

**ANNA CAROLINA SOARES**

**OS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL E A  
HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL**

Monografia apresentada ao Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Demian Castro.

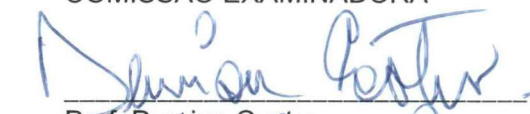
**CURITIBA  
2007**

**ANNA CAROLINA SOARES**

**OS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL E A  
HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL**

Monografia apresentada ao Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

COMISSÃO EXAMINADORA



Prof. Demian Castro  
Universidade Federal do Paraná - UFPR



Prof. Luiz Antonio Domakosky  
Universidade Federal do Paraná - UFPR



Prof. José Guilherme Silva Vieira  
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Curitiba, 30 de novembro de 2007.

## Agradecimentos

Aos meus pais, irmãos e meu esposo Marcelo, que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Ao professor e orientador Demian Castro por seu apoio e inspiração no amadurecimento dos meus conhecimentos e conceitos que me levaram a execução e conclusão desta monografia.

"De cada um, de acordo com suas  
habilidades, a cada um, de acordo  
com suas necessidades."

Karl Marx

## LISTA DE SIGLAS

AFIP	–	Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)
ALACL	–	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
ALADI	–	Associação Latino-Americana de Integração
BNDES	–	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CEPAL	–	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CF/88	–	Constituição Federal de 1988
COFINS	–	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	–	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	–	Código Tributário Nacional
FEDER	–	Fundo de Desenvolvimento Regional
GATT	–	General Agreement on Tariffs and Trade
ICMS	–	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
II	–	Imposto sobre Importação
IOF	–	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	–	Imposto Federal sobre Produtos Industrializados
ISS	–	Municipais sobre a Prestação de Serviços
IVA	–	Imposto sobre o Valor Agregado
MERCOSUL	–	Mercado Comum do Sul
NCM	–	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	–	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	–	Produto Interno Bruto
PIS	–	Contribuição para o Programa de Integração Social
RICMS	–	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	–	Regulamento do IPI
TEC	–	Tarifa Externa Comum
TIPI	–	Tabela de Incidência do IPI

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO - 2006 .....	9
TABELA 2 – PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO PIB (%) – 2002 A 2006 .....	9
TABELA 3 – MERCOSUL – PRESSÃO TRIBUTÁRIA 2005.....	40

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso aborda os aspectos relacionados à harmonização dos sistemas tributários dos Estados-membros do Mercosul como requisito da consolidação do Bloco. Através da análise sumária dos impostos sobre o consumo incidentes no Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela, busca se evidenciar que as divergências tributárias internas podem causar distorções nas condições de concorrência e na alocação de investimentos. Especialmente no Brasil, a tributação incidente sobre o consumo se mostra ultrapassada, uma vez que abrange inúmeros impostos com competências diversas, regulamentados por legislações conflitantes e de forma complexa. Nesse sentido, o IVA se apresenta como alternativa no sentido de modernização do sistema tributário, contrapondo-se à tributação cumulativa identificada nos impostos incidentes sobre o faturamento, pois incide somente sobre o valor adicionado em cada etapa da circulação de mercadorias. Assim, o IVA permite a comercialização de mercadorias com mais proximidade dos preços do produtor, minimizando as distorções geradas pelas diferenças internacionais entre impostos indiretos e favorecendo a competitividade do produto nacional.

**Palavras-chave:** Integração regional. Tributação sobre o consumo no Brasil. Harmonização tributária. Mercosul.

## SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS.....	vii
LISTA DE TABELAS.....	viii
RESUMO.....	ix
INTRODUÇÃO.....	1
1 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....	4
1.1 ETAPAS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....	5
1.2 INTEGRAÇÃO REGIONAL DOS PAÍSES NO ÂMBITO DO MERCOSUL.....	6
2 TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	8
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	9
2.2 MODALIDADES DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	11
2.2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.....	11
2.2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.....	13
2.2.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.....	16
2.2.4 Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....	17
2.3 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA.....	19
2.4 PERSPECTIVAS: PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	22
2.5.1 SÍNTESE DO PANORAMA ATUAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	24
3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NOS PAÍSES DO MERCOSUL.....	27
3.1 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ARGENTINA.....	28
3.2 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO PARAGUAI.....	29
3.3 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO URUGUAI.....	30
3.4 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA VENEZUELA.....	30
3.5 SÍNTESE QUANTO A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NOS PAÍSES DO MERCOSUL.....	31
4 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: BREVES COMENTÁRIOS.....	34
4.1 CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....	35
4.1.1 Tributação Interna e o Processo de Integração Econômica.....	36
4.2 MECANISMOS DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	38
4.3 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO MERCOSUL.....	40
4.4 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO.....	44
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS.....	49
ANEXO I.....	54
ANEXO II.....	55
ANEXO III.....	56
ANEXO IV.....	57
ANEXO V.....	58
ANEXO VI.....	59

