do Mercosul) algumas similaridades e diferenças entre os impostos sobre o valor agregado nesses países, bem como relatar algumas recentes propostas de reforma tributária na sistemática de tributação sobre o consumo no Brasil, e no que se afastam (e no que se aproximam) do ideal construído de imposto sobre o valor agregado na Política Tributária Contemporânea.

2. UMA INTRODUÇÃO (TEÓRICA E HISTÓRICA) AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.

2.1 ALGUNS ELEMENTOS HISTÓRICOS DA IMPLANTAÇÃO DO IVA.

Cesare Cosciani aponta que o século XX gradualmente registrou aumento vertiginoso da criação de impostos gerais sobre as vendas. Dentro desse contexto, também como produto do aperfeiçoamento técnico ligado aos impostos sobre vendas, surgiu o imposto sobre vendas na modalidade sobre o valor agregado.

Em verdade, o imposto sobre vendas teve sua origem contemporânea na generalização de uma série de impostos sobre os selos e sobre o luxo a determinados produtos, que foram aplicados no período bélico. O imposto se difundiu rapidamente, caracterizando-se como um imposto geral sobre vendas de mercadorias com uma alíquota geralmente moderada (entre 1% a 2%).¹

Da mesma forma, assinala John F. Due² que a alteração na perspectiva da tributação sobre vendas resultou na criação de um imposto incidente sobre o valor agregado, ideia originalmente concebida por Siemens, industrial alemão e assessor fiscal do Governo alemão que, em 1918, encabeçou a proposta de um imposto para substituir o antigo imposto alemão sobre vendas³.

¹ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 21- 22.

² DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p.115.

³ Na realidade, a criação do imposto que utilizava a técnica do valor agregado foi associada à família Siemens, muito embora exista divergência – quase bizarra – quanto à autoria do tributo. Cesare Cosciani afirmou que foi Werner von Siemens o criador do imposto, ao passo que outros autores, como Arlindo Correa, atribuíram a Carl Friedrich von Siemens a autoria da proposta original do IVA. Por outro lado, John F. Due fez referência à Friedrich von Siemens como criador do IVA, muito embora provavelmente John F. Due tenha se referido a Carl, suprimindo apenas o primeiro nome. Assiste razão a Arlindo Correa, pois de fato, foi Carl Friedrich von Siemens o criador da proposta do IVA naquele contexto. Cf. COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 43; CORREA, Arlindo. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed..

Ainda, a proposição do IVA foi decorrência da preocupação da substituição dos impostos sobre vendas, de caráter cumulativo, e que gerava efeitos distorcivos no mercado, por uma sistemática que proporcionasse maior neutralidade nas relações comerciais. Por isso, Siemens, entre 1918 e 1919, desenvolveu a técnica da tributação sobre o valor acrescentado - e apresentada com maior profundidade em 1921, através da monografia *Veredelte Umsatzsteuer*, conforme reforça Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴, amparado em Clara K. Sullivan, através da imposição indireta sobre o consumo.⁵ Não obstante, assinala Bonilha que, apesar da relevante proposta de Carl Friedrich von Siemens, a técnica do valor agregado não chegou a ser praticada naquela ocasião.⁶

Contudo, esse imposto foi sugerido – efetivamente – por T. S. Adams⁷, nos Estados Unidos da América, em 1921, e foi incorporado à Emenda n.º 21, apresentada pelo senador norte-americano Reed Smoot.⁸

Francesco Forte acrescenta que, nesse período, autoridades do mundo dos negócios e economistas discursaram a favor de um imposto federal sobre o valor agregado como substituto parcial ou total do imposto geral sobre a renda das sociedades. Porém, apesar da crescente popularidade do IVA, Forte destacou a existência de “detratores” à sistemática de tributação. O Japão foi palco de grandes hostilidades para a implantação do IVA, na Missão Shoup, que tentou

Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 13; DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 115..

⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p.27-28.

⁵ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 13.

⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p.27-28

⁷ Ibidem, p. 28.

⁸ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 115-116

levar o IVA para o Japão, em 1949. Por outro lado, a Inglaterra, na época, refletiu cuidadosamente sobre a possibilidade de substituir a *purchase tax*, bem como o imposto sobre a renda das sociedades, pelo IVA, não obstante a Comissão Richardson, encarregada pelo governo britânico de estudar essa possibilidade, tenha se manifestado em sentido negativo. Já na Suécia, rechaçou-se inicialmente a proposta de adotar um imposto geral sobre o valor agregado.⁹

Além disso, acrescentam Francesco Forte¹⁰ e John F. Due¹¹ que, no Estado americano de Michigan, em 1953, foi instituído um imposto sobre o valor agregado estadual.

Posteriormente, Carl Shoup reforçou a crescente utilização do IVA a partir de 1940, e sua gradativa importância para os sistemas tributários, reconhecido, na época, como a última grande inovação fiscal de alcance geral, sendo aplicado tanto em grandes países como em pequenos países.¹² No mesmo sentido, Villegas, ao afirmar que: "Atualmente nota-se uma importante evolução do imposto sobre vendas", consolidando-se através da sistemática "(...) do imposto sobre o valor agregado"¹³

Na França, Maurice Lauré criou a TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) francesa, substituindo o imposto sobre a produção, que serviria de base para a concepção do IVA nos demais países que decidiram adotar um imposto único sobre o valor agregado enquanto substituto do imposto sobre a produção – no qual se

⁹ FORTE, Umberto. *União Européia. Comunidade Econômica Européia (Direito das Comunidades Europeias e Harmonização Fiscal)*. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p.51.

¹⁰ Ibidem, p.487-488.

¹¹ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 51.

¹² SHOUP, Carl. **La Teoría y los Antecedentes de Impuesto sobre el Valor Añadido**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971b, p.51.

¹³ VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 664.

compreenderiam os impostos incidentes sobre a prestação de serviços – e dos impostos sobre transações (vendas) – acumulativos.¹⁴¹⁵

Na época, Maurice Lauré¹⁶ produziu uma série de artigos e participou de várias conferências, bem como de uma Comissão para a reforma fiscal presidida por Lorient, em 1952, para suprimir os obstáculos do regime jurídico sobre tributação sobre o consumo até então vigente e proporcionar sua substituição por um imposto geral sobre o valor agregado – a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Conforme destacam Cosciani¹⁷ e Plagnet¹⁸, o imposto sobre o valor agregado foi efetivamente criado em 1954.

Nicholas Kaldor, nesse aspecto, estabeleceu também modelo tributário de imposto abrangente sobre o consumo, reunindo em um tributo apenas, a neutralidade econômica, a justiça fiscal e a relação direta entre contribuinte e o fisco. Nesse sentido, o contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo em razão do montante e da composição do gasto de cada um.¹⁹

No Brasil, em 1958, o Imposto sobre o Consumo, imposto cumulativo, teve alterada sua sistemática para a tributação sobre o valor agregado, tornando-se uma das primeiras experiências da aplicação do imposto em um sistema tributário nacional.

Nesse aspecto, o Brasil adotava, até a Constituição de 1946, o denominado “imposto de vendas”, que tinha a cumulatividade – ou “efeito cascata” –, como principal característica. Após a Emenda Constitucional de 1965, adotou-se o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias) que possuía o diferencial da não-cumulatividade em face

¹⁴ LAURÉ, Maurice. **Estúdio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido**. In INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 473.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.480.

¹⁶ LAURÉ, Maurice, op. cit., 1971, p. 228-229.

¹⁷ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado. Traducción:** Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 54-56

¹⁸ PLAGNET, Bernard. **Le Taxe sur Valeur Ajoutée. Systèmes**. Concours Administratifs. Diplomes Universitaires. Formation Continue. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1990, p.21.

¹⁹ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

de seu antecessor.²⁰ Por tais motivos, pois o antigo “Imposto sobre o Consumo” já adotava uma sistemática de tributação sobre o valor agregado, anteriormente esboçado em 1956, pode-se concluir que a técnica não-cumulativa é anterior à Reforma Tributária do Brasil, promovida em 1965.²¹

Por outro lado, o termo “Imposto sobre o Consumo”²² também pode ser apresentado sobre outras expressões.²³ O Imposto sobre o Valor Acrescentado – ou Agregado, ou Acrescido – configura-se como um imposto geral sobre o consumo – ou imposto geral sobre vendas – ou transações –, plurifásico e não-cumulativo, atuando como imposto incidente sobre a circulação de bens e serviços que, por sua vez, tributa apenas sobre o valor adicionado do produto, do ponto de vista econômico-financeiro.

Por isso, conforme explica Mizabel Derzi, o IVA apresenta uma ampla não-cumulatividade, de maneira que, “(...) créditos relativos à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e serviços (...)”.²⁴

Em 1960, o Comitê Neumark, presidido por Fritz Neumark, que foi o Comitê Fiscal e Financeiro destinado a realizar estudos sobre as estruturas tributárias nos países europeus, buscando soluções para sua integração econômica regional e melhor racionalidade sistemática, recomendou a adoção

²⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPi e ICM**. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p.57 e s.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 Ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.19-21.

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1 ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 1963, p. 374-375.

²³ CORREA, Arlindo. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed.. Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p.220.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999a, p.28.

do IVA para o setor atacadista. O *Relatório Neumark* influenciou de forma decisiva as posteriores decisões dos membros da Comissão Europeia na busca por um regime adequado de IVA, que seria inserido futuramente em toda a Comunidade Europeia.²⁵

Portanto, a importância concedida ao imposto sobre o valor agregado europeu foi enorme, constituindo um verdadeiro marco tributário para a consecução das finalidades integrativas regionais, em um ambiente de formação do Bloco Europeu.

Nesse contexto, por exemplo, em alguns países como a Itália, o Imposto sobre o Valor Agregado começou a ser aplicado em janeiro de 1973, tendo sido incorporado formalmente na reforma fiscal aprovada pela lei 826 de 1971, substituindo o “IGE”, que era um imposto plurifásico cumulativo. A Holanda

²⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978., p.14-15; JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p. 35-26; VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. P. 665; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p. 57 e ss; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 37-43; Idem. **Tributação no Mercosul**. In: MARTINS, Ives Gandra. **Tributação no Mercosul**. 2 ed.. São Paulo: LTr, 2002, p. 447-479; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia. **Unopar Científica** Ciências Jurídicas e Empresariais, Londrina, v. 3, n. 1, mar. 2002, p. 20-21; DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p.28; GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1 ed.. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 25-26; FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul: o Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**. 3 ed.. São Paulo: Editora RT, 2001, p. 163; CORREA, Arlindo. O IVA na União Européia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p. 219-220; TORRES, Ricardo Lobo. É Possível a Criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 3; TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

estabeleceu o IVA em fevereiro de 1969, também substituindo seu imposto plurifásico cumulativo. Por sua vez, na Alemanha, introduz-se o IVA somente em 1968, seguindo o modelo geral europeu. Além disso, Dinamarca estabeleceu o IVA através da lei de 30 de março de 1967, ao passo que a Inglaterra instituiu o IVA no ano de 1973. A Bélgica introduz o referido imposto através da Lei de 3 de julho de 1969, vigente no ano de 1971. Já a Irlanda inicia a aplicação do IVA no dia 1º de novembro de 1972, ao passo que Luxemburgo introduz a sistemática através da Lei de 5 de agosto de 1969. Todos esses impostos foram introduzidos em decorrência da aprovação da 1ª Diretiva IVA, de 1967, que estabeleceu a necessidade de adoção dessa sistemática comunitária nos países membros da então Comunidade Europeia^{26, 27}.

²⁶ JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p.25-26.

