

1. Introdução

Nas últimas décadas, o desenvolvimento do capitalismo e as transformações decorrentes do processo de globalização tornaram o comércio internacional mais competitivo, levando muitos países a formarem blocos econômicos orientados ao desenvolvimento comum¹.

Atentos a esta realidade, os governos de Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai que já viam de processos não tão satisfatórios de integração, deram início à formação do Mercosul, em março de 1991, com a assinatura do Tratado de Assunção².

De modo geral, o Tratado foi instituído com a finalidade de incentivar a integração do bloco através da implementação de tarifas aduaneiras comuns e da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos³.

A integração pretendida, entretanto, depende de uma aproximação dos sistemas tributários dos países signatários, a exemplo do que se fez na União Européia que, para evitar tratamento diferenciado no comércio e distorções econômicas que comprometeriam o desenvolvimento do bloco, adotou o modelo de tributação sobre o valor agregado (IVA)⁴.

A experiência europeia demonstrou que o IVA é um caminho viável para se alcançar a harmonização tributária. Isto porque, o IVA por ser neutro e não-cumulativo, incide uma só vez no preço final do bem ou do serviço prestado de modo a facilitar a livre competição entre os países e evitar tratamentos diferenciados⁵.

Em que pese as vantagens, no Brasil, ainda não se instituiu um IVA efetivo, a exemplo do que ocorre nos demais países do Mercosul, o que compromete o avanço do Mercosul para os estágios mais avançados de integração.

¹ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 12.

² FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 16.

³ Tratado de Assunção. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaAdpf101/anexo/Tratado_de_Assuncao.pdf. Acesso em: 02 de maio de 2017.

⁴ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **Mercosul e Tributos: Influências do processo de integração do Mercosul sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013. p. 23.

⁵ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **Mercosul e Tributos: Influências do processo de integração do Mercosul sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013. p. 62.

2. Material e métodos

O presente estudo adotou, principalmente, o método dogmático-jurídico com uso da pesquisa investigativo-dedutiva (método dedutivo-bibliográfico) para esclarecimento de particularidades específicas sobre o assunto.

Para dimensionar o estudo, foram percorridas outras disciplinas do Direito enquanto ciência, tais como o Direito Constitucional, o Direito Tributário, o Direito Econômico, a Filosofia do Direito e a Teoria Geral do Direito, permitindo uma abordagem plural do objeto em estudo.

Assim, com o auxílio dos materiais e métodos citados, objetivou-se analisar com clareza o problema proposto e expor de forma igualmente inteligível as conclusões apresentadas.

3. Justificativa

Não é de hoje que a idéia de se unificar os impostos incidentes sobre o consumo e serviços provoca intenso debate na sociedade brasileira.

A questão ganha maior relevo pela crescente necessidade de simplificação do sistema tributário vigente e adequação do país ao processo de integração no Mercosul.

Atualmente, o país conta com três importantes impostos incidentes sobre consumo, o IPI de competência da União, ICMS de competência dos Estados e o ISS de competência dos Municípios.

Ao passo que, a maior parte dos países do Mercosul já adota em nível federal imposto com características do IVA, considerado a melhor técnica de tributação para fins de harmonização tributária devido à sua neutralidade⁶.

Apesar de necessária, a compatibilização do sistema tributário brasileiro com o processo de integração do Mercosul é extremamente complexa e exige profunda reflexão.

4. Do Mercosul

O processo de integração do Mercosul concretizou-se, em 26 de março de 1991, com a assinatura do Tratado de Assunção entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. O objetivo

⁶ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 127.

do Tratado foi a criação de um Mercado Comum, entre os países, com vistas ao desenvolvimento econômico aliado à concretização de justiça social⁷.

Para todos os efeitos, o Tratado buscou modernizar as economias dos países membros para ampliar a oferta e a qualidade dos bens de serviço disponíveis, a fim de melhorar as condições de vida de seus habitantes.

A formação do grupo econômico visou atingir à livre circulação de bens e serviços e fatores produtivos entre os países, mediante a supressão dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado ou qualquer medida análoga. A adoção de uma tarifa externa comum e uma política comercial comum com países que estão fora do bloco⁸.

Outro ponto de extrema relevância consiste no compromisso entre os países de harmonizar suas legislações para alcançar atingir o processo de integração.