## INTRODUÇÃO

Atualmente, o consumo de mercadorias e serviços no Brasil é onerado por diversos tributos, dentre os quais podemos destacar o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços - ICMS, o imposto federal sobre produtos industrializados - IPI, os impostos municipais sobre a prestação de serviços - ISS, as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social - PIS/Pasep e COFINS, o imposto sobre importação -II, o imposto sobre operações financeiras - IOF.

Segundo estudos da Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o orçamento fiscal da União representava 31,86% do PIB em 2002, e 34,23% em 2006 (Anexo II). O conjunto dos tributos indiretos mencionados representou aproximadamente 44% da arrecadação tributária bruta em 2006 (Anexo III).

Os impactos da carga tributária sobre a eficiência econômica relacionada à competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional são evidentes. O pesado ônus sobre os bens de capital e o peso dos impostos incidentes sobre as matérias-primas e demais insumos utilizados no processo de produção representam entraves fiscais que precisam urgentemente ser eliminados.

A exemplo do que vem ocorrendo nos países da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, modernamente a tributação sobre o consumo tende a incidir sobre o valor agregado, denominado IVA, através do qual se busca maior transparência e neutralidade na tributação. No contexto da consolidação do Mercado Comum Europeu, os países da Europa, que integram a OCDE, foram os precursores dessa tendência. Muito embora ainda sejam observadas divergências entre os encargos fiscais, tem-se buscado a completa harmonização fiscal, no sentido de efetivar os propósitos de integração econômica entre esses países.

No Brasil, a necessidade de simplificação e modernização do sistema de tributação incidente sobre o consumo evidenciada atualmente traz a tona a discussão acerca do IVA pelas Comissões de Reforma Tributária.

Os movimentos de integração regional acabam por pressionar os processos que visam a diminuição das disparidades tributárias entre os Estados-membros, especialmente no que se refere aos impostos incidentes sobre bens e mercadorias.

Nesse sentido, a harmonização dos sistemas tributários dos Estados-membros dos blocos econômicos é fundamental, tendo em vista que as divergências tributárias internas podem causar distorções nas condições de competitividade e na alocação de investimentos. Busca-se evitar que um determinado produto suporte cargas tributárias distintas de acordo com o Estado-membro de origem.

No âmbito do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, Argentina, Paraguai, Uruguai, Venezuela<sup>1</sup> e Brasil possuem sistemas que adotam o IVA incidente sobre o consumo, de acordo com o critério da tributação exclusiva no país de destino, nos termos do Tratado de Assunção.

No entanto, o fato jurídico tributário do IVA engloba o fornecimento de mercadorias e serviços na Argentina, no Paraguai, Uruguai e na Venezuela, enquanto que no Brasil o ICMS incide sobre os serviços eleitos pelo legislador, quais sejam os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. Além disso, podemos identificar divergências nas alíquotas aplicadas em cada Estado-membro.

A partir da análise sumária do sistema de tributação incidente sobre o consumo nesses países, evidenciam-se incompatibilidades entre as sistemáticas adotadas e as cargas tributárias, o que representam barreiras à efetivação do processo de integração do Mercosul.

---

<sup>1</sup> Em dezembro de 2005, a Venezuela protocolou seu pedido de adesão ao Mercosul, e em 4 de julho de 2006 seu ingresso ao bloco econômico foi formalizado em Caracas.

Neste trabalho, busca-se avaliar a incidência dos impostos indiretos sobre o consumo no Brasil, evidenciando os problemas relacionados aos efeitos cumulativos, falta de neutralidade e complexidade da legislação tributária, traçando um paralelo com as tendências discutidas pelo Governo nas propostas de reforma tributária.

Essa monografia se limitará à análise da carga tributária incidente sobre o consumo no Brasil, relacionada ao ICMS, IPI, ISS, PIS/Pasep e COFINS. Ainda, propõe analisar a implementação do IVA como decorrência natural do processo de modernização fiscal e como requisito ao desenvolvimento do processo de integração econômica regional no Mercosul.