²⁷ Assim, não se pode esquecer o papel central que o IVA desempenhou na construção da integração regional europeia, que conta com um IVA harmonizado, em grande parte devido às sucessivas Diretivas Comunitárias “IVA”, iniciadas em 1967, com a Primeira Diretiva IVA (PRIMEIRA Diretiva do Conselho 67/277/CEE), seguidas por diversas normativas comunitárias, todas dedicadas ao processo gradual de harmonização da legislação tributária sobre o consumo em países membros da Comunidade Econômica Europeia, no que se destacou a Sexta Diretiva IVA (Sexta Diretiva IVA (77/388/CEE), que implantou efetivamente o sistema comunitário de tributação sobre o valor agregado nos países membros do Bloco. Após diversas Diretivas, e demais medidas comunitárias destinadas a assegurar os progressos integrativos, entrou em vigor a Diretiva 2006/112/2006 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que substituiu a Sexta Diretiva IVA, atualizando o sistema comunitário de tributação sobre o valor agregado (que também atualmente já conta com Diretivas e normativas comunitárias posteriores). Por fim, a Comissão Europeia sintetiza as principais características do IVA europeu: “(...) O IVA é um imposto geral de consumo diretamente proporcional ao preço dos bens e serviços, cobrado de forma fracionada em cada fase do circuito econômico e neutro em relação ao tipo de organização desse circuito: • é um imposto geral, porque em princípio deve incidir sobre todas as atividades econômicas de produção e de distribuição de bens, assim como sobre as prestações de serviços; • é um imposto de consumo, porque a carga deve incidir, em última instância, sobre as despesas de consumo efetuadas pelos consumidores finais. Não constitui uma carga que incida sobre as empresas; • é proporcional ao preço, o que permite em cada fase do processo de produção e de distribuição conhecer o montante da carga fiscal real nele incorporada; • é cobrado de forma fracionada pelo sistema de deduções que permite ao sujeito passivo deduzir do imposto de que é devedor sobre o seu volume de negócios o montante do imposto que liquidou aos outros sujeitos passivos relativamente às compras que utiliza na sua atividade sujeita a tributação. Este mecanismo assegura a neutralidade do imposto, qualquer que seja a extensão dos circuitos (...)”. COMISSÃO EUROPEIA. **A Política Fiscal na União Européia**. A Europa em Movimento.

Já na América Latina, o IVA foi adotado inicialmente pelos seguintes países: Bolívia – Decreto nº. 11.147, modificado em 1973, Equador – Decretos ns.º 461 e 124 de 12 de maio, e 21 de julho de 1970; Peru – Decreto-Lei de 21 de novembro de 1972; Brasil – Imposto sobre o Consumo em 1958, e Reforma Constitucional nº. 18 do ano de 1965, que estabeleceu o ICM; Uruguai - estabeleceu o IVA através da lei nº. 13.637, de 1967; Argentina, que incluiu no ano de 1973, através da lei nº. 20.631 de 1973, o Imposto sobre o Valor Agregado, iniciando vigência a partir de 1975²⁸.²⁹

Posteriormente a esse período, a sistemática de tributação sobre o valor agregado vai gradativamente se instaurando na quase totalidade dos países ocidentais – e orientais.

3. O FUNDAMENTO DA IMPLANTAÇÃO DO IVA BASEADO NO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA (E O COMBATE À DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA)

A adoção de um imposto que siga a sistemática do valor agregado tem como pressuposto e fundamento o ideal de neutralidade tributária (possível). O IVA, nesse aspecto, como pondera John F. Due, tem como mérito a neutralidade

Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2000, p. 13. Disponível em: <http://europa.eu.int/comm/publications/booklets /move/17/txt_pt.pdf>; Acesso em: 20 fev. 2008.

²⁸ JUANO, **Manuel de. Tributación sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p.26.

²⁹ Ademais, como complementa Héctor Villegas, o moderno imposto sobre o valor agregado, além dos países já citados, foi instituído em 1954, e foi adotado, na França, originalmente em 1955, e na sua forma atual desde 1968, na Suécia desde 1969, na Noruega – desde 1970 -, e na Turquia, desde 1985. Em Portugal, Nova Zelândia e Espanha, desde 1986, na Grécia desde 1987, na Hungria desde 1988, etc. Já na América, também foi sancionado o imposto sobre o valor agregado na Colômbia, Chile, México, estando presente em praticamente todos os países latino-americanos. VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 665.

econômica, "(...) evitando os efeitos adversos do imposto sobre o movimento de transação sem concentração de incidência sobre um único setor"³⁰.

A noção de neutralidade, aliás, para Lindholm, poderia ser sintetizada na seguinte passagem: "(...) um imposto neutro intersetorial introduzido em uma economia em funcionamento é aquele que não distorce a direção da atividade econômica privada (...) "³¹.

Ainda, a neutralidade tributária, enquanto ideal a ser alcançado, e objeto de incessantes investigações no campo econômico-financeiro, possui como antagonista a concepção de distorção tributária (ou fiscal) que poderia ser compreendida como toda mudança decorrente da alteração de uma estrutura tributária (ainda que mínima), modificando o caminho normal do mercado.³²

A distorção – em face de objetivos de política econômica – e a desproporção – em face de critérios e equidade –, conforme ensina Cesare Cosciani³³, podem ser entendidos como os tratamentos diferenciais do imposto que se contrapõem ao princípio da neutralidade, ainda que de maneira implícita.

Segundo Cosciani, geralmente, o imposto cumulativo plurifásico ou multifásico discrimina os investimentos de capital, ao passo que o imposto ao valor agregado é neutro relativamente à utilização do trabalho e do capital.³⁴

Carl Shoup, no mesmo caminho, assinala que o IVA é um imposto economicamente neutro, que não tende a distorcer a forma como são

³⁰ DUE, John F. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento*. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 171.

³¹ LINDHOLM, R. W. **El Impuesto sobre el Valor Añadido: Literatura Disponible**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministerio de Hacienda. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 626-627.

³² TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 266-271.

³³ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 133-135.

³⁴ *Ibidem*, p. 136-137

distribuídos os recursos da economia entre as indústrias, ou entre grandes empresas integradas verticalmente, ou uma cadeia vertical de pequenas empresas comprando e vendendo uma da outra. Mas, para Shoup, isto seria preciso tão somente em relação aos impostos sobre transações, particularmente na modalidade sobre vendas, mas não seria válido para impostos sobre capitais, juros, poupanças ou investimentos, por possuírem maior complexidade.³⁵

Ainda, vale ressaltar a posição de Manuel de Juano, para quem a neutralidade não equivale a uma mera abstenção da influência fiscal ou estatal nas correntes normais do mercado. Lembra a contribuição de Buchanan, a respeito da conceituação do sistema fiscal ideal, que seria aquele que proporcionaria mais eficientemente bens e serviços coletivos, ou que, pelo menos, não seria privativo de um único sistema. No entanto, Juano assevera que por “sistema fiscal neutro” não se pode entender aquele que não exerce influência sobre a conduta individual, pois a função do Estado na prestação dos serviços públicos não deve ser diminuída nem convém modificar-se precisamente em benefício do indivíduo. Se não houver proteção policial do governo, por exemplo, as pessoas modificarão suas condutas adotando serviços de vigilantes privados. A ideia de neutralidade fiscal, na concepção de Manuel de Juano, não pode ser concebida em termos de uma ausência de efeitos sobre as escolhas privadas.³⁶

Assim, a noção de neutralidade tributária (em sua relação com o IVA) também merece observações adicionais, já que o fato de que o IVA apresenta uma sistemática mais “racional” de tributação nas diversas fases de produção, em face do imposto cumulativo, piramidal ou em cascata, está consubstanciado na

³⁵ SHOUP, Carl. **Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971^a, p. 90-91, 103-104.

³⁶ JUANO, Manuel de. **Tributación sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Víctor P. de Zavalia Editor, 1975, p. 70-71.

perspectiva de que afeta “minimamente” as possibilidades de distorção, comparando-o frente aos efeitos de seu “antecessor”. Mas a noção de neutralidade, teoricamente paradoxal à noção de distorção, também guarda suas próprias dificuldades, especialmente quando inserida em um ambiente empírico, que não se identifica com os estudos teóricos dedicados a elevá-la.

Portanto, a neutralidade “ideal”, geralmente associada como ínsita ao IVA, não existe, nem nos impostos que seguem seu modelo, e nem em qualquer outra estrutura fiscal. A função do IVA é a de corrigir distorções de preço, da concorrência, do mercado, atenuando os efeitos nocivos que o efeito cascata possui sobre o mercado e garantindo assim, um melhor trâmite de bens e serviços pelas diversas etapas da produção, seja em transações nacionais ou internacionais. Por tais razões, revela-se tão importante para a consecução das finalidades de políticas tributárias internas (para aumentar a eficiência e a produtividade em mercado interno) ou para viabilizar a harmonização tributária internacional entre países soberanos, em um ambiente de integração regional. Nesse último caso, por exemplo, a adoção do IVA visa alcançar a finalidade do mercado comum, pois é mais palatável para os objetivos da construção de um mercado interno “saudável”, facilitando o controle de preços, a livre circulação de bens e serviços, bem como garantindo maior estabilidade ao sistema.³⁷

Logo, a adoção do imposto sobre o valor agregado, enquanto instrumento de combate à distorção tributária fiscal, possui como meta primordial aproximar-se tanto quanto possível do “ideal” da neutralidade tributária, seja considerando a viabilização de um efetivo mercado comum, de menor sacrifício ao consumidor final (contribuinte de fato), desonerando a produtividade, seja para diminuir os

³⁷ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 266-272.

efeitos distorcivos do sistema tributário em relação ao ambiente econômico em que se insere.

4. ASPECTOS BÁSICOS DA ESTRUTURA GERAL DO "IVA".

4.1 O IVA E SUA VARIAÇÃO TERMINOLÓGICA.

Primeiramente, conforme a lição de Arlindo Correa, a designação "imposto sobre o valor acrescentado" (ou agregado) é duplamente enganadora. Primeiro porque o imposto não pretende tributar o valor acrescentado pelas empresas, mas sim o consumo final, através do fracionamento do preço pelos diversos estágios pelo qual passou o bem – mercadoria ou serviço. No mesmo passo, Correa assevera que o "valor acrescentado"³⁸, tributado em cada fase, pode não ser o que um economista entende por essa expressão.³⁹

Nesse aspecto, Bernardo Ribeiro de Moraes cita as várias expressões utilizadas para denominar essa modalidade de imposto sobre vendas: a) imposto sobre o valor acrescentado; b) acumulado; c) agregado; d) somado; e) juntado.⁴⁰

Já John F. Due acrescenta que o valor agregado corresponde à soma dos valores adicionados pelas empresas durante os circuitos de produção e distribuição, correspondendo à "(...) diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição dos bens de produção".⁴¹

³⁸ CORREA, Arlindo. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed.. Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 33.

³⁹ GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1 ed.. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 25; TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

⁴⁰ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra. O Fato Gerador do ICM. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. v. 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 40; GOUVEIA, Evaristo Paulo. **O Imposto sobre o Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 29.

⁴¹ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 167.

Quando Maurice Lauré analisou a viabilidade da criação de um imposto único sobre o valor agregado, que substituiria aproximadamente o antigo imposto sobre a produção francês, verificou que aquele compreenderia, nessa substituição, também os impostos incidentes sobre as prestações de serviços –, e que, do ponto de vista orçamentário, substituiria o total de ingressos na época viabilizados pelo imposto sobre produção e pelo imposto sobre transações. Esse imposto seria caracterizado como espécie da modalidade “imposto sobre vendas”, e, por esse motivo, a estrutura do imposto proposto por Lauré deveria seguir uma série de princípios atinentes a essa modalidade tributária, o que também se justificava para se alcançar os resultados previstos por Lauré na criação do tributo.⁴²

Assim, o imposto que seguiria a estrutura formulada por Lauré seria definido do seguinte modo: “(...) se tem estabelecido um imposto do tipo de X por cento percebido sobre as vendas realizadas na França por todo contribuinte ou industrial. Cada comerciante deduz do montante do imposto do qual é devedor o montante do imposto que tenha pago aos seus provedores”⁴³. Observa-se, conforme a estruturação de Lauré, que o imposto “ideal” equivaleria à proposta de imposto sobre o valor agregado, no sentido econômico do termo. Por outro lado, nem todos apresentaram apoio à proposta de “imposto único sobre o valor agregado”, de autoria de Lauré⁴⁴, conforme também se pode observar no ensaio crítico de Francesco Forte⁴⁵, cuja leitura se recomenda.

⁴² LAURÉ, Maurice. **Estúdio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 433.

⁴³ Ibidem, p. 433-436.

⁴⁴ Ibidem, p. 433.

⁴⁵ FORTE, Francesco. **Possibilidad de un Verdadero Impuesto General sobre el Valor Añadido: Reflexiones sobre la Experiencia Francesa**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS

A despeito de eventuais críticas ao sistema de valor agregado, Cesare Cosciani, visando apresentar algumas considerações para a construção de um conceito geral de imposto sobre o valor agregado, destacou que esse, concebido como imposto geral e uniforme, deveria ser estruturado de maneira que, através da tributação sobre os valores adicionais, e em atividades independentes, tributasse em igual medida toda a renda nacional líquida – excluindo a renda correspondente à administração pública – sem que qualquer das partes sofresse processos de dupla tributação ou benefícios por elevação do imposto, da mesma forma que um imposto geral e uniforme sobre a renda deveria incluir os rendimentos dos distintos sujeitos, para lograr um montante total igual à renda nacional.⁴⁶

Já para Paulo Celso Bergstrom Bonilha, no imposto sobre o valor agregado,

(...) as incidências, neste caso, também se operam em todas as fases do ciclo de produção e circulação, porém, em cada etapa, o gravame atinge somente o valor acrescido, isto é, a agregação de valor que o produto adquire em relação à etapa anterior. Assim, a soma do valor inicial e dos valores agregados nas várias etapas, até a entrega a consumo, deve corresponder ao valor total do produto nessa última etapa. Isto significa que a soma das incidências sucessivas sobre os respectivos valores acrescidos deve equivaler a uma incidência global da alíquota sobre o valor ou preço final do produto.⁴⁷

FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 486-487.