Estabeleceu o Tratado que em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários dos países membros gozarão, nos outros países membros, do mesmo tratamento aplicado ao produto nacional.

Posteriormente, em 09 de maio de 1991, foi promulgado o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do Mercosul que ficou conhecido como Protocolo de Ouro Preto⁹.

De acordo com referido protocolo, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai resolveram regulamentar a estrutura institucional do Mercosul com a criação dos seguintes órgãos: Conselho do Mercado Comum; Grupo Mercado Comum; Comissão de Comércio; Comissão Parlamentar Conjunta; Foro Consultivo Econômico-Social e a Secretaria Administrativa do Mercosul¹⁰.

⁷ TRICHES, Divanildo. **Economia política do Mercosul e aspectos monetários, cambiais e o Euro em perspectiva**. Caxias do Sul: Educs, 2003.p.102.

⁸ BARBOSA, Rubens Antônio. **O Mercosul e a Integração Regional**. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010. p.24.

⁹ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **Mercosul e Tributos: Influências do processo de integração do Mercosul sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013.p.20.

¹⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1901.htm. Acesso em: 02 de maio de 2017.

O Conselho do Mercado Comum, órgão superior e com capacidade decisória¹¹, integrado pelos Ministros das Relações Exteriores e da Economia, determina a condução política do processo de integração e a tomada de decisões para assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Tratado. Dispõe o protocolo que o Conselho do Mercado Comum manifestar-se-á mediante decisões, as quais serão obrigatórias para países membros.

O Grupo de Mercado Comum, órgão executivo, formado por representantes do Ministério das Relações Exteriores, dos Ministérios da Economia (ou equivalentes) e dos Bancos Centrais, possui, dentre outras, a função zelar pelo cumprimento do Tratado, no âmbito de sua competência.

A Comissão de Comércio de Mercosul, coordenada pelos Ministérios das Relações Exteriores, é incumbida, dentre outras atribuições, de velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados Partes e também acompanhar e revisar os temas e matérias relacionados com as políticas comerciais comuns, seja no âmbito do Mercosul ou mesmo com terceiros países. A Comissão Parlamentar Conjunta, por sua vez, procura acelerar os procedimentos internos correspondentes nos Estados Partes para a pronta entrada em vigor das normas emanadas dos órgãos do Mercosul e coadjuvará na harmonização de legislações, tal como requerido pelo avanço do processo de integração.¹²

Por fim, o Foro Consultivo Econômico-Social, órgão de representação dos setores econômicos e sociais. Já a Secretaria Administrativa do Mercosul tem a função de realizar a publicação e divulgação das decisões adotadas no âmbito do grupo.

Realizadas as principais considerações sobre o Mercosul, é possível prosseguir o estudo com uma abordagem sobre o sistema tributário no Brasil.

5. Do sistema tributário brasileiro

Para permitir uma melhor compreensão e assimilação do tema proposto na presente pesquisa, faz-se necessário, primeiramente, percorrer algumas noções introdutórias, além de apresentar uma visão geral da estrutura do sistema tributário vigente no país, o que será realizado neste tópico.

¹¹ BARBOSA, Rubens Antônio. **O Mercosul e a Integração Regional**. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010.p.30.

¹² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1901.htm. Acesso em: 02 de maio de 2017.

O sistema de tributação adotado no Brasil é, eminentemente, constitucional e, desta forma, apresenta critérios rigorosos para eventuais alterações. A Constituição Federal estabelece as diretrizes básicas para estruturação do modelo de tributação voltado a proporcionar receitas que garantam as finanças dos órgãos estatais, sem prejuízo da adequação aos valores que o constituinte pretendeu preservar.¹³

Neste passo, a Constituição Federal, como corolário lógico da escolha pelo modelo federativo, conferiu competência tributária entre União, Estados e Municípios para instituição e cobrança de tributos, de forma a garantir, ao menos em tese, maior autonomia entre as pessoas jurídicas de direito público.

A Constituição determinou também que o sistema tributário nacional subordina-se a vários princípios e limitações constitucionais, que configuram garantias constitucionais aos contribuintes, a exemplo: do princípio da legalidade (art.150, I); isonomia (art.150, II); irretroatividade (art.150, III, "a"); anterioridade (art.150, III, "b"); proibição de confisco (art.150, IV); capacidade contributiva (art.145, § 1º); além das imunidades tributárias.¹⁴

Desta forma, ao legislador infraconstitucional incumbe editar normas nos contornos estabelecidos pela Constituição que, como visto, trouxe parâmetros rígidos para criação dos tributos.