No primeiro capítulo é efetuada a introdução ao tema de integração econômica, como consequência do processo de globalização econômica, demonstrando sumariamente o surgimento do Mercosul e seus principais objetivos. O Capítulo 2 detalha os tributos incidentes sobre o consumo no Brasil, limitando a análise ao ICMS, IPI, ISS, PIS/Pasep e COFINS, demonstrando a complexidade de legislações, alíquotas, bases de cálculo vigentes na atualidade. Ainda, os efeitos cumulativos gerados pelos mencionados tributos, contrapondo-se às propostas de instituição do IVA como alternativa às distorções geradas.

Na terceira parte demonstram-se em linhas gerais os IVA's incidentes nos países membros do Mercosul, com base na legislação e informações obtidas junto a organismos oficiais, com o objetivo de evidenciar a necessidade de serem estudadas propostas de harmonização tributária para efetiva concretização dos objetivos do Bloco. Por fim, o Capítulo 4 trata da harmonização tributária, como importante requisito às tendências atuais de integração econômica, em especial no âmbito do Mercosul.

## 1 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

A palavra integração indica ação ou efeito de integrar (HOLANDA, 1986), aglomerando partes separadas, de forma que cada uma delas mantenha suas características peculiares.

A integração econômica, entendida como aquela que tem por objetivo formar uma economia transnacional, representa verdadeiro instrumento de cooperação entre as economias. Esse processo faz parte do movimento de cooperação econômica internacional, acelerado nas últimas décadas por uma série de fatores.

Observam-se diversos Estados de uma mesma região unindo esforços na defesa de interesses comuns, criando benefícios mútuos e colaboração recíproca.

Um dos principais objetivos da integração econômica é a criação de uma estrutura econômica internacional capaz de proporcionar um desenvolvimento contínuo de seus países-membros, via aumento de produtividade decorrente de um maior grau de especialização dos fatores produtivos e melhor aproveitamento dos recursos naturais disponíveis.

Podemos reconhecer que a liberdade de circulação de bens e fatores de produção com ausência de discriminação constituem condições necessárias à integração econômica internacional, com base nos estudos de LEMOINE e RADRESA (1995, p. 166) que: identificam quatro circunstâncias fundamentais exigidas em um processo de integração econômica:

- *“El proceso de integración, en vez de afectar el ejercicio de la soberanía nacional, lo fortalece. El grupo puede tomar decisiones frente a terceros países, que quizás no pudiese asumir cada uno de sus integrantes en forma individual.*
- *La integración necesita de la convicción de su conveniencia por parte de sus operadores públicos e privados. Ello conlleva una decisión política de profundización constante del proceso.*
- *La integración es un proceso vivo en constante desarrollo. En el momento en que se le abandona a su suerte desfallece”.*
- *Las metas finales deben ser claras pero flexibles. Requiere esto de un manejo delicado porque no se debe perder tiempo, pero tampoco se pueden forzar los*

*plazos. Por eso, por forzar los plazos en el Mercosur, a poco de una medida tan transcendente como la dopción dei arancel externo común se produjeron retoques sustanciales para atender necesidades primero de Argentina y luego de Brasil."*

Nesse sentido, faz-se necessária a realização de uma série de adequações nas estruturas nacionais, que serão desenvolvidas em um período transitório, no qual ocorre a transferência de parte das competências soberanas nacionais a instituições supranacionais.

Assim, a integração econômica internacional representa instrumento para implementação de liberdade de movimentação internacional de fatores produtivos entre determinados países, regulamentados e coordenados de acordo com as políticas econômicas estabelecidas pelos mesmos.

## 1.1 ETAPAS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

De acordo com a doutrina clássica do Direito Internacional, podemos identificar cinco etapas de integração econômica.

Em um primeiro momento, surge a zona de livre comércio, na qual as mercadorias circulam entre os países-membros sem encargos aduaneiros. Na zona de livre comércio é necessária somente a coordenação de políticas e eliminação das barreiras alfandegárias entre os países. Neste ponto, não é necessária coordenação, bastando que não ocorra discriminação de produtos originários de outros países integrantes do bloco.