⁴⁶ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969, p. 61-63.

⁴⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM**. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p. 31.

John F. Due⁴⁸ ao apresentar sua própria conceituação sobre o imposto sobre o valor agregado, destaca que esse se aplica a cada empresa nas fases de produção e distribuição, sobre o montante do valor agregado por parte da empresa. O valor agregado, por sua vez, é a diferença entre as vendas da empresa e a quantidade paga pelos materiais e serviços comprados de outras empresas.⁴⁹

Na opinião de Bonilha, ainda, a técnica de imposição ao valor agregado

(...) oferece inegáveis vantagens: a) trata igualmente produtos de circuitos econômicos diferentes, não estimulando a verticalização das empresas; b) distribui a carga tributária, "pari passu", durante o ciclo de produção e circulação, repartindo-se a responsabilidade financeira entre os que dele participam; c) cria interdependências e oposições de interesses entre os contribuintes, na medida em que os compele a contabilizar a exata quantidade de compras, a fim de não se ter que recolher maior quantidade de imposto do que o devido em relação ao valor acrescido; d) permite um cálculo exato da carga tributária em qualquer das etapas, favorecendo-se, com isto, o controle eficaz da desoneração do imposto nas exportações, bem como o cálculo equitativo da incidência sobre produtos importados⁵⁰

Bonilha, porém, considera também algumas desvantagens atribuíveis a essa sistemática, ainda que suscetíveis de regularização e controle, "mediante providências administrativas adequadas":

Em primeiro lugar, aponta-se o inconveniente de se basear o controle do imposto na contabilidade dos contribuintes; caso esta não seja organizada e em bases fidedignas, avulta a possibilidade de evasão. De outra parte, o sistema não é muito flexível, pois não se compadece com isenções e alíquotas diferenciadas, que complicam a administração do tributo, visto que é fundamental o encadeamento entre as incidências parciais

⁴⁸ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 117.

⁴⁹ REIG, op. cit., 1971, p. 426.

⁵⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPi e ICM**. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979, p. 31-32

e sucessivas durante o "iter" perpassando pelo produto desde a fonte produtora até a etapa final de venda ao consumidor.

Por sua vez, o imposto sobre o valor agregado, na opinião de K. Messere, tem como característica principal o fato de, sendo tributável em cada fase, não tributar mais que o valor agregado na fase considerada. A soma dos valores agregados nas diferentes fases é igual ao preço final do produto, de maneira que a soma das deduções fiscais operadas nas diferentes fases corresponde ao imposto que seria devido se tivesse sido tributado somente uma vez e na última fase. O IVA é, portanto, na visão de Messere, um imposto exigido em várias fases desde o ponto de vista do método de tributação e um imposto de uma única fase no que se considera a quantidade final arrecadada.⁵¹

Nesse contexto, Arlindo Correa relaciona novamente o IVA ao "gênero" imposto sobre consumo:

(...) O IVA é um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa por oposição aos impostos sobre a renda. Os impostos sobre o consumo podem classificar-se, quanto ao seu campo de aplicação, como impostos gerais e especiais sobre o Consumo. Os impostos gerais sobre o consumo apenas tendencialmente tributam todo o consumo, já que alguns itens são muito difíceis de valorar; é o caso, por exemplo, da utilização dos bens públicos (...)⁵²

Segundo Correa, por outro lado, os impostos especiais sobre o consumo tributam bens específicos ou serviços, aferidos em quantidade ou valor. Quando incidentes sobre bens, denominam-se em francês *accises*, e em inglês *excise*. "(...) As *accises* mais

⁵¹ MESSERE, K. **Los Ajustes Fiscales en Frontera**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 234.

⁵² CORREA, Arlindo. O IVA na União Européia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p. 212-220.

freqüentemente cobradas pelos governos na Europa, incidem sobre o álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e combustíveis (...)"⁵³

Contudo, nada impede que impostos "específicos sobre o consumo" adotem a sistemática do cálculo sobre o valor agregado, desde que plurifásicos.

É o que ocorre, por exemplo, com o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União Federal) brasileiro, que, não obstante tenha sido classificado pela maioria dos autores como um imposto específico sobre o consumo, adota – ao contrário da maioria dos impostos seletivos sobre o consumo – o método de cálculo sobre o valor agregado, possuindo também um rol maior de produtos tributáveis, como também reconhece Hugo González Cano, em estudo encomendado pelo BID.⁵⁴

Essa é uma tendência que John F. Due já informava, pois "(...) o sistema que adota o princípio do imposto sobre o valor adicionado incidindo sobre um único setor (geralmente industrial) normalmente não é designado por tributo sobre o valor adicionado"⁵⁵.

Assim, seja em impostos gerais sobre o consumo, ou impostos específicos sobre o consumo, remanesce viável a possibilidade de que ambos possam adotar a sistemática de incidência sobre o valor agregado, se constituírem-se enquanto tributos plurifásicos.

⁵³ Ibidem, p. 220.

⁵⁴ CANO, Hugo González. **A Situação Atual da Tributação nos países do Mercosul**. In: REZENDE, Fernando; AUGUSTO DE OLIVEIRA, Fabrício. *Federalismo e Integração Econômica Regional. Desafios para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer-Stiftung, 2004^a, p.236.

⁵⁵ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 169.

4.2 AS DIFERENTES CLASSIFICAÇÕES CONFORME A ESTRUTURA DE IVA (E CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS).

O Imposto que segue a sistemática "IVA" guarda grande variedade tipológica, comportando diferentes classificações de acordo com as variações de sua estrutura.

Por exemplo, de acordo com John F. Due, o IVA pode ser diferenciado de acordo com o método de cálculo do valor agregado: *a) método de cálculo do imposto sobre o valor agregado; b) método de crédito do imposto – sistema crédito x débito*. Dentro do método de cálculo do imposto sobre o valor agregado, existem duas possibilidades, quais sejam: *i) método de adição* – em que o valor agregado para uma empresa é computado através da soma dos salários, rendas, fatores e benefícios líquidos obtidos pela mesma; *ii) método de subtração* – em que o valor agregado é definido como a diferença entre as vendas de uma empresa e as compras realizadas pela mesma.⁵⁶

Aprofundando um pouco mais as ponderações de John F. Due, no caso do *sistema de crédito fiscal*, por exemplo, que é o método mais comum, a firma calcula suas obrigações aplicando a alíquota do tributo sobre o total das vendas, subtraindo o imposto pago sobre as aquisições durante o mesmo período, o que ocorreu no antigo sistema francês do IVA. Esse é o método denominado sistema "crédito x débito".

Por sua vez, Clara K. Sullivan concorda com o conteúdo conceitual das diversas modalidades de aplicação supracitadas, mas, no entanto, apresentou

⁵⁶ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 117-119.

uma classificação diferenciada, pois incluiu o método de crédito do imposto como uma variação o método de subtração.⁵⁷

Além disso, o IVA pode ser classificado de acordo com o método de dedução adotado, a exemplo do método de dedução física e do método de dedução financeira.

Primeiramente, Alcides Jorge Costa ensina que o "(...) cálculo do valor acrescido admite duas formas: a pura ou sobre a base real e a forma de cálculo sobre base financeira"⁵⁸. Em outras palavras, o Imposto sobre o Valor Agregado pode ser aplicado segundo o sistema de dedução física ou pelo sistema de dedução financeira, conforme classificação trazida também por C. Campet⁵⁹ e Calle Sainz⁶⁰.

Nesse aspecto, a primeira modalidade refere-se ao fato de que, do valor de produto na saída de cada fase se deduzirá o valor dos elementos que entram fisicamente em sua composição e que tenham sido objeto de tributação na fase anterior. Portanto, essa diferença é que será tributada. Essa se realiza em cada fase do processo de produção e distribuição. Já no sistema de dedução financeira, diferentemente, do valor do produto à saída de cada fase é que será deduzido o valor dos elementos integrados financeiramente.⁶¹

Além disso, dentro da concepção do sistema de dedução, outras regras foram desenvolvidas com o objetivo de apurar o sistema de crédito do imposto, possibilitando a determinação do momento em que o crédito se materializaria,

⁵⁷ SULLIVAN, Clara K. **Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community**. In: SHOUP, Carl. *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967^a, p. 13-15.

⁵⁸ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 25-26.

⁵⁹ CAMPET, Charles. **Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 197, p. 89-96.

⁶⁰ CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968^a, p. 21.

⁶¹ Idem. Prefacio. In: CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968b, p.139.

ou mesmo determinando o modo de manifestação do crédito fiscal decorrente do IVA. Conforme explica Manuel de Juano, inspirado nas lições de Gaudemet, a literatura francesa apresentava três regras que limitariam as possibilidades de dedução, que seriam, respectivamente: a regra da "*prorrata*" – ou "*la règle du prorata*" – ou "*pro rata*"⁶²; a regra da reversão ou do mecanismo de regularizações – "*la règle du reversement* ou *le mecanisme des regularizations*" e; a regra do "*tope*" – ou "*règle du butoir*"⁶³ – ou regra do teto⁶⁴.

As variações conceituais do mecanismo de dedução se originam da estruturação do IVA francês, que, por sua vez, serviu de inspiração para a criação da maioria dos impostos sobre o valor agregado nas legislações europeias e na própria Comunidade Econômica Europeia. Por isso, em geral, o IVA adotado na Europa assumiu como referência básica a experiência francesa⁶⁵

Ademais, Alcides Jorge Costa, em explícita alusão à amplitude da matéria tributável pelo IVA, destacou que, no plano horizontal, o imposto sobre o valor acrescentado "(...) pode ser global se abranger todos os bens e serviços, ou parcial em caso contrário"⁶⁶

Ainda, outra classificação exposta pela literatura especializada refere-se à amplitude vertical do IVA, isto é, ao campo geral ou limitado aplicável verticalmente ao mesmo imposto.

⁶² "Pro rata" foi a denominação trazida por Alcides Jorge para se referir à regra "de prorrata". COSTA, 1978, p. 28.

⁶³ JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p. 76.

⁶⁴ Esta conceituação foi sugerida por Alcides Jorge Costa: "A regra é denominada "*règle du butoir*" em francês, "buffer rule" em inglês e "*regla del tope*" em espanhol. Propomos a tradução "regra do teto" e não "regra do pára-choque", tradução literal do francês e do inglês, porque a expressão já é usada para significar outras limitações, como, p. ex., preço teto". Cf. COSTA, op. Cit., 1978, p. 28.

⁶⁵ Cf. CALLE SAINZ, Ricardo. Prefacio. In: CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968b, p. 38; JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p. 76-77.

⁶⁶ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 25-26.

Nesse sentido, um dos diferentes critérios possíveis para diferenciar as possíveis formas de imposto sobre o valor agregado é o que se refere ao campo de aplicação do imposto. Assim, o imposto sobre o valor agregado aplicado em todas as fases do processo de produção e distribuição de um bem, recebe a denominação de “imposto de campo geral”. Por outro lado, o imposto sobre o valor agregado é suscetível de ser aplicado em fases parciais do processo de transformação de um bem – desde o fabricante ao consumidor final –, denominando-se, nesse caso, “imposto sobre o valor agregado de campo parcial” ou limitado – e nessa situação, sendo qualificado pelo seu ponto terminal de tributação – fabricante ou atacadista. Assim, um tributo dessa natureza de campo limitado se aplicaria em fases parciais do processo de transformação de um bem.⁶⁷

Assim, enquanto tributo inerentemente plurifásico ou multifásico, o IVA será classificado conforme a amplitude de etapas tributáveis. Desse modo, o IVA admite três modalidades segundo “(...) sua maior ou menor generalidade no plano vertical; cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”^{68 69}.

No mesmo sentido, John F. Due evidencia que esses podem ser classificados conforme a aplicação em setores. Nesse aspecto, conforme a lição de Due, os “(...) impostos podem ser aplicados através de todos os setores de produção e distribuição, ou serem limitados a alguns – industrial mais o atacadista, ou atacadista mais varejista”⁷⁰.

⁶⁷ CALLE SAINZ, Ricardo. **La Armonizacion Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 38.

⁶⁸ Ibidem, p. 25.

⁶⁹ Sobre o assunto, também: REIG, op. cit., 1971, p. 424.

⁷⁰ DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 169.