Os entes federativos devem observar também, nos termos da Constituição Federal (art. 146), as normas gerais sobre Direito Tributário que são estabelecidas mediante lei complementar.¹⁵ Cabe aqui a observação de que a lei que estabelece as normas sobre Direito Tributário, hoje no país, é o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172 66), que foi instituída antes da Constituição vigente mediante lei ordinária, mas recebida com *status* de lei complementar, fato este reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RExt n. 93.850 MG).

Assim, a Constituição Federal outorga a competência tributária, ao passo que o Código Tributário Nacional que tem a função de dirimir conflitos de natureza tributária, regular as limita-

¹³ CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 03.

¹⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Atlas. 1997. p.45.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 03.

ções constitucionais ao poder de tributar, definir tributos e suas espécies, além de outras especificadas no texto constitucional.¹⁶

A lei ordinária também desenvolve importante papel, na estrutura do sistema tributário nacional, ao definir a hipótese de incidência dos tributos nos limites outorgados pela Constituição Federal.

O sistema constitucional tributário disciplinou, de forma pormenorizada nos artigos 157 a 162, a forma de divisão das receitas arrecadadas, inclusive, com a possibilidade de determinada pessoa política participar do produto da arrecadação de outra.

Estabelecidas estas considerações preliminares, parte-se para o necessário aprofundamento de alguns tópicos.

6. Competência tributária

Dentre as faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem o sistema tributário.

A competência tributária, objeto do presente estudo, se distingue da competência legislativa plena, prevista no artigo 6 do Código Tributário Nacional, que atribui aos entes políticos a competência para legislar sobre matérias de Direito Tributário (art. 24 da CF), ao passo que a competência tributária é restrita à atribuição constitucional do poder de criar de tributos.

Não se tratando do foco do presente trabalho, cumpre apenas mencionar que a competência legislativa concorrente está sistematizada no artigo 24, §§ 1º ao 4º, da Constituição Federal.

Assim, a competência tributária, objeto do estudo, tem um sentido mais restrito à criação e modificação dos tributos. Por expressa previsão constitucional, cada pessoa política detém competência tributária consistente em prerrogativas legiferantes para legislar sobre a produção de normas jurídicas tributárias.¹⁷

A competência tributária, portanto, está sujeita à observância da Constituição Federal, lei tributária fundamental a partir do qual os processos interpretativos devem ser desenvolvidos.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 481.

¹⁷ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.p 235.

É oportuno ressaltar também que a competência tributária em comento não corresponde a capacidade tributária ativa que consiste na possibilidade de integrar a relação jurídica tributária, na qualidade de sujeito ativo e com funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos.

De acordo com a doutrina, as principais características da competência tributária e que auxiliam na compreensão do instituto são: privatividade, irrenunciabilidade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e facultatividade.

A privatividade refere-se ao fato de que, via de regra, no sistema tributário, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possuem exclusividade para criar determinados tributos¹⁸. Por outra perspectiva, a referida característica possui efeito negativo ao recusar competência às pessoas não indicadas na Constituição.

A violação à privatividade, ou seja, a criação de tributo por pessoa política incompetente, traz nulidade absoluta que não pode ser sanada sequer com a autorização da pessoa que detinha a competência.

É importante observar que a privatividade exige a observância tanto sobre o viés material quanto territorial. Pelo viés material, cada pessoa jurídica somente pode criar o tributo indicado na Constituição. O viés territorial, por seu turno, determina que as leis tributárias apenas tem aplicabilidade sobre os fatos ocorridos no âmbito territorial da pessoa jurídica que a instituiu, de forma a evitar eventuais usurpações.

Assim, não fosse a exigência de observância da privatividade, haveria comprometimento da harmonia entre os entes da Federação.

A característica da indelegabilidade determina que o titular não pode ceder a competência que foi outorgada, ou seja, os entes da Federação não podem delegar entre si a capacidade legislativa.