Na fase seguinte, ocorre a formação de uma união aduaneira, na qual há a existência de uma tarifa externa comum. Nesta fase, há adoção de um código aduaneiro comum, conforme Fernandes (1999, p. 117), sendo necessária a uniformização dos impostos aduaneiros. Surge a necessidade de, no mínimo, uma coordenação do regime de tributação sobre o consumo, adotando um único princípio (da origem ou do destino). Não é possível uma união aduaneira perfeita sem que seja implementada essa coordenação.

Posteriormente, há a formação de um mercado comum, no qual há livre circulação de mercadorias, pessoas e serviços, tal qual podemos observar na União Européia. Neste ponto, torna-se necessária a harmonização da legislação dos tributos que incidem sobre o consumo.

A união econômica e política somente aparecem na quarta e quinta etapas, as quais não foram implementadas em nenhum processo até o momento, razão pela qual não serão detalhadas.

## 1.2 INTEGRAÇÃO REGIONAL DOS PAÍSES NO ÂMBITO DO MERCOSUL

Em 26 de março de 1991 foi assinado o Tratado de Assunção pelos presidentes da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, com o objetivo de constituir um mercado unificado entre esses países.

A integração regional dos países do cone sul possui como antecedentes a criação da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), em 1960, sua sucessão pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), em 1980, e o processo de integração entre Brasil e Argentina, iniciado com a assinatura da Ata para a Integração Argentino-Brasileira, em 1986.

O Mercosul surgiu, inicialmente, como zona de livre comércio, estimulada pela liberalização tarifária gradual acordada pelos Estados-membros à época (Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai). Em janeiro de 1995, com a entrada em vigor da Tarifa Externa Comum (TEC), estabeleceram-se os primeiros passos para uma união aduaneira<sup>2</sup>.

O Tratado de Assunção é o instrumento jurídico fundamental do Mercosul. A sua configuração atual encontra seu marco institucional no Protocolo de Ouro Preto, assinado pelos quatro países em dezembro de 1994. O Protocolo reconhece a personalidade jurídica de direito internacional do bloco, atribuindo-lhe, assim, competência para negociar, em nome próprio, celebrar acordos com terceiros países, grupos de

---

<sup>2</sup> Fase do processo de integração econômica na qual há a existência de uma tarifa externa comum.

países e organismos internacionais.

Pelo Tratado, o mercado ficaria estabelecido em 31 de dezembro de 1994, implicando em:

“A livre circulação de bens serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente;

O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e

O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Tratado de Assunção. Artigo 1º.

## 2 TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Atualmente, diversos tributos oneram o consumo de mercadorias e serviços no Brasil de forma concorrente. O efeito cumulativo, conforme Rezende et al (2000) desses tributos, incidentes sobre os insumos, produção, vendas, serviços de transporte, comercialização de mercadorias e prestação de serviços, não foi apurado, muito embora inúmeros estudos indiquem que atuam de forma regressiva.

No âmbito federal, as principais modalidades de tributação que oneram o consumo são os impostos sobre produtos industrializados (IPI), sobre a importação de produtos oriundos do exterior (II), sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários (IOF), além das contribuições para financiamento da seguridade social (COFINS) e para o programa de integração social (PIS). Na esfera estadual, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Por fim, aos municípios compete o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

De acordo com a limitação do escopo na introdução deste trabalho, as análises deste capítulo não contemplam o II e o IOF. Assim, considerada essa observação, somente no exercício de 2006, os demais tributos supra mencionados representaram aproximadamente R\$ 329.400.000.000,00 (trezentos e vinte e nove bilhões e quatrocentos milhões de reais). Além disso, corresponderam a aproximadamente 42% (quarenta e dois por cento) da arrecadação tributária nacional e 14% (quatorze por cento) do PIB, conforme demonstrado na Tabela 1 <sup>4</sup> a seguir:

---

<sup>4</sup> Anexo I. Carga Tributária no Brasil. Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal. Estatísticas Tributárias n. 19. Julho, 2007.

TABELA 1 – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO – 2006

Tributo	Arrecadação (R\$ milhões)	% Carga Tributária Nacional	Participação no PIB (%)
IPI	28.224	3,55%	1,22%
PIS	20.016	2,52%	0,86%
PASEP	3.579	0,45%	0,15%
COFINS	90.585	11,39%	3,90%
ICMS	171.669	21,59%	7,39%
ISS	15.327	1,93%	0,66%
<b>Total</b>	<b>329.399</b>	<b>41,43%</b>	<b>14,18%</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal

Ressalte-se que somente o ICMS representou praticamente 22% (vinte e dois por cento) da carga tributária total em 2006, fato que representa entrave às propostas de reforma tributária, conforme discussão em capítulo específico.