De outra parte, o tipo de IVA adotado dependerá também do regime jurídico de tributação na origem ou no destino, que será variável conforme o ordenamento jurídico positivo.

A adoção de um ou outro tipo de imposto sobre o consumo também implica no estudo necessário dos regimes ou sistemas de tributação, já que, adotando-se o princípio da origem ou o princípio do destino, verifica-se que esses regimes vão influenciar diretamente na caracterização do imposto, conforme o sistema jurídico-tributário de cada país. Ainda, adotando-se a terminologia de Carl Shoup, o princípio da origem ocorre quando o imposto é devido no local da produção do bem, mais precisamente, quando é tributado no local de origem da “cadeia de consumo”.⁷¹ Já pelo sistema de imposição no destino, ou princípio do destino, o imposto será cobrado no local do consumo final da mercadoria ou do produto, ou seja, no local da última etapa da cadeia de consumo.

Conforme a lição de Arlindo Correa pode-se identificar também três modalidades de imposto sobre o valor acrescentado – ou agregado: *a) tipo produto bruto*: incide sobre o total das diferenças – a diferença entre o montante do produto final e o valor do consumo de matérias-primas e bens intermediários –, não sendo deduzidos os bens de investimento, que assim suportam o imposto, tais como os bens de consumo. Incide sobre o rendimento bruto e, em termos econômicos, atinge o produto nacional bruto; *b) tipo rendimento*: esse tipo permite a dedução da depreciação dos bens de investimento, ou seja, a sua amortização anual. Corresponde, para Correa, à noção mais comum de valor acrescentado, pois aplicável ao fluxo de empresas e, em termos de rendas nacionais, atinge o rendimento nacional ou produto nacional líquido; *c) tipo consumo*: essa modalidade permite a dedução imediata do valor total dos bens de investimento, e não apenas a amortização anual, incidindo sobre o consumo nacional – produto nacional bruto menos a aquisição de bens de investimento. No caso da

⁷¹ SHOUP, Carl. **Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971^a, p. 168.

repercussão completa “para frente”, o imposto equivale a “(...) um imposto único sobre todos os bens e serviços no retalho, de idêntica taxa, diferindo apenas na administração”⁷².

Calle Sainz, em semelhante sentido, acrescenta que a supracitada classificação decorre da forma de cálculo de investimento na base do imposto, considerando suas diferentes variações possíveis. A partir dessa perspectiva, Calle Sainz aponta pela possibilidade do estabelecimento de outra classificação para o IVA.⁷³ Logo, em função desse critério, o IVA possui a seguinte tipologia: 1) imposto sobre o valor agregado tipo renda; 2) imposto sobre o valor agregado tipo consumo, que, por sua vez, apresenta duas variações: a) variante dedução; b) variante exclusão de bens.

Essa classificação foi concebida originalmente por Carl Shoup⁷⁴, sendo posteriormente complementada (e aperfeiçoada) por Clara K. Sullivan⁷⁵, quando analisou as propostas de T.S. Adams e Paul Studenski, diferenciando o IVA do tipo renda e do tipo consumo, assim como do tipo produto bruto.

Assim, Clara Sullivan estabeleceu a classificação mais conhecida, com base na evolução das ponderações de Carl Shoup. Nesse sentido, vejam-se as modalidades apresentadas por Sullivan⁷⁶: a) imposto sobre o valor agregado tipo renda: quando para calcular o valor agregado autoriza-se à empresa a realização da dedução do valor do resgate de capital através de depreciações anuais, na medida em que é utilizado. O valor agregado assim considerado pode ser chamado “tipo renda”; b) imposto sobre o valor agregado tipo consumo: quando se admite que, para computar o valor agregado das

⁷² CORREA, Arlindo. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed.. Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 33-34.

⁷³ CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968^a, p. 18-19.

⁷⁴ SHOUP, Carl. **Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido**. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971^a, p. 89-90

⁷⁵ SULLIVAN, Clara K. **Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community**. In: SHOUP, Carl. **Fiscal Harmonization in Common Markets**. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967^a, p. 13 e s.

⁷⁶ Ibidem, p. 13-21.

empresas que deduzam das vendas o custo do equipamento capital, o valor agregado será o “tipo consumo”. Nesse aspecto, o valor sobre o mesmo recairá no imposto sobre o valor agregado “tipo consumo”. Por sua vez, essa modalidade admitirá duas espécies: i) variação pela dedução: que implica na subtração nas vendas da empresa do valor do investimento no ano respectivo; ii) variação pela exclusão de bens: o imposto sobre o valor tipo consumo faz referência à dedução nas vendas da empresa, entre a depreciação anual e os rendimentos correspondentes do investimento efetuado; c) imposto sobre o valor agregado tipo produto bruto: no cálculo do valor agregado não se admite a dedução do valor do equipamento capital mediante depreciações anuais à medida em que é utilizado, tal como no IVA do tipo renda.⁷⁷

Nesse mesmo sentido é a ponderação de Alcides Jorge Costa, quando distingue os três tipos de imposto sobre o valor acrescentado, sobre o tratamento dispensado aos seus investimentos: tipo renda; tipo produto; tipo consumo.⁷⁸

Ademais, Arlindo Correa destaca que o IVA tipo-consumo, aplicado nos países da Comunidade Europeia, incide sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do ciclo produtivo, através da incidência de uma alíquota sobre cada venda ou prestação de serviços, bem como permitindo a dedução do imposto suportado nas aquisições da empresa, de toda ordem, incluindo os bens de investimento. Dessa forma, o IVA equivale a um imposto de igual alíquota aplicado na última venda ao consumidor final.⁷⁹

Em síntese, para Alcides Jorge Costa, o Imposto sobre o Valor Agregado pode ser entendido como imposto sobre vendas que, segundo determinada classificação, tende a assumir a especialidade de Imposto sobre o Consumo, tendência visualizada pelo autor,

⁷⁷ CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968^a, p. 16-18.

⁷⁸ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p.24

⁷⁹ CORREA, Arlindo. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed.. Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p.26

não obstante essa possibilidade ser verificada conforme os pressupostos e finalidades de cada estrutura tributária.⁸⁰

Com base em todas as possibilidades classificatórias, Calle Sainz elabora um roteiro para delimitar as variantes do IVA. Ainda, em face da riqueza literária sobre o tema, optou-se por inserir também alguns elementos adicionais à tipologia proposta por Calle Sainz⁸¹: 1) Forma de cálculo dos investimentos na base de cálculo: a) imposto sobre o valor agregado tipo produto; b) imposto sobre o valor agregado tipo consumo; i) variante dedução; ii) variante exclusão de bens; c) imposto sobre o valor agregado tipo produto bruto; 2) Campo de aplicação – horizontal ou vertical: a) imposto sobre o valor agregado de campo geral; b) imposto sobre o valor agregado de campo limitado; 3) Sistema de dedução: a) imposto sobre o valor no valor agregado que pratica o sistema de dedução física; b) imposto sobre o valor agregado que pratica o sistema de dedução financeira

Por sua vez, Manuel de Juano sintetiza as principais características do citado tributo: a) indireto: o IVA deve ser incluído entre os impostos indiretos, pois afeta manifestações mediatas de riqueza como o consumo; b) real: é um imposto do tipo “real”, por oposição aos impostos pessoais, já que não põe ênfase, como esses, na qualidade ou característica do sujeito passivo do tributo, pois o consumo, a venda, o gasto, o serviço, é prestado ou realizado sem que o legislador obrigue a uma determinação das características específicas da capacidade contributiva que exhibe o consumidor ou o agente; c) proporcional: a alíquota do tributo é geralmente proporcional; d) multifásico – ou plurifásico: afeta os consumos massivos e não seletivamente; e) neutro: essa neutralidade é

⁸⁰ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 24.

⁸¹ CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968a, p. 23.

o que busca o legislador, quando cria esse tipo complexo tecnicamente de tributação sobre vendas e serviços nas diversas fases ou etapas da produção, industrialização e comercialização. Porém, segundo pondera acertadamente Juano, alcançar a efetiva neutralidade é realmente uma aspiração difícil em conjunturas econômicas e em graus de desenvolvimento que não ofereçam ótimas possibilidades.⁸²

Logo, sintetizando as características gerais do IVA, pode-se deduzir que o Imposto sobre o Valor Agregado é espécie do imposto sobre vendas, também identificado por alguns autores como imposto geral sobre o consumo, que incide em mais de uma etapa da circulação econômica – e, portanto, plurifásico –, incidindo sobre a generalidade – que não se confunde com a totalidade – de bens e serviços – ainda que apresentando exceções –, que segue a sistemática de tributação sobre o valor agregado, diferenciando-se do imposto incidente em cascata. Diferencia-se, portanto, dos impostos monofásicos sobre vendas, bem como dos impostos específicos sobre o consumo (pelo menos aqueles monofásicos), além dos já citados impostos cumulativos.⁸³

Porém, deve-se reconhecer que é dificultosa a apresentação de um roteiro geral para delimitar todas as possibilidades de manifestação do IVA, que permitiria as mais diversas configurações, conforme a adoção – variável – dos critérios que compõem a sua própria estrutura.

A estrutura do IVA dependerá do próprio sistema fiscal específico, em que os elaboradores de Políticas Públicas em matéria tributária verificarão quais as características mais apropriadas para a introdução de um imposto sobre o valor agregado para aquele contexto econômico, social, político e jurídico. De qualquer forma,

⁸² JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975, p. 68.

⁸³ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 272-286.

é importante ter pelo menos uma noção geral de que a estruturação do IVA é bem mais complexa do que se poderia imaginar, em uma análise sucinta.

A partir dessa breve síntese analítica sobre a estrutura e os diferentes tipos de IVA, veja-se como essa sistemática de tributação sobre o consumo se aplica em países da América Latina (em especial, do Mercosul).

5. BREVE RELATO DA INTRODUÇÃO DO IVA EM PAÍSES DO MERCOSUL (E LATINO-AMERICANOS).

A estrutura dos impostos gerais sobre o consumo previstos nas legislações tributárias latino-americanas apresenta grandes similaridades com a estrutura jurídica básica do imposto sobre o valor agregado europeu, sobretudo construído pela experiência francesa, o que garantiu que impostos similares fossem criados nos países latino-americanos, incorporando a sistemática de impostos gerais e específicos sobre o consumo, plurifásicos e de incidência não-cumulativa.⁸⁴

Na Argentina o IVA foi criado pela Lei n.º 20.631 de 1973, entrando em vigor no ano de 1975⁸⁵. Trata-se, segundo o critério econômico-financeiro, de um imposto incidente sobre vendas na modalidade consumo, que incide sobre o valor agregado⁸⁶.

⁸⁴ Ibidem, p. 400-416.

⁸⁵ A Lei n.º 20.631 recebeu diversas modificações, dentre as quais a Lei n.º 21.376/1976, Lei n.º 21.346/76, Lei n.º 21.544/77, Lei n.º 21.911/1980, Lei n.º 23.349/86, bem como pelos Decretos n.º 2.407, 2.510 e 1920, assim como pela Resolução 680/99 (GOMES, F., 2006, p. 128.). Além disso, destacam-se, entre outras alterações posteriores, as Leis n. 24.920, de dezembro de 1997, 24.958, de abril de 1998, 24.977, de março de 1998, 25.063, de 1998, 25.239, de 31 de dezembro de 1999, bem como pelas Leis n.º 25.360/2000, 25.405/2001, 25.406/2001, entre outras.

⁸⁶ Como bem aponta Villegas: “a característica essencial do IVA é a fragmentação do valor dos bens que são alienados e dos serviços prestados, para submetê-los a um imposto em cada uma das etapas da negociação dos ditos bens e serviços, de tal forma que na etapa final fique tributado o valor total deles. Ainda, paga-se o tributo em todas as etapas da circulação econômica, não obstante não se apresente o efeito acumulativo ou piramidal, mas o maior valor que o produto adquire em cada etapa. Como a soma dos valores agregados nas distintas etapas corresponde ao valor total do bem adquirido pelo consumidor final, o imposto tributo no seu conjunto é o valor total do bem sem omissões, duplas tributações, sem discriminações, segundo o número de transações a que está sujeito cada bem.”. VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 670-672. No

Já o IVA Uruguaio, criado pela Lei 13.637, de 1967 (sob a denominação “Imposto de Vendas e Serviços”)⁸⁷, apresenta características semelhantes ao IVA argentino, tributando a circulação e importação de bens e prestação de serviços. No regime tributário uruguaio também existem os impostos específicos sobre o consumo, que são monofásicos e não incidem na exportação, seguindo o princípio da tributação no país do destino⁸⁸. É um imposto nacional, não podendo ser estabelecido pelos governos departamentais.