Neste sentido, é a previsão expressa do artigo 7º do Código Tributário Nacional:

“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pes-

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28 edição, Editora Malheiros, 2007, p. 292.

soa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

Por incaducabilidade entende-se que o direito de criar a norma não decai por força do tempo, ou seja, via de regra, não está submetida a qualquer prazo, a mesmo que a Constituição Federal estipule.¹⁹

Para todos os efeitos, se o exercício da função legislativa é inovar a ordem vigente, não seria mesmo lógico que houvesse a limitação do exercício da competência no tempo. Ademais, o próprio texto constitucional perderia conteúdo à medida em que o tempo fluísse e as competências conferidas não fosse exercitadas²⁰.

Pela característica da irrenunciabilidade infere-se que a competência tributária, via de regra, não pode ser renunciada.

Por inalterabilidade entende-se que a competência tributaria não pode ser ampliada pelos entes federativos. Somente a Constituição Federal, por meio de emenda constitucional, pode alterá-la.

Por fim, a característica da facultatividade disciplina que as pessoas políticas são livres para utilizar ou não a competência conferida pela Constituição. A implementação ou não do tributo fica ao alvedrio de cada ente político, valendo-se do juízo de oportunidade e conveniência.

7. Conceito de tributo no Direito Brasileiro

De acordo com Paulo de Barros Carvalho²¹, o vocábulo “tributo” abrange, ao menos, seis significações diversas, são elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 642.

²⁰ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.p 239.

²¹ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 37.

e) “tributo” como norma jurídica tributária;

f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

São diversas, portanto, as acepções do termo tributo. O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo, especificamente, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entende-se por “prestação pecuniária compulsória”, o comportamento obrigatório, independente da vontade do sujeito passivo, de efetuar o pagamento em pecúnia, ou seja, levar dinheiro aos cofres públicos.²²

Assim, realizado o fato previsto na norma jurídica, surge para o sujeito ativo o direito de exigir o cumprimento obrigatório do pagamento que, mediante pagamento, é outorgado o efeito liberatório ao sujeito passivo.²³ Trata-se de prestação consistente em comportamento do sujeito passivo de levar dinheiro ao sujeito passivo. Isto com a finalidade de assegurar ao Estado os meios financeiros para execução de suas atividades.

O dever de pagar tributo independe da vontade do sujeito passivo, portanto, inexistente, na definição legal, o elemento vontade para incidência da norma tributária.

O dispositivo determina também que tributo não constitua “sanção por ato ilícito”, desta forma, os atos ilícitos estão sujeitos à medidas sancionatórias. A ressalva do Código Tributário Nacional existe para distinguir o tributo da multa pecuniária.

Portanto, o dever decorre do fato definido em lei não qualificado como ilícito. De tal modo que a consequência jurídica para os atos ilícitos é a imposição de multa ou outras consequências punitivas que não tributo.

O dispositivo determina também que referida prestação pecuniária obrigatória seja “instituída por lei”, em observância a própria Constituição Federal que, em seu artigo 5, inciso II, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Assim, somente a lei pode instituir tributo.

²² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6a ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 32.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 373.

Referido dispositivo coaduna-se com o artigo 97 do Código Tributário Nacional que dispõe que somente a lei pode instituir tributos.

A última exigência é a de que o tributo seja “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, em regra, não há margem para discricionariedade do agente administrativo.

Por atividade vinculada entende-se aquela cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência e oportunidade para atuar. Não há margem para apreciação da autoridade que fica vinculada à determinação legal.²⁴

Para concluir o assunto, mister se faz colacionar a definição de tributo de autoria de Geraldo Ataliba e que bem esclarece o instituto:

“Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).²⁵

Parte-se, doravante, para o estudo específico dos impostos no Brasil.

8. Dos impostos

De acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Há entendimento de que a particularidade dos impostos reside na destinação do produto da arrecadação para o pagamento das despesas gerais do Estado, sem que haja contraprestação²⁶, ou seja, não vinculado²⁷. Este entendimento, todavia, recebe críticas porque, nos termos do art. 4, II, do

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28 edição, Editora Malheiros, 2007, p. 89.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6a ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 33.

²⁶ CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 55.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6a ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 117.

CTN, o destino do produto arrecadado é irrelevante para fins de classificação. Haveria, influência das Ciências das Finanças que escapa de conceitos jurídicos²⁸.