Além disso, com base em estudos divulgados pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal, constata-se que os tributos sobre o consumo vêm adquirindo crescente participação sobre o PIB nacional, conforme a Tabela 2<sup>5</sup>.

TABELA 2 – PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO PIB (%) – 2002 A 2006

Tributo	2002	2003	2004	2005	2006
IPI	1,36%	1,05%	1,14%	1,17%	1,22%
PIS	0,77%	0,78%	0,88%	0,87%	0,86%
PASEP	0,09%	0,12%	0,12%	0,13%	0,15%
COFINS	3,46%	3,42%	4,00%	4,04%	3,90%
ICMS	7,13%	7,07%	7,12%	7,21%	7,39%
ISS	0,53%	0,54%	0,56%	0,60%	0,66%
<b>Total</b>	<b>13,34%</b>	<b>12,98%</b>	<b>13,82%</b>	<b>14,02%</b>	<b>14,18%</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal

## 2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário nacional atualmente encontra-se delineado na Constituição Federal, na qual estão previstas as espécies de tributos, a repartição de competências, as normas, princípios e limitações ao poder de tributar.

O conceito apresentado por Rosa (1995, p. 219) expressa de

<sup>5</sup> Anexo II. Carga Tributária no Brasil. Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal. Estatísticas Tributárias n. 19. Julho, 2007.

maneira bastante abrangente o sistema tributário nacional:

“Sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como os princípios constitucionais. Para que possa existir um sistema, é mister que as normas jurídicas que o integrem sejam conexas e conseqüentes no regram o poder impositivo do Estado. Assim, se não existir essa harmonização que nos referimos e se cada tributo não for parte de um todo com uma finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário porque este não resulta do simples fato do Estado cobrar tributos. Disso resulta que quando as normas tributárias são impostas sem ordem e sem investigação de causas, visando apenas a obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de mero regime tributário, mas não de um sistema tributário”.

Dessa forma, o sistema tributário deve ser estruturado de tal forma que represente ferramenta no direcionamento dos objetivos econômicos do país, contribuindo com a competitividade dos produtos brasileiros no mercado nacional e internacional.

Ao abordar questões relativas aos princípios teóricos da tributação, Rezende (2001, p. 158) cita o da neutralidade, segundo o qual deve haver “não-interferência sobre as decisões de alocações de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado”. E continua “se essas decisões de baseiam nos preços relativos determinados pelo mercado, a neutralidade do sistema tributário seria obtida quando a forma de captação de recursos pelo governo não modificasse esses preços”. Assim, as mudanças nos preços relativos ocasionadas por modificações na tributação tornam as decisões econômicas menos eficientes.

Com base nesse conceito, e com a finalidade de demonstrar a incompatibilidade do sistema vigente com os requisitos de um sistema tributário eficiente, a seguir, traçamos, em linhas gerais, as características essenciais das principais modalidades dos tributos incidentes sobre o consumo no Brasil.

## 2.2 MODALIDADES DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Nesse subtítulo serão analisadas, em linhas gerais, as características essenciais das principais modalidades incidentes sobre o consumo no país, com a finalidade de demonstrar as principais características dos mesmos.

### 2.2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI é um imposto de competência federal, previsto no artigo 153, inciso IV da Constituição Federal, e pelos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, é regulamentado por uma série de leis e decretos, dos quais podemos destacar a Lei n. 4.502/64, o Decreto 4.544/02 (Regulamento do IPI – RIPI), e o Decreto 6.006/06 (Tabela de Incidência do IPI – TIPI).

De maneira geral, o IPI incide sobre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, discriminados em códigos e classificações fiscais na TIPI<sup>6</sup>, que prevê alíquotas específicas para cada categoria, que podem variar de 0% a 330%. Esse imposto incide sobre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, entendidos como o resultado de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Conforme Artigo 4º do Decreto 4.544/02 (BRASIL, 2002), o IPI será devido quando exercidas as seguintes atividades:

- a) transformação: que exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de uma nova espécie.
- b) beneficiamento: que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, altere o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.
- c) montagem: que consiste na reunião de produtos, partes ou peças, da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sobre mesma classificação fiscal.

---

<sup>6</sup> A TIPI é baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e representa uma relação ordenada por código de produtos, animais, minerais, vegetais ou elaborados.

d) acondicionamento ou reacondicionamento: a operação que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem se destine apenas ao transporte da mercadoria.

e) renovação ou recondiçãoamento: a que exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização. “

Ressalte-se que o IPI não incide sobre produtos destinados ao exterior<sup>7</sup>, operações relacionadas à energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais<sup>8</sup>.