Já no Paraguai, destaque-se a Lei n.º 125 de 1991, que criou o Imposto sobre o Valor Agregado paraguaio⁸⁹, que se encontra previsto no Título Primeiro – Livro III – Imposto sobre o Consumo – nos artigos 77 a 98, da citada lei, sendo

mesmo passo, Alejandro C. Altamirano também apresenta ponderações acerca do referido tributo argentino: a) economicamente é um tributo indireto, já que incide sobre o consumidor final e, conseqüentemente, tributa o consumo; b) é um tributo real, já que não leva em consideração condições pessoais do sujeito; c) não possui efeito cumulativo; d) é plurifásico e não-cumulativo; pois toda vez que incide uma só vez no preço final do bem ou do serviço prestado; e) apresenta fácil controle, pois os mecanismos usualmente utilizados pelas administrações são aptos para reduzir consideravelmente a evasão fiscal; f) favorece a integração econômica internacional, pois, quando não produz efeito em cascata é possível determinar com maior grau de precisão a tributação interna e, logo, na oportunidade de exportação de produtos e serviços, o Estado possui condições de quantificar o imposto e devolvê-lo ao responsável que não possa encaminhar o produto ou serviço ao exterior. Há um sistema de distribuição de receitas específico para as províncias, que podem ser consideradas como “equivalentes” à noção de Estado membro no Brasil, existindo também os Códigos Tributários Provinciais que legislam sobre alguns aspectos do IVA argentino. ALTAMIRANO, Alejandro C. *Estructura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina*. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999, p. 73.

⁸⁷ O IVA uruguaio sofreu posteriores alterações, e, atualmente, o IVA é regulado pelo Texto Ordenado (Título 10) de 1996, por sua vez regulamentado pelo Decreto 220/98, com alterações trazidas pela Lei n.º 18.083/2006 (e alterações subsequentes).

⁸⁸ Nelly Valdes salienta que o IVA uruguaio é um imposto “indireto” sobre o consumo – pois a carga incide sobre o consumidor final. É plurifásico, não-cumulativo, incidindo sobre o valor agregado em todas as etapas do circuito econômico e liquidado pelo método de subtração – sobre base financeira – fazendo a dedução através do sistema “imposto contra imposto”. VALDES, op. cit., 1999, p. 100-101.

⁸⁹ Naturalmente, o regime do IVA também sofreu atualizações e alterações posteriores, como se pode observar nas Leis n.º 35/92, 94/92, 210/93, 438/94, 861/96, 2.421 de 11/6/2004, bem como pelo Decreto n. 6382/05. Além disso, o IVA paraguaio também foi regulamentado pelo Decreto n. 13.424 de 5/5/1992, por sua vez alterado pelos Decretos 14.215/92, 15.370 /96, 15.468/96 e 235/98.

posteriormente regulamentado pelo Decreto n.º 13.424, de 1992.⁹⁰ (MEIRELLES, 2000, p.73; MERSÁN, 1988, p. 56; GOMES, F., 2006, p. 139)⁹¹.

Da mesma forma como nos Estados Partes já citados acima, a Venezuela também adotou o IVA, cuja estrutura é bastante semelhante às suas contrapartes na Argentina, Paraguai e Uruguai⁹². A regulação do IVA venezuelano foi trazida pelo Decreto Lei n.º 126, de 05 de maio de 1999 (Lei Orgânica do IVA), ainda que parcialmente atualizado e alterado por reformas sucessivas. Já a regulação do IVA venezuelano foi empreendida pelo Decreto Lei n.º 126, de 05 de maio de 1999 (Lei Orgânica do IVA), também já atualizado e alterado por reformas sucessivas.

Assim, o IVA venezuelano possui estrutura bastante similar às suas contrapartes latino-americanas. Nos termos do artigo 1.º, da Lei Orgânica do IVA, o imposto sobre o valor agregado grava a alienação de bens móveis, a prestação de serviços e a importação de bens.

Ademais, outros países sul-americanos adotam o IVA, enquanto imposto geral (e central ou nacional) sobre o consumo, a exemplo da Bolívia (Lei n.843/86, Lei 843R2/1997 e Decreto n.2064/2000), do próprio Chile (Decreto Lei 825/1974,

⁹⁰ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000, p. 73; MERSÁN, Carlos. **Direito Tributário**. 2 ed.. Tradução: Dejalma Campos. São Paulo: RTr, 1988, p. 56; GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1 ed.. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 139.

⁹¹ Edison Carlos Fernandes ensina que o IVA paraguaio é semelhante ao IVA uruguaio e argentino, “(...) porém com a particularidade de ser prevista uma lista taxativa de bens em que o imposto somente é gravado no momento da importação e não nas etapas sucessivas de comercialização”. Essa característica peculiar do IVA paraguaio proporciona a sua incidência monofásica em situações específicas. FERNANDES, op. cit., 2001, p. 92. Já Sindulfo Blanco lista as principais características do IVA paraguaio: a) multifásico; b) não cumulativo; c) tipo valor agregado essencialmente econômico, gravando em cada etapa o processo de produção e comercialização ao valor agregado ou somado a este. Cf. BLANCO, op. cit., 1999, p. 128 e ss.

⁹² A Venezuela tencionou reformar sua legislação tributária especialmente a partir do ano de 1989, seguindo-se com compromissos perante entidades internacionais, inclusive a Comunidade Andina das Nações, buscando a gradual modernização e o fortalecimento de seu sistema tributário, o que pode ser observado também através da Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 1999 (mas em vigor desde 2000), e no Código Orgânico Tributário, de 2001, com sucessivas reformas, e já na sua última versão publicada em 2014. VENEZUELA, op. cit., 2014, p. 01 e ss.

atualizado pelo Decreto Lei n.1606/1976, a exemplo do Decreto Supremo da Fazenda n.55/77, do Decreto Supremo da Fazenda n.º 30/1995 e da Lei n.º 19.888/03), da Colômbia (Decreto n.º 624 de 1989 – Estatuto Tributário, e modificações posteriores, a exemplo do Decreto 1966/2014), do Equador (Lei do Regime Tributário Interno – Codificação n.º 2004-026, e alterações posteriores) e do Peru (denominado “Imposto Geral às Vendas”, por sua vez regulado pelo Decreto Supremo n.º 055-99-ef de 1999 e pelo Decreto Supremo n.º 29-94-ef de 1994).

Já o Brasil, por sua vez, apresenta três impostos incidentes sobre o consumo:

- *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços*, de competência estadual e distrital (artigo 155, I, CF/88, LC 87/96), que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como prestação onerosa de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, assim como a prestação onerosa de serviços de comunicação, ainda que tais operações ou prestações sejam iniciadas no exterior, e, portanto, imposto geral sobre o consumo de mercadorias e específico sobre serviços⁹³. É também imposto plurifásico e não-cumulativo (artigo 155, §2.º, inciso II e LC n.º 87/96, artigos 19 e 23);

⁹³ Conforme ensina Roque Antônio Carrazza, “(...) a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos tem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes” CARRAZZA, op. cit., 1999, p. 31.

- *b) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza* (de competência municipal e distrital – artigo 156, IV, CF/88, LC n.º 116/2003), que incide sobre a prestação de serviços constantes na Lista de Serviços anexa à LC 116, tratando-se de imposto monofásico, bem como de incidência geral sobre serviços;⁹⁴
- *c) Imposto sobre Produtos Industrializados* (de competência federal – artigo 153, IV, §§ 1.º e 3.º da CF, Lei n.º 4502/64, Decretos n.º 7212/2010 – Regulamento do IPI, Decreto n.º 2.092/96 e alterações posteriores), imposto considerado específico sobre o consumo, pois incide sobre operações cujo objeto seja produto industrializado, nacional e estrangeiro, obedecidas as especificações previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Ainda, essa última foi aprovada pelo Decreto n.º. 4542 de 2002, com amparo na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui hoje a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH). Posteriormente, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) – foi atualizada pelo Decreto n.º. 6.006/2006 e, dentre alterações posteriores, atualmente a TIPI está regulada pelo Decreto n.º. 8950/2016 (*que* aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI). Note-se, portanto, que a TIPI segue as regras de interpretação do Sistema Harmonizado (art.3.º),

⁹⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 2 ed.. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 24-26; BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 256-258.

utilizando como base as disposições previstas na NCM/SH - Nomenclatura Comum do Mercosul (art.2.º)⁹⁵.

Observa-se, portanto, que o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, mantém-se presente nos Estados Partes do Mercosul, bem como na generalidade dos países da América Latina, apresentando estruturas legislativas bastante similares.

Contudo, no que diz respeito aos Estados Partes do Mercosul, a diferença maior continua a residir, obviamente, frente ao sistema de tributação sobre o consumo incidente no Brasil, que distribui em uma estrutura federativa a materialidade tributária atribuível ao IVA (isso é, incidente sobre a generalidade de bens e serviços), em três impostos principais, com competências distintas, ao passo que os "IVAs" aplicados em países da América do Sul apresentam-se enquanto impostos de competência nacional ou federal ou central⁹⁶.

⁹⁵ Ainda, José Roberto Vieira entende que o Imposto sobre Produtos Industrializados apresenta duas regras-matrizes de incidência tributária, a saber: Imposto que incide sobre operações com produtos industrializados, e imposto incidente sobre operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros. VIEIRA, José Roberto Vieira. Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS-IBET. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Vitória, 12-15 ago. 1998, p. 135. Deixando de lado eventuais questões relacionadas à sua natureza ou estrutura jurídica, deve-se reconhecer que o IPI é, afinal, um imposto plurifásico e não-cumulativo (artigo 153, § 3.º, II, e artigo 49 do CTN).

⁹⁶ Exemplificativamente, o Brasil apresenta o ICMS, imposto sobre o valor agregado – na perspectiva econômica – que possui considerável amplitude material horizontal no que diz respeito às mercadorias, mas que apresenta amplitude material horizontal limitada no que diz respeito às prestações de serviços. Os quatro países apresentam pouca variação de alíquotas, e amplo aproveitamento dos créditos tributários, reforçando a sistemática do valor agregado introduzida naqueles países. Por outro lado, o ICMS apresenta grande variação de alíquotas e limitações expressas ao aproveitamento de créditos fiscais, comprometendo – em alguns casos – a sistemática do valor agregado. Cf. VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto. Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordinación. In: VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José. MERCOSUR: **Impacto Fiscal de la Integración Económica**. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003, p. 19.

Ademais, podem-se levantar algumas características comuns identificadas no IVA argentino, uruguaio, paraguaio, brasileiro ou venezuelano: **a)** adota-se o IVA tipo consumo com base no princípio do destino, pois tributam as importações e não as exportações, para as mercadorias ou bens corpóreos móveis. Por outro lado, no que diz respeito à prestação de serviços, conforme já observado, a situação é mais heterogênea. Nesse sentido, a prestação de serviços em geral é tributada no Brasil pelo ISS – e parcialmente pelo ICMS; **b)** as importações de bens e serviços são tributadas; **c)** são impostos não-cumulativos que adotam o método de compensação – ou dedução – “imposto contra imposto”, ou “débito menos crédito”; **d)** os impostos sobre o valor agregado aplicados nesses países, com exceção do Brasil, incidem sobre a generalidade de bens e serviços; **e)** da mesma forma, há convivência, em todos os países analisados, entre o IVA (enquanto imposto geral sobre o consumo), com impostos específicos sobre o consumo, muitas vezes ligados a produtos ou bens de importância local, como cigarros e bebidas alcoólicas, ou sobre produtos específicos, como é o caso do IPI (incidente sobre produtos industrializados), no Brasil; **f)** apesar de a maioria desses países conservarem o IVA como único imposto geral sobre o consumo, é possível visualizar também a existência de mais de um imposto geral do sobre o consumo, como é o caso da Argentina, ao aplicar também o imposto sobre ingressos brutos, e o Brasil, que possui o ISS (imposto geral sobre serviços). Além disso, o Brasil possui o ICMS, que se constitui (pelo menos economicamente)⁹⁷ em um IVA que incide sobre a generalidade de