A característica essencial do imposto reside em não depender de que o Poder Público desenvolva qualquer atividade específica para que ele seja instituído ou cobrado. O fato que traz o dever jurídico de levar aos cofres públicos o imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.²⁹

De acordo com Luciano Amaro³⁰:

“(...) os impostos, que, além de atenderem aos requisitos genéricos integrantes do conceito de tributo, apresentam as seguintes características: a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em geral - mas não necessariamente - nominados na norma definidora de competência), que, uma vez, ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; c) não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público.

O constituinte determinou (arts. 153 a 156 da CF), detalhadamente, os campos materiais que incidirão os impostos e as pessoas políticas com competência para instituição.

O autor Paulo de Barros Carvalho³¹ apresenta divisão dos principais impostos existentes no Brasil, nos seguintes termos:

- Impostos que gravam o comércio exterior que seriam o imposto de importação (art. 153, I, da CF) e imposto de exportação (art. 153, II, da CF), hoje, de competência da União.

- Impostos sobre o patrimônio e a renda, dentre os quais se destacam o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I, da CF) de competência dos Municípios; impostos sobre a propriedade de veículos automotores de competência dos Estados e Distrito Federal (art. 155, III, da CF) e; imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI, da CF), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF) e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da CF) de competência da União.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007 p. 508.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 319.

³⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p.81.

³¹ CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 37

- Impostos extraordinários que seria o imposto que a União pode instituir, na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, da CF).

- Impostos previamente indeterminados, no qual se enquadra o imposto de competência da União autorizada a criar, desde que por lei complementar e que não seja cumulativos e não tenham a mesma base de cálculo dos impostos dos Estado, Municípios e Distrito Federal (art. 154, I, da CF).

- Impostos sobre a transmissão, circulação e produção, categoria em que se enquadram o imposto sobre a transmissão inter vivos (art. 156, II, da CF) e imposto sobre serviços (art. 156, III, da CF) de competência dos Municípios; o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (art. 155, I, da CF) e imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de competência dos Estados (art. 155, II, da CF). Além do impostos sobre produtos industrializados (art. 153, IV, da CF) e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, da CF) ambos de competência da União.

Pois bem. Nesta última categoria encontram-se os impostos sobre o consumo, ou seja, aqueles que impactam diretamente no consumo de bens e serviços. Atualmente, o país conta com três importantes impostos incidentes sobre consumo, o IPI de competência da União, ICMS de competência dos Estados e o ISS de competência dos Municípios.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União (art. 153, IV, da CF), atinge os valores resultantes de transformações (beneficiamento) ocorridas nos produtos durante a fase produtiva. A alíquota é variada por adotar o princípio da seletividade, tributando de forma desigual os produtos, de acordo com o interesse econômico de aumentar, controlar ou diminuir seu consumo.

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados, previsto no art. 155, I, b, da CF/88. É o típico imposto sobre o valor agregado do Brasil, com alíquotas girando em torno de 7% a 25%, tendo como característica a não-cumulatividade, ou seja, desconta-se no valor a pagar os montantes já pagos em operações anteriores. Por ser de competência estadual, a maior implicação está nas alíquotas variadas, uma vez que há liberdade para cada Estado da Federação estabelecer a sua.

Já o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios, consoante o art. 156, III da CF/88. É o imposto sobre consumo de caráter municipal que grava todos os serviços executados dentro da área de dado Município, devendo-se excetuar aqueles que já forem gravados pelo ICMS. A alíquota é determinada por cada ente municipal.

9. Da harmonização tributária no Brasil

Conforme apontado, no Brasil, a competência para instituir os impostos sobre o consumo que mais impactam na economia foi determinada à União (IPI), aos Estados (ICMS) e aos Municípios (ISS), cada qual com suas particularidades.

Diante da complexidade do sistema tributário brasileiro, passou-se a questionar a viabilidade de instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), em nível federal, visto que na União Europeia foi determinante para a concretização da integração regional. Isto porque esta modalidade de imposto garante a não-cumulatividade e neutralidade porque o valor final do produto nunca era agravado pelo imposto, independentemente do número de transações em sua produção e circulação até o consumo final³².