Ocorrido o fato gerador, conforme apresentado no o artigo 34 do Decreto 4.544/02 (BRASIL, 2002):

“o IPI será devido (momento da ocorrência do fato gerador) no desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, e na saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial ou a ele equiparado pela legislação (...)”

Serão aplicadas as alíquotas sobre o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido desses tributos e dos encargos cambiais pagos pelo importador ou dele exigíveis, e preço da operação, na saída do estabelecimento do importador, para o caso de produtos de procedência estrangeira. Com relação aos produtos nacionais, a base de cálculo será o preço da operação de que decorrer o fato gerador<sup>9</sup>.

Será contribuinte do imposto o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto importado; o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar; estabelecimento equiparado a industrial, em relação ao fato gerador que praticar<sup>10</sup>.

Por disposição constitucional, o IPI é um imposto monofásico não-cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”<sup>11</sup>. Assim, o imposto é apurado pela diferença entre os débitos relativos às saídas de produtos e os

<sup>7</sup> Artigo 153, parágrafo 3º, III da CF/88.

<sup>8</sup> Artigo 155, parágrafo 3º da CF/88.

<sup>9</sup> Artigo 131 do Decreto 4.544/02.

<sup>10</sup> Artigo 24 do Decreto 4.544/02.

<sup>11</sup> Artigo 153, parágrafo 3º da CF/88.

créditos decorrentes das entradas de produtos. Como regra geral, a Seção III do RIPI prevê o direito ao crédito relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados na saída. Assim, via de regra, o creditamento somente é previsto nessas situações, sendo vedado o crédito, por exemplo, do IPI incidente sobre os bens de uso e consumo e os destinados ao ativo imobilizado (Anexo V), configurando uma não-cumulatividade relativa.

### **2.2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**

O ICMS é um dos impostos previstos como de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

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

I - ...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...).”

Conforme a introdução deste capítulo, somente este imposto representou aproximadamente 22% (vinte e dois por cento) da carga tributária total em 2006<sup>12</sup>, configurando a principal fonte de arrecadação dos Estados. Isso se deve ao fato de que, de acordo com o dispositivo constitucional supra mencionado, possui, no mínimo, três incidências: uma sobre operações relativas à circulação de mercadorias, outra sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, por fim, uma sobre a prestação de serviços de comunicação.

Será contribuinte deste imposto qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

---

<sup>12</sup> Anexo I. Carga Tributária no Brasil. Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal. Estatísticas Tributárias n. 19. Julho, 2007.

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme apresentado no artigo 5º da Lei Federal n. 11.580/96 que prevê o momento em que o ICMS será devido.

Ocorrido o fato gerador, serão aplicadas as alíquotas sobre o valor da operação da prestação<sup>13</sup>. No caso de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, o valor da operação compreende mercadoria e serviço. No caso de mercadorias importadas, a base de cálculo será o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação acrescido do II, IPI, IOF, do próprio imposto e quaisquer outras despesas aduaneiras antes do momento do desembaraço. Por fim, na saída de mercadoria para consumidor final, o IPI integra a base de cálculo do ICMS<sup>14</sup>.

Nas operações internas, são aplicadas as alíquotas de 18% em São Paulo, Rio de Janeiro e em Minas Gerais, e 17% nos demais estados<sup>15</sup>. Nas operações interestaduais com destino a São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e Minas Gerais aplica-se a alíquota de 12%, incidindo 7% para os demais estados<sup>16</sup>.

Para as operações específicas de telecomunicações e supérfluos, serviços de transporte e cesta básica, como regra geral, incidem as alíquotas de 25%, 12% e 7% respectivamente<sup>17</sup>.

Esse imposto, atualmente, submete-se ao regime não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> Artigo 6º da Lei n. 11.580/96.

<sup>14</sup> Artigo 6º, inciso III, alínea "c" da Lei n. 11.580/96.

<sup>15</sup> As alíquotas internas estaduais são determinadas pelo Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS de cada estado da federação. Essas alíquotas não podem ser inferiores àquelas aplicadas nas operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados através de convênio no âmbito do CONFAZ.

<sup>16</sup> As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal, através de Resoluções.

<sup>17</sup> Artigo 14 da Lei n. 11.580/96.