⁹⁷ Ainda, deve-se reconhecer que há divergência na literatura tributária brasileira, sobre a identificação do ICMS (ou mesmo quanto ao IPI) enquanto modalidade do imposto sobre o valor agregado. Geralmente, a literatura mais conectada ao dogmatismo normativo formal (e, portanto, que defende a adoção de critérios exclusivamente jurídicos para essa verificação) tem apresentado reservas à caracterização do ICMS como “IVA”. Por exemplo, para Roque Antônio Carrazza, op. cit., 1999, p. 203; José Roberto Vieira, op. cit., 1998, p.519 e Misabel Derzi, op. cit., 1999b, p. 454, o ICMS não é um IVA, pois o fato gerador do imposto é a saída de mercadoria do

circulação de mercadorias, mas que, por outro lado, incide em algumas serviços específicos (mais precisamente, sobre serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual); **g)** ainda que a maioria dos países mencionados também conservem impostos específicos sobre o consumo (que podem ser de competência local, inclusive), há tendência expressa em manter o IVA enquanto imposto de competência nacional ou do órgão central do país, ao passo que o ICMS, no Brasil, é de competência dos Estados (e do Distrito Federal), ao passo que o IPI, ainda que específico sobre o consumo, possui competência federal, além do ISS, que possui competência municipal (e distrital).⁹⁸

estabelecimento comercial, ao passo que sua base de cálculo é o valor total da operação, e não apenas parcela que, no estabelecimento que promove a sua saída, foi agregada ao valor que a mercadoria tinha quando entrou no mesmo (característica particular do Imposto sobre o Valor Agregado). Por outro lado, sob a perspectiva econômica (isto é, da Ciência das Finanças), parece haver razão ao incluir o ICMS como modalidade de IVA, como aponta Gilberto Ulhôa Canto, particularmente a respeito do ICM, antecessor do ICMS, bem como Sacha Calmon Navarro Coêlho. Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. **ICM – Não-cumulatividade – Abatimento constitucional**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 29-30, s/d, p. 202-203; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8 ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 559-560. Assim, sob o ponto de vista exclusivamente jurídico, o ICMS pode ser considerado como um imposto não-cumulativo, como informa o ordenamento jurídico brasileiro. Por outro lado, sob a análise econômica, o ICMS é – sem sombra de dúvida – uma modalidade do IVA, com contornos próprios. O ICMS apresenta – economicamente, a seguinte classificação: imposto sobre o valor agregado, de técnica de subtração que segue o sistema créditos x débitos, ou imposto sobre imposto, bastante usual nos impostos que seguem essa sistemática, apresentando-se enquanto tipo-consumo. Sua amplitude horizontal é generalizada para a operação de mercadorias, e limitada para a prestação de serviços. Porém, a literatura econômica tem desconsiderado o IPI como um imposto efetivamente sobre o valor agregado, cujo principal argumento é o de apresentar uma amplitude horizontal mais limitada que os impostos gerais sobre o consumo e, portanto, deveria ser considerado como imposto específico, ou accise. Porém, verifica-se que o IPI apresenta grande amplitude material, maior que todos os seus “assemelhados” nos ordenamentos jurídicos estrangeiros. Nesse aspecto, análogo raciocínio feito ao ICMS poderia ser estendido ao IPI, por se tratar de um imposto seletivo sui generis, com larga amplitude horizontal e, com o mais importante: plurifásico e que apresenta o sistema de dedução “débito x crédito” – pelo menos teoricamente – idêntico ao ICMS, com modalidade “tipo consumo”. Análogo raciocínio poderia ser feito a algumas contribuições sociais, como o PIS-PASEP e a COFINS, que apresentam suas próprias peculiaridades particularmente no que diz referência à não-cumulatividade.

⁹⁸ Cf. CANO, Hugo González. Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay). Banco Interamericano de Desarrollo-BID. Buenos Aires: Mimeo, 2001, 17-20; VILLELA; BARREIX, op.; cit., 2003, p. 14 e ss.

Assim, pode-se observar que o IVA, no modelo europeu, tem sido amplamente refletido na realidade latino-americana, traduzindo-se na aplicação de um imposto geral sobre o consumo (de bens e serviços), que convive com impostos específicos sobre o consumo, com predisposição a adotar o princípio do destino (incidindo na importação e desonerando a exportação, portanto), com ampla materialidade, e que tende a seguir o método de compensação – ou dedução – “imposto sobre imposto” ou “débito menos crédito”, mantendo-se preferencialmente como de competência do órgão ou ente central do país.

O Brasil, naturalmente, caminha em sentido distinto, ao dividir a materialidade do IVA em três impostos distintos, com competências e materialidades distintas, a saber: ICMS; IPI e ISS. Além disso, recorde-se a existência de contribuições incidentes sobre o consumo, como o PIS/COFINS, que acabam onerando ainda mais o consumo no Brasil.

Porém, são – em parte - essas disparidades existentes entre os sistemas de tributação do consumo no Brasil frente à esmagadora maioria dos países latino-americanos (e europeus) que também motiva o Brasil à elaboração de propostas que visam reformar essa sistemática de tributação tipicamente tupiniquim, conforme se observará abaixo.

6. AS RECENTES PROPOSTAS DE REFORMA DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO NO BRASIL.

No Brasil, a partir da década de noventa do século XX, foram apresentadas várias tentativas de reformular o regime jurídico de tributação sobre o consumo no Brasil.

Em particular, essas foram impulsionadas também pelo fenômeno da integração regional, fortalecidas pelo Tratado de Assunção (1991), que criou o

MERCOSUL, assim como pelo estudo comparativo elaborado pela Comissão de Aspectos Tributários no âmbito do Mercosul⁹⁹, que buscou identificar semelhanças e diferenças entre os sistemas de tributação sobre o consumo nos países membros do Mercosul, à época. O próprio ICMS, em 1996, recebeu importante reforma infraconstitucional, com a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 87/96, até hoje a principal reforma do ICMS. Em ambos os casos, as reformas também visavam ajustar a tributação sobre o consumo (especialmente em nível estadual) aos patamares desejados pelo ideal de neutralidade tributária.¹⁰⁰

Assim, dentre as principais Propostas apresentadas no período, citam-se: Proposta n.º 175/95; Proposta de 1997; Proposta de 1999, todas propondo a criação de um Imposto sobre o Valor Agregado, embora nem sempre com incidência geral sobre bens e serviços em todas as etapas da cadeia produtiva, bem como amplamente não-cumulativo, e por vezes adaptado às peculiaridades da realidade tributária brasileira.

À recomendação da experiência estrangeira de se criar um imposto geral sobre bens e serviços, com incidência em todas as etapas da cadeia econômica, com amplo sistema de compensação ou dedução entre débitos e créditos, e de competência de um único órgão central (ainda que convivendo com pontuais impostos específicos sobre o consumo, por vezes regionais ou locais), e pautado no princípio da tributação no destino, as peculiaridades (inclusive constitucionais) da realidade brasileira levaram à criação de Propostas que ponderavam, também

⁹⁹ COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. **Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR**. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Europeia. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 217 e s.

¹⁰⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p.400-426.

para atender interesses políticos bem definidos, muitas características essenciais à caracterização de um bom IVA, do ponto de vista da neutralidade tributária.

Inicialmente, por exemplo, a Proposta de 1995 visava substituir o ICMS em vigor, o IPI e várias contribuições que financiam a seguridade social, como o COFINS, o PIS-PASEP, dentre outros, por um IVA compartilhado entre o Governo Federal e os Estados¹⁰¹, já que seria criado um IVA Federal e um IVA estadual. Assim, o Brasil passaria a ter um IVA parcialmente geral de competência federal, convivendo com um IVA parcialmente geral estadual, ambos com materialidades distintas.

Pode-se perceber que a propositura de dois “IVA”s era resultado direto de um esforço político para atender às demandas e aos interesses dos Estados, principais arrecadadores da tributação no consumo (com o ICMS). Assim, diante de uma proposta mais ousada de criação de um único IVA federal, as propostas caminhavam por ponderar e manter – ainda que em menor escala – a distribuição de competências sobre a materialidade tributária do consumo – entre os diferentes entes tributantes.

Além disso, as propostas apresentadas na década de noventa refletiam também as exigências integrativas perseguidas pela criação do Mercosul, qual seja, pautada na gradual construção de um mercado comum comunitário, cuja criação teria como pressuposto a construção de uma sistemática harmonizada de tributação sobre o consumo (o que seria – em tese – alcançado com um IVA harmonizado), o que também acabou não prosperando, seja pelo gradual abandono de Políticas de Harmonização Tributária mais audazes no campo da tributação sobre o consumo no Mercosul, seja pela dificuldade de construir um

¹⁰¹ CANO, Hugo González. **Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay)**. Banco Interamericano de Desarrollo-BID. Buenos Aires: Mimeo, 2001, p. 231.

IVA único e central (e, portanto, de competência da União Federal), a partir da retirada da competência estadual do ICMS (principal fonte de receita dos Estados).

Assim, não bastava, para o Brasil, empreender esforços no sentido de maior neutralidade tributária – ou atendimento aos ideais de integração regional – buscando eficiência econômica, simplificação, redução das distorções causadas, por exemplo, por limitações pouco coesas da sistemática da não-cumulatividade, ou padronizar a tributação no destino, mas também atender a um pesado compromisso político de redistribuir a competência tributária sobre o consumo sem afetar a arrecadação e o controle de receitas dos demais entes tributantes.

Pode-se observar, portanto, que as dificuldades não eram simples, ainda que a perspectiva de criação de um imposto geral sobre o consumo poderia resolver diversos problemas relacionados à necessidade de simplificação, racionalidade e eficiência tributária no regime de tributação do consumo no Brasil.

Embora gradualmente desconectadas dos anseios integrativos, surgiram, logo na primeira década do século XXI, novos esforços reformadores, destacando-se a PEC n.º 31 de 2007¹⁰², de autoria do ex-deputado Virgílio

¹⁰² A Proposta de Emenda Constitucional do ano de 2007 apresentou as seguintes medidas: a) Substituição do ICMS, do IPI, do PIS, Cofins, CIDE-Combustíveis por dois impostos que seguiriam a sistemática da tributação sobre o valor agregado: a) um IVA estadual – ou IVA-E, que por sua vez seria instituído segundo o princípio da tributação no destino; b) e um IVA federal - IVA-F; c) fim da Guerra Fiscal; d) início do debate com os municípios para a integração do ISS ao IVA; e) formulação de uma política de desenvolvimento regional como alternativa efetiva e transparente à guerra fiscal. Ainda, dentre as principais características do IVA proposto, citam-se as seguintes: a) Uniformidade nacional; b) Lei Complementar única; c) Regulamentação nacional, a exemplo do Simples Nacional; d) Alíquotas: i) IVA-F – lei federal; ii) IVA-E – lei estadual; e) Estados teriam autonomia na fixação de alíquotas dentro de parâmetros definidos nacionalmente; f) Não-cumulativo: i) Sistema de compensação “débito e crédito” (imposto x imposto); ii) Crédito para bens de capital; g) Fiscalização – especializada segundo a competência tributária e integrada (cadastros e bases de dados comuns), podendo ser compartilhada mediante convênio ou lei; h) Nas operações interestaduais, o imposto seria integralmente cobrado no Estado de origem, mas

Guimarães, com pretensões semelhantes às suas antecessoras na década de noventa, que continuaram insistindo na implantação do IVA F e IVA E. Porém, o debate sobre a PEC nº. 31 não progrediu no Congresso Nacional, embora tenha inclusive recebido Parecer Favorável do Relator da Comissão constituída para analisar a Proposta, Deputado Sandro Mabel¹⁰³, e acabou sofrendo diversas alterações posteriores.

Nesse sentido, surgiram em 2008¹⁰⁴ e em 2009, novas iniciativas para reformar a sistemática de tributação sobre o consumo a partir da Constituição Brasileira.

Essas Propostas e suas alterações posteriores, já situadas em ambiente distinto daquelas apresentadas na década de noventa do século XX, passaram a elevar a necessidade de uma reforma profunda na tributação sobre o consumo para oportunizar maior eficiência nas relações econômicas, simplicidade e transparência para o contribuinte e para o fisco, caminhando para ampliar o direito aos créditos adquiridos na circulação e compensáveis pelos débitos surgidos, bem como fortalecer o princípio do destino na tributação sobre o

apropriado pelo Estado de destino, reduzindo o risco de sonegação. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, op. cit., 2007, p. 3 e ss).

¹⁰³ MABEL, Sandro. Parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº. 31/2007. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008, p. 01-182.