O imposto sobre valor agregado (IVA), modalidade de imposto sobre o consumo, foi primeiramente utilizado França³³ e, posteriormente, se alastrou pela Europa em substituição a tributação da circulação de mercadorias e prestação de serviços com tributos cumulativos que incidiam gerando efeito em “em cascata”, ou seja, o imposto incidia sobre ele mesmo a cada fato gerador, causando distorções na economia.

Ocorre que, no cenário brasileiro, o pacto federativo é entendido, por alguns estudiosos, como um obstáculo para a concretização da tão aclamada harmonização tributária porque a criação de um único imposto sobre valor agregado causaria, ao menos em tese, conflito com competência tributária outorgada pela Constituição.

Mas não é só! Outra questão que chama a atenção está relacionada a divisão destas receitas no âmbito interno. No Brasil, os Estados e Municípios, via de regra, com receio de perder receita criam embaraços às propostas de harmonização tributária.

³² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 84.

³³ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.p. 34.

Para todos os efeitos, a harmonização da legislação tributária é condição imprescindível para que o mercado comum funcione como um bloco e que os tributos não impliquem em controles fronteiriços ou mesmo que gerem distorções econômicas que possam vir a desajustar o desenvolvimento do Mercosul³⁴.

Pelo que se verifica, hoje, a maior parte dos membros do Mercosul já adotam um Imposto sobre Valor Agregado em nível nacional³⁵, exceto o Brasil que, embora tenha assumido o compromisso para³⁶ harmonização tributária, pressuposto para uma efetiva integração econômica, objeto maior do Tratado de Assunção, não o fez.

9. Conclusão

Como visto, o Tratado de Assunção visa a formação de um mercado comum, ou seja, um processo já avançado de integração econômica que possibilite a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, ao contrário da fase de união aduaneira que, basicamente, limita-se à circulação de bens.

A harmonização tributária, pré requisito para avanço do Mercosul, pressupõe a adoção de uma legislação no âmbito interno adequadas às determinações do Tratado de Assunção que sirvam de amparo à promoção da integração regional.

Ocorre que, conforme demonstrado, o prosseguimento do processo de harmonização das legislações tributárias que se iniciou com a adoção de uma tarifa externa comum é complexo. Por tratar-se de países diferentes e com economias diferentes há uma série de fatos complicadores, além de limitações de caráter técnico e política que, invariavelmente, influenciam no processo de integração que ainda não prosseguiu de forma satisfatória.

É inegável que o Brasil, na esteira dos demais países do Mercosul, para que a harmonização tributária e conseqüente incremento da integração regional ocorra, terá de fazer renúncias e

³⁴ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 128.

³⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Mercosul e Tributos: Influências do processo de integração do Mercosul sobre o sistema tributário brasileiro**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013.p.51.

³⁶ Art. 1. Tratado de Assunção “(...) O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”.

ajustes, o que, entretanto, poderá trazer benefícios maiores, como o exemplo bem sucedido da União Europeia.

BIBLIOGRAFIA E DEMAIS FONTES DE PESQUISA

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Estructura basica del impuesto al valor agregado (IVA) en la Republica Argentina** In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.71-96

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o valor agregado - IVA: Brasil, Mercosul, União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, Rumo, 1995.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

BARBOSA, Rubens Antônio. **O Mercosul e a Integração Regional**. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010.

BASSO, Maristela. **Mercosul - Mercosur: estudos em homenagem a Fernando Henrique Cardoso**. São Paulo: Atlas, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. Noeses, 2007.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro.** In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL.* Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FILHO, Calixto Salomão. **Regulação da atividade econômica (Princípios e Fundamentos Jurídicos).** 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 7 ed. São Paulo: Atlas. 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28 edição, Editora Malheiros, 2007.

MAGALHÃES, José Carlos. **Direito econômico internacional.** Curitiba: Juruá, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos.** São Paulo: Noeses, 2012.

PIKETTY, Thomas. O capital do século XXI; tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SALDANHA, Eduardo. **Harmonização legislativa tributária no Mercosul e na União Européia.** Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Ives Gandra da. Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TRICHES, Divanildo. **Economia política do Mercosul e aspectos monetários, cambiais e o Euro em perspectiva.** Caxias do Sul: Educs, 2003.

VALDES, Nelly. **El impuesto al valor agrgado en el Uruguay.** In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL.* Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.97-124.

VENTURA, Deyse de Freitas Lima. **A ordem jurídica no Mercosul.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.