<sup>18</sup> Artigo 153, parágrafo 3º da CF/88. Nesse ponto, o parágrafo único deste artigo equipara às operações de que exportação a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa, e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

No entanto, o artigo 155, parágrafo 2º, II da CF/88 determina que o direito ao crédito não é absoluto. Nos casos de isenção e não-incidência não geram direito ao crédito para as operações posteriores, além de anular os créditos relativos às anteriores.

Assim, as isenções e não-incidências não garantem, de forma geral, a manutenção de créditos fiscais, gerando efeito cumulativo quando concedidos em estágios intermediários.

Cumprе salientar que o ICMS não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços<sup>19</sup>.

A Constituição Federal<sup>20</sup> veda a concessão de incentivos<sup>21</sup> relacionados ao ICMS, salvo nos casos previstos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. No entanto, com a finalidade de atrair investimentos produtivos, os estados freqüentemente utilizam o ICMS para conceder benefícios na forma subsídios, gerando a "guerra fiscal" entre os entes da federação. Inúmeros estudos evidenciam os efeitos danosos desse procedimento, dentre os quais destacamos as conclusões publicadas pela Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES<sup>22</sup>:

"Do ponto de vista da Federação, a guerra fiscal é extremamente prejudicial. Primeiro, porque ao reduzir a receita tributária dos Estados, aumenta a pressão por transferências fiscais da União. Segundo, porque no longo prazo pode induzir a concentração regional da produção, interferindo perversamente na tendência histórica de descentralização".

A concessão de benefícios e inventivos fiscais pelos estados,

---

<sup>19</sup> Artigo 3º da Lei Complementar 87/96.

<sup>20</sup> Lei Complementar n. 24/75.

<sup>21</sup> Como exemplos de incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS no estado do Paraná é possível citar as seguintes normas:

a) Decreto 246/2003, que reduz a carga tributária das microempresas e das empresas de pequeno porte;

b) Decreto 949/03, que prevê o diferimento do ICMS, em percentual equivalente a 6%, nas operações comerciais dentro do Estado do Paraná, sendo que a alíquota passa-se, assim, de 18% para 12%, exceto para o consumidor final.

c) Decreto 950/03, que se refere ao ICMS incidente sobre a importação de bens de capital e de insumos, componentes, peças e partes, dispensando o pagamento do imposto no momento do desembarço aduaneiro dos bens.

<sup>22</sup> Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES. Informativo n. 4. Janeiro, 2000.

denominada de guerra fiscal é mais um ponto que contribui para a descaracterização do ICMS como tributo neutro incidente sobre o valor adicionado em cada etapa do processo produtivo.

### 2.2.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

O ISS é um tributo de competência Municipal, previsto no artigo 156, II da CF/88, cuja sistemática aplicada é a da cumulatividade. Caracteriza-se por ser plurifásico e cumulativo, incidindo sobre produtos intermediários e destinados ao consumidor final.

O ISS é devido pelos prestadores dos serviços expressos na Lei Complementar n.º 116/03 e incide, basicamente, nas prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, determinados em Lista de Serviços, conforme cada Município.

A Lei Complementar n.º 116/03 define o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas máximas e os contribuintes. No entanto, a sua instituição é efetuada de acordo com cada município<sup>23</sup>, o que gera uma infinidade de disciplinamentos diferenciados.

Como regra geral, a base de cálculo é o preço do serviço, sem dedução de qualquer custo ou despesa necessários à prestação do serviço. Exceção feita quando há fornecimento de materiais pelo prestador do serviço e mercadorias que são tributadas pelo ICMS<sup>24</sup>. Neste caso serão somente tributadas as parcelas relativas ao serviço em si.

Cumprе salientar que o ISS não incide sobre exportações de serviços para o exterior<sup>25</sup>, o que evidencia a política de incentivo às exportações.

O imposto é calculado pela aplicação de alíquotas fixas ou variáveis, em virtude da natureza do serviço, variando de 2% a 5%, e de

---

<sup>23</sup> Artigo 150, parágrafo 6º da CF/88.

<sup>24</sup> Artigo 7º, parágrafo 2º da Lei Complementar 116/03.

<sup>25</sup> Artigo 2º da Lei Complementar 116/03.

acordo com a legislação municipal. Essa característica pode ensejar dificuldade de controle para os contribuintes sujeitos a mais de uma jurisdição, além de influenciar negativamente a neutralidade do imposto. Por fim, os municípios poderão conceder isenções e benefícios fiscais<sup>26</sup> que, da mesma forma como ocorrido com o ICMS, propiciam a guerra fiscal.