¹⁰⁴ Essa Proposta, naturalmente, concedeu especial ênfase à tributação sobre o consumo no Brasil, almejando atingir sensíveis modificações na sistemática do regime tributário do ICMS, COFINS, PIS/PASEP, CIDE combustíveis e a Contribuição sobre Folha para o Salário Educação. Objetivou a extinção dos quatro últimos tributos, substituindo-os por um imposto único federal, o “IVA F”, que abarca as quatro hipóteses de incidência tributárias. Muito embora, inicialmente, tenha-se considerado inserir o IPI ao IVA F, optou-se pela sua manutenção. Em suma, a estruturação dos chamados “impostos indiretos” brasileiros guardaria a seguinte configuração, nos termos da PEC 2008: Impostos Federais: IVA F e IPI; Imposto Estadual: ICMS, com lei única nacional; Imposto Municipal: ISS, que manteria seu regime jurídico com poucas alterações significativas. Ainda, entre as Propostas apresentadas e apensadas à PEC 31/2007, citam-se: PEC 45/2007, PEC 91/2007, PEC 106/2007, PEC 129/2007, PEC 165/2007, PEC 166/2007, PEC 167/2007, PEC 219/2008, PEC 225/2008, PEC 226/2008, PEC 227/2008, PEC 230/2008, PEC 233/2008, PEC 242/2008, às quais foram acrescentados – sucessivamente - quatrocentos e oitenta e cinco pedidos de alterações elaborados pelos membros da Câmara, na época (Câmara dos Deputados, op. cit., 2009, p. 01 e ss).

consumo. É claro que o ideal de neutralidade, nem sempre expressamente levantado nessas Propostas, aparecia engendrado nas perspectivas de melhor eficiência, simplicidade e racionalidade econômica, pautada também na redução das distorções fiscais que levavam a um efeito indesejado da própria cumulatividade gerada pela redução de concessão de créditos tributários – em algumas circunstâncias - na circulação econômica.

Mas mesmo o redirecionamento dos fundamentos para a Reforma da Tributação sobre o Consumo no Brasil (para uma perspectiva interna e não necessariamente conectada aos ideais de integração regional) não foi suficiente para alcançar êxito, ainda que as últimas Propostas apresentadas estejam até hoje pendentes de discussão e eventual aprovação.

É justamente o reconhecimento dessas dificuldades e particularidades ínsitas à realidade política (e jurídica) brasileira que fundamenta posteriores propostas atentas a essas peculiaridades na instituição do IVA brasileiro.

Nesse sentido, recentemente, emergiu trabalho preparatório voltado à elaboração e à formalização de Proposta de Reforma Tributária apresentada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly¹⁰⁵, buscando a substituição dos impostos sobre o

¹⁰⁵ Os trabalhos promovidos pela “Comissão Especial para Análise, Estudo e Formulação de Proposições Relacionadas à Reforma Tributária” referem-se ao ano de 2015, originalmente tendo como Relator o Deputado André Moura, que foi inicialmente influenciado pelo Parecer do Deputado Sandro Mabel à PEC 31/2007, mas que foi posteriormente substituído pelo Deputado Luiz Carlos Hauly. Atualmente, os trabalhos preparatórios voltados à elaboração da mais recente Proposta de Reforma Tributária da Comissão Especial da Câmara dos Deputados, concentram-se nos esforços do atual Relator, Deputado Hauly que, no ano de 2017, propôs a criação de Imposto sobre o Valor Agregado de caráter estadual, substituindo cinco impostos, isto é, ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins, bem como a criação do Imposto Seletivo monofásico incidente sobre 10 a 12 itens estratégicos da economia (a exemplo da energia elétrica). Assim, basicamente, pretende-se: “Extinguir o ICMS, IPI, ISS, COFINS, Salário Educação e criar no lugar dois impostos: um IVA clássico e um seletivo monofásico de destino federal sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e derivados, comunicação, Minerais, Transportes, cigarros, bebidas, veículos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, pneus e autopeças”. Além disso, pretende-se pôr fim à Guerra Fiscal entre Estados através da criação desses novos impostos sobre o consumo, adotando em ambos o princípio do destino. Nesse aspecto, com a criação do IVA estadual, pressupõe-se também a “(...) criação de uma Super-Receita Estadual para tributar e fiscalizar a cobrança no novo Imposto sobre

consumo por um IVA estadual e um Imposto Seletivo sobre o Consumo de competência federal. O IVA estadual seria fiscalizado e arrecadado através da criação de uma “Super-Receita Estadual”. Ambos os impostos sobre o consumo, segundo Haully, adotariam o princípio da tributação no país do destino. Os estudos e debates preparatórios à Proposta continuam sendo difundidos entre entidades representativas de setores estratégicos da economia e da sociedade civil, bem como perante representantes da Câmara dos Deputados.

Além disso, Bernand Appy, em palestra sobre a Reforma Tributária proferida no dia 25 de setembro de 2017, na Associação Comercial do Paraná, em Curitiba-Paraná, relatou algumas dificuldades do sistema tributário: a) elevada litigiosidade (custo para as empresas e insegurança jurídica); b) grande complexidade e custo de conformidade; c) distorções alocativas (perda de produtividade), que decorreriam “(...) quando a tributação depende da forma de organização da produção”; d) falta de transparência; e) prejuízo à competitividade da produção nacional; f) tensões federativas.¹⁰⁶

Para Bernard Appy, tais problemas favorecem um sistema irracional de tributação de bens e serviços. Contudo, reforça que cada um deles poderia ser resolvido através de imposto não-cumulativo sobre o valor agregado (IVA), com as seguintes características: a) base ampla de bens e serviços; b) crédito

Valor Agregado – IVA (...). Ainda, complementando, tenciona-se: “Uma Super Secretaria da Receita Federativa dos Estados a ser criada, com a absorção dos atuais Auditores Fiscais, que ficaria com a Tributação, Arrecadação e Fiscalização do novo IVA, que seria cobrado Nacionalmente, com Legislação Nacional, no princípio do destino e com alíquotas por fora, os créditos seriam financeiros, acabando com a guerra fiscal, com os créditos presumidos, outorgado e os conflitos de Importações e Exportações.” Por fim, mesmo com as transformações trazidas pela Reforma, busca-se também preservar a partilha da receita tributária entre os entes tributantes. Os principais pontos da Proposta seguem recebendo divulgação nacional, sobretudo por Haully, que vem buscando também apoio de setores estratégicos da economia e da sociedade civil para viabilizar a Reforma. Cf. HAULY, op. cit., 2017a, p.01 e ss; HAULY, op. cit., 2017b, p. 01 e ss.

¹⁰⁶ APPY, Bernard. Reforma Tributária. Palestra realizada na Associação Comercial do Paraná, no dia 25 de setembro de 2017. Curitiba: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), 2017, p. 03.

abrangente e ressarcimento tempestivo de créditos; c) desoneração completa das exportações e investimentos; d) cobrança no destino. Para o estudioso, contudo, seria impossível criar um IVA com essas características mantendo ao mesmo tempo a estrutura atual de tributação sobre o consumo no Brasil, já que tal esforço geraria a fragmentação ainda mais incisiva da base de incidência, entre outras dificuldades.¹⁰⁷

A partir dessas considerações, Appy propôs, à semelhança da Proposta mais recente do Deputado Haully, a criação de um IVA (denominado “Imposto sobre Bens e Serviços” – IBS), que substituiria completamente os seguintes tributos: ICMS; ISS; IPI; PIS; COFINS. Na esteira da experiência europeia e latino-americana, Appy sugeriu também a manutenção de imposto seletivo federal sobre bens e serviços com externalidades negativas, como fumo e bebidas, por exemplo.¹⁰⁸

Assim, algumas características do IBS, na proposição de Appy, seriam: a) incidência não-cumulativa sobre base ampla de bens e serviços; b) desoneração completa das exportações; c) crédito integral e imediato para investimentos; c) crédito financeiro (com exceção para bens e serviços de consumo pessoal); d) ressarcimento tempestivo de créditos (no máximo de sessenta dias); e) incidência sobre o preço líquido dos tributos; f) arrecadação centralizada (mas com sistema de distribuição de receitas entre os entes federativos, inclusive com possibilidade de autonomia aos Estados e Municípios para fixação de suas próprias alíquotas de IBS, com limitações, mas com sistema de transição na distribuição federativa de receitas.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Ibidem, p. 04.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 06-07.

¹⁰⁹ Ibidem, p.10.

Não obstante, da mesma forma que suas antecessoras, ambas as Propostas (de Haully e de Appy) de Reforma Tributária, uma vez formalizadas enquanto Propostas de Emenda à Constituição, aparentemente não guardarão expressa conexão com a integração latino-americana no âmbito Mercosul, mantendo-se mais conectadas à grave crise econômica (e política) vivenciada no País, que carece de reformas estruturais urgentes, além de ligar-se às exigências de neutralidade (interna), racionalidade, simplicidade e eficiência do Sistema Tributário Brasileiro. Por outro lado, no mesmo caminho de suas antecessoras, precisam enfrentar a difícil questão dos interesses políticos regionais contrapostos ao interesse federal, para ter êxito nessa empreitada.

Além disso, a dificuldade encontrada para a reformulação do sistema de tributação sobre o consumo também esbarra na peculiar estrutura federativa (considerada cláusula pétrea, e, para muitos estudiosos¹¹⁰, insuscetível de modificações tendentes a aboli-la, nos termos do art.60, par.4º da Constituição Federal).

Não obstante os desafios para uma reformulação ampla da tributação sobre o consumo no Brasil, a percepção geral da necessidade de reforma profunda nesse campo já vem de longa data.

O que se pode perceber também é que, ainda que algumas propostas mais recentes sejam mais ponderadas na proposição de um IVA geral (e central) sobre o consumo, todos os elaboradores ou proponentes dessas relevantes Políticas Públicas em matéria tributária reconhecem a importância e a urgência de uma reforma efetiva (e ampla) para a tributação sobre o consumo no Brasil. Por outro lado, paralelamente, para o êxito dessas Políticas Tributárias, também se deve

¹¹⁰ Nesse sentido, por exemplo: ATALIBA, op. cit., 1968, p. 22-23; ATALIBA, op. cit., 2001, p. 43; CARRAZZA, op. cit., 2005, p. 125; CARVALHO, 2005, op. cit., p. 154-155.

considerar as dificuldades (inclusive políticas) para alcançar o êxito da criação de um IVA, ainda que “à brasileira”.

7. CONCLUSÕES

O Imposto sobre o Valor Agregado, uma das mais importantes criações tributárias no século XX, foi construído para substituir o tradicional imposto sobre vendas acumulativo, tornando-o menos distorcivo para os diferentes setores da cadeia produtiva, e menos custoso para o consumidor final. Embora esboçado na Alemanha, com Siemens, a estrutura consagrada do IVA europeu foi elaborada por Maurice Lauré, na França, cuja criação, em 1954, tornou-se marco na tributação sobre o consumo. A estrutura consagrada do IVA francês, em ambiente de inicial esforço de integração regional na Europa, favoreceu com que essa sistemática de tributação fosse gradualmente aplicada em diferentes países europeus, seja pela perspectiva da integração regional, já que fortalecia o mercado interno comum com maior facilidade de circulação de bens e serviços, seja por tornar a tributação mais neutra diante dos fatores de mercado. Em outras regiões do planeta, a exemplo da América Latina, o modelo europeu (por sua vez, baseado no modelo francês de Lauré) passou a ser paulatinamente criado em legislações nacionais, especialmente a partir da década de setenta, também influenciados por esforços integrativos, mas igualmente para viabilizar maior neutralidade tributária, ainda que, como visto, essa seja meramente um ideal a ser alcançado, ligado à necessidade de se evitar ou diminuir as distorções em matéria fiscal, especialmente nas diferentes etapas da cadeia produtiva.

Além disso, a criação do IVA, aliado ao argumento favorável à integração regional e à neutralidade tributária, passou a ser justificado pela necessidade

crecente de maior simplificação, eficiência, transparência, racionalidade e justiça nas relações entre fisco e contribuinte.

Por tais motivos, o Brasil, que, como visto, possui importantes antecedentes na consolidação de imposto que segue a sistemática de incidência sobre o valor agregado, optou, com o passar dos anos, a manter uma estrutura de tributação sobre o consumo distribuída na Federação através da União (com o IPI), os Estados (através do ICMS) e os Municípios (com o ISS), isso sem mencionar contribuições sociais que acabam incidindo sobre essa materialidade (como o PIS/COFINS).

No Entanto, a experiência estrangeira caminhou pela instituição e cobrança centralizada em um ente central, diferente da realidade brasileira. Por outro lado, a experiência integrativa europeia, ao construir um IVA comunitário harmonizado entre seus países membros, assim como os esforços integrativos latino-americanos, com especial atenção ao Mercosul, favoreceram renovados esforços pela criação de um IVA mais aproximado das experiências estrangeiras. Da mesma forma, essa sistemática de tributação sobre o consumo, passou, especialmente a partir da década de noventa do século XX, na realidade brasileira, a ser expressamente defendida através de Propostas de Emendas à Constituição dedicadas à reforma completa da tributação sobre o consumo no Brasil. Contudo, dificuldades políticas ligadas à própria estrutura federativa do país inviabilizaram qualquer reforma tributária na estrutura de tributação sobre o consumo no país. Isso porque se fosse criado um "IVA" conforme o modelo europeu (ou praticado na maioria das nações latino-americanas) a competência primordial acabaria passando para a União Federal, o que faria com que Estados e Municípios perdessem relevante fatia de arrecadação tributária, dependendo assim do repasse da União (que nem sempre é assegurado, mesmo com previsão de distribuição de receitas constitucionalmente atribuída).

Assim, existem obstáculos visíveis na introdução de um IVA (centralizado) na realidade brasileira, a saber: primeiramente, a adoção do princípio federativo no Brasil, recebendo como manifestação doutrinária a inalterabilidade da demarcação de competências tributárias, bem como a própria desconfiança existente entre os entes federativos no Brasil quanto à repartição de receitas.

Por outro lado, no século XXI, posteriores Propostas de Emenda à Constituição, surgidas a partir de 2007, assim como as mais recentes apresentadas pelo Deputado Haully, e por Bernard Appy, tendem a considerar essa dificuldade, buscando manter uma estrutura que, embora aproximada da realidade europeia, assegure poderes de fiscalização e inclusive de arrecadação que mantenham, em tese, índices assemelhados de arrecadação entre os entes federados.

Porém, mesmo com medidas mais ponderadas na distribuição de receitas entre entes federados, em face do ambiente político contemporâneo, pelo menos nos próximos dois anos, não há perspectivas de qualquer medida tendente à reforma tributária ampla e profunda no Brasil, especialmente porque o governo federal considera a Reforma da Previdência a principal meta dos próximos anos.

Independente da viabilidade efetiva da criação de um IVA aproximado ao "IVA" europeu (que também possui suas próprias vicissitudes), conforme ensina a Ciência das Finanças Públicas e a Política Tributária, o IVA idealmente aplicado no Brasil deveria – ou poderia – ter as seguintes características: a) IVA deve apresentar amplo campo material, na tributação de operações que acarretem a circulação de bens – incluindo mercadorias e a importação de bens – e a prestação de serviços; b) Em uma estrutura de IVA que pretenda ser efetivamente um imposto geral sobre o consumo, as situações em que ocorresse a hipótese de exclusão da incidência do imposto deveriam ser bem delimitadas; c) O IVA brasileiro deve ter ampla incidência vertical, isto é, sendo plurifásico, que tribute

todas as etapas produtivas, indistintamente, desde o início da produção, até o consumo; d) a base de cálculo deve ser o preço – ou valor – do bem, ou do serviço prestado. No caso de importação, o valor do bem importado acrescido dos respectivos direitos aduaneiros; e) sugere-se que, na lista de bens e serviços tributáveis, seja incluída a alíquota correspondente. A seletividade pode ser facultada, muito embora em situações limitadas, considerando as peculiaridades de cada região; f) para a escolha do método de cálculo do IVA, verifica-se que a prática corrente nos países europeus (e latino-americanos) é pela adoção do método de subtração através do sistema “crédito X débito”, ou imposto contra imposto. Pela conveniência, e pela larga praticidade desse sistema, é preferível mantê-lo; g) sugere-se também a adoção do método de dedução ou compensação financeira, que possibilita descontar os valores correspondentes à entrada de capitais, permitindo uma ampliação da não-cumulatividade do IVA, bem como reforçando seu caráter de imposto “neutro”; h) a escolha pelo IVA tipo consumo é a regra geral em países europeus e latino-americanos. Portanto, faz sentido mantê-lo em eventual criação no Brasil; i) atualmente, recomenda-se a adoção do princípio do destino, exonerando as exportações, para fins de comércio internacional; j) apesar de todas as dificuldades, ainda acredita-se que a melhor e mais efetiva medida seria a adoção de um IVA nacionalizado, isto é, cobrado, fiscalizado e arrecadado pelo ente central, muito embora, juridicamente – e doutrinariamente – notadamente para o direito tributário brasileiro –, exista grande dificuldade para a sua viabilização e, também por isso, os trabalhos preparatórios das Propostas de Reforma Tributária mais recentes no Brasil preferam a adoção de IVA estadual (ao lado de Impostos Seletivos sobre o Consumo federais) em detrimento do IVA nacional ou central; k) a adoção do IVA nacional, com a substancial perda de materialidade dos demais impostos – IPI e ISS – ou a completa absorção pelo IVA –, poderia ser realizada através da criação

de mecanismos de coleta e repartição automática de receita, situado em todos os Estados. Assim, o imposto seria cobrado, arrecadado e imediatamente repartido para os demais entes tributantes, para depois chegar aos cofres da União. Através da participação – e fiscalização – de agentes do governo estadual, e representantes municipais, seria possível uma maior segurança na repartição dessas receitas. Dessa forma, conseguir-se-ia um IVA “nacionalizado” e seria garantida a receita cabível a cada ente tributante; l) esse esforço de Reforma Constitucional deveria ser seguido pela criação de uma Lei Nacional do IVA (ou Código do IVA) com o estabelecimento de normas gerais em matéria de IVA. Deve ser considerada também a possibilidade de que a Lei Nacional do IVA estabeleça que o IVA seja criado pela União, mas cobrado e arrecadado pelos Estados, que destinariam aos Municípios e à União a repartição de receitas cabíveis; m) da mesma forma que a experiência estrangeira, também não há reservas na criação de impostos parciais ou específicos locais (preferencialmente estaduais ou municipais) sobre o consumo, gravando bens ou serviços específicos, como álcool e cigarros.

Portanto, essas são algumas sugestões para uma eventual criação de um IVA geral sobre o consumo de bens e serviços na realidade brasileira, sem deixar de considerar também as dificuldades (políticas, jurídicas e doutrinárias) que a realidade brasileira apresenta. No entanto, se o objetivo é o aperfeiçoamento de nosso sistema tributário (caótico, complexo e irracional), promovendo melhor redistribuição de riquezas e o próprio desenvolvimento nacional, o estudo de estratégias políticas que busquem compreender e aprimorar a tributação sobre o consumo no Brasil, a exemplo deste estudo, deve continuar sendo empreendido sobretudo enquanto não se vislumbrar perspectivas de uma Reforma Tributária consistente na tributação do consumo brasileiro.

8. REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

_____. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra. **Tributação no Mercosul**. 2 ed.. São Paulo: LTr, 2002.

APPY, Bernard. Reforma Tributária. Palestra realizada na Associação Comercial do Paraná, no dia 25 de setembro de 2017. Curitiba: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **República e Constituição**. 2º edição, 2º tiragem. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELAYOS, Fernando. Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2007.

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Los Desafíos de Política Tributaria Relacionados con la Integración Económica Regional. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1 ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 1963.

BLANCO, Sindulfo. El Impuesto Al Valor Agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.480.

BRASIL. Decreto n. 6.006/2006. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968a.

_____. La Armonizacion Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

_____. Prefacio. In: CALLE SAINZ, Ricardo. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968b.

_____. **Reflexiones fiscales**. La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales. Madrid: Instituto Estudios Sociales, 1980.

_____. **Sistema Fiscal en Espana y en el Mercado Común**. Madrid: Guadiana de Publicaciones, 1969.

CAMPET, Charles. Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

CANO, Hugo González. A Situação Atual da Tributação nos países do Mercosul. In: REZENDE, Fernando; AUGUSTO DE OLIVEIRA, Fabrício. **Federalismo e**

Integração Econômica Regional. Desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer-Stiftung, 2004a.

_____. Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay). Banco Interamericano de Desarrollo-BID. Buenos Aires: Mimeo, 2001.

CANTO, Gilberto de Uilhôa. ICM – Não-cumulatividade – Abatimento constitucional. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, s/d.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed.. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **ICMS**. 5 ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed.. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8 ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Europeia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

COMISSÃO EUROPEIA. **A Política Fiscal na União Européia**. A Europa em Movimento. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2000. Disponível em: <http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_pt.pdf>; Acesso em: 20 fev. 2008.

COMISSÃO EUROPEIA. O ABC do Direito Comunitário. Disponível em: <http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/eu_documentation/02/txt_pt.pdf>; Acesso em: 20 mar. 2006.

COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE. **Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE**. Traducción y Resumen: J. Gil. Ruz. Revista de economía política, n. 34, p. 147-193, 1963.

CORREA, Arlindo. O IVA na União Européia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

_____. **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. 3 ed.. Lisboa: APOTEC-Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981.

COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Traducción: Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1969.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999a.

_____. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Direito tributário brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999b.

DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974.

_____. **El Impuesto sobre el Valor Añadido**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

ENGLAND. Informe Richardson (Report of the Committee on Turnover Taxation, presented to parliament by the Chancellor of the Exchequer by command of her majesty, March, 1964, Londres). In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul: o Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**. 3 ed.. São Paulo: Editora RT, 2001.

FORTE, Francesco. **Possibilidad de un Verdadero Impuesto General sobre el Valor Añadido: Reflexiones sobre la Experiencia Francesa**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

FORTE, Umberto. **União Européia. Comunidade Econômica Européia (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

FRIEDLAENDER, A. F. Impuestos Indirectos y Precios Relativos. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

FUENTES QUINTANA, Enrique. El Impuesto General sobre el Trafico de las Empresas: Su establecimiento por la Hacienda Española. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

GILLIM, Marion Hamilton. **The Fiscal Aspects of the Central American Common Market**. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967.

_____. **The Fiscal Aspects of the Latin América Free Trade Association**. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967.

GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1 ed.. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

GOUVEIA, Evaristo Paulo. **O Imposto sobre o Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

GROUPE REVUE FIDUCIAIRE. **La TVA dans Les Opérations internationales**. Guide de Gestion RF. Paris: 2004.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma Tributária. 2017**. Para fazer o Brasil crescer e distribuir rendas com justiça social. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/apresentacao-dep-hauly>>; Acesso em: 14 jun. 2017.

_____. **Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>; Acesso em: 14 jun. 2017.

JUANO, Manuel de. **Tributacion sobre el Valor Agregado**. Ley n.º 20.631. Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor, 1975.

LAURÉ, Maurice. **Estúdio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido**. In INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

_____. **Science Fiscale**. 1 éd.. Paris: Presses Universitaires de France, 1993.

LINDHOLM, R. W. **El Impuesto sobre el Valor Añadido: Literatura Disponible**. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

MABEL, Sandro. **Parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº. 31/2007**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008.

MANTEGA, Guido. Apresentação. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária**. abr. 2007. Disponível em: <www.forumfed.org/pubs/FazendaAbril2007.pdf>; Acesso em: 10 jan. 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 2 ed.. São Paulo: Malheiros, 1998.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000.

MERSÁN, Carlos. **Direito Tributário**. 2 ed.. Tradução: Dejalma Campos. São Paulo: RTr, 1988.

MESSERE, K. Los Ajustes Fiscales en Frontera. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária**. abr. 2007. Disponível em: <www.forumfed.org/pubs/FazendaAbril2007.pdf>; Acesso em: 10 jan. 2009.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia. **Unopar Científica** Ciências Jurídicas e Empresariais, Londrina, v. 3, n. 1, mar. 2002.

_____. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia**. Curitiba: Juruá, 2008.

PLAGNET, Bernard. **Le Taxe sur Valeur Ajoutée. Systèmes.** Concours Administratifs. Diplomes Universitaires. Formation Continue. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra. O Fato Gerador do ICM. **Caderno de Pesquisas Tributárias.** v. 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **IVA para o Brasil. Contributos para a Reforma da Tributação sobre o Consumo.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SHOUP, Carl. Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.** Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971a.

_____. La Teoria y los Antecedentes de Impuesto sobre el Valor Añadido. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Ministério de Hacienda. **El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.** Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971b.

SULLIVAN, Clara K. Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community. In: SHOUP, Carl. **Fiscal Harmonization in Common Markets.** v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967a.

_____. Potencial Rates of Value-Added Tax in the European Economic Community. In: SHOUP, Carl. **Fiscal Harmonization in Common Markets.** v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967b.

_____. The search for Tax principles in the European Economic Community. In: HARVARD LAW SCHOOL. Internacional program in Taxation. Cambridge, Mass, 1963.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12 Ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. É Possível a Criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **IVA para o Brasil.**

Contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

VALDES, Nelly. El Impuesto Al Valor Agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul.** Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

VEIGA, Gláucio. Introdução à Política Fiscal. 1 v. Recife: Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Pernambuco, 1970.

VENEZUELA. Código Orgánico Tributário. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, año CXLII, mes II, n. 6152, 17 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.mindefensa.gob.ve/CCSEDE/images/iva.pdf>>; Acesso em: 02 fev. 2017.

VIEIRA, José Roberto Vieira. Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS-IBET. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Vitória, 12-15 ago. 1998.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto. Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordinación. In: VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José. MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Económica. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comercio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003.