#### **2.2.4 Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

O PIS e a COFINS são tributos de competência da União que, a partir de 1º de dezembro de 2002 e 1º de fevereiro de 2004 passaram a ser não-cumulativos para determinadas pessoas jurídicas<sup>27</sup>.

A base de cálculo de ambos é o valor do faturamento<sup>28</sup>, assim entendido o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, ajustado pelas exclusões autorizadas pela legislação.

A base de cálculo fundamental é a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, podendo ser excluídas as receitas referentes às vendas canceladas e aos descontos incondicionais, referentes às reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receitas. Ainda, podem ser excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas das contribuições ou sujeitas a alíquota de zero por cento, as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado e aquelas inerentes à operações com mercadorias sujeitas à tributação

---

<sup>26</sup> Como exemplos de benefícios fiscais concedidos no Município de Curitiba-Paraná, podemos citar as seguintes normas:

- a) Lei Complementar da Câmara Municipal de Curitiba do Estado do Paraná n. 45/02, que concede incentivos fiscais para empresas que desenvolvem programas de "software";
- b) Lei Complementar da Câmara Municipal de Curitiba do Estado do Paraná n. 39/01, que estabelece regime especial para microempresas na área de tecnologia.

<sup>27</sup> Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

<sup>28</sup> Artigo 1º, parágrafo 2º da Lei n. 10.833/03.

através do regime monofásico ou de substituição tributária<sup>29</sup>.

Para as empresas em geral, a partir de 1º de dezembro de 2002, a alíquota do PIS aplicada sobre a base de cálculo constituída pela receita ou faturamento é de 1,65%<sup>30</sup>. A alíquota da COFINS é de 7,6%<sup>31</sup>, aplicável a partir de 01/02/2004, início da sistemática não-cumulativa deste tributo<sup>32</sup>.

Tendo em vista a edição da Lei n.º 10.637, em 29 de dezembro de 2002, as contribuições do PIS e da COFINS podem ser recolhidas segundo oito sistemáticas distintas<sup>33</sup>, o que confere caráter de complexidade à esses tributos.

Não há incidência do PIS e da COFINS sobre a exportação de mercadorias para o exterior, a prestação de serviços para pessoa física

---

<sup>29</sup> Artigo 1º, parágrafo 3º da Lei n. 10.833/03.

<sup>30</sup> Artigo 2º da Lei n. 10.637/02

<sup>31</sup> Artigo 2º da Lei n. 10.833/03.

<sup>32</sup> Ressalte-se que anteriormente à edição da Lei 10.833/03, a COFINS era submetida à sistemática da cumulatividade, ou seja, não havia previsão do crédito para as etapas do processo produtivo.

<sup>33</sup> As sistemáticas distintas de apuração do PIS e da COFINS são previstas pelas seguintes normas legais:

- a) Lei n.º 9.990/00 – Gasolina, exceto a de aviação; óleo diesel; GLP; e álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;
- b) Lei n.º 10.485/02 – produtos classificados nos códigos 4011 (pneus novos de borracha) e 4013 (câmaras-de-ar de borracha), 8429, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 e 8706 da TIPI e as auto peças elencadas nos Anexos I e II da mencionada lei.
- c) Medida Provisória n.º 2.158-35 (agosto de 2002) – produtos classificados nos códigos 8433.10 (cortadores de grama); 8433.60 (máquinas para selecionar e limpar produtos agrícolas); e 8711 (motocicletas).
- d) Lei n.º 9.317/96 – Empresas optantes pelo SIMPLES.
- e) Lei n.º 9.718/98 – instituições financeiras elencadas nos parágrafos 6º, 8º e 9º do artigo 3º da mencionada lei; órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado e pessoas jurídicas imunes a impostos e as receitas decorrentes de prestações de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.
- f) Lei n.º 10.560/02 – querosene de aviação.
- g) Lei n.º 10.676/03 – cooperativas.
- h) Lei n.º 10.637/03 – demais contribuintes sujeitos à tributação.

ou jurídica domiciliada no exterior, e a vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação<sup>34</sup>.

Como regra geral, os créditos poderão ser calculados sobre os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as particularidades das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 (Anexo VI). No entanto, a lei estipula de forma taxativa os custos ou despesas que geram crédito, conferindo à essas contribuições uma não-cumulatividade parcial.

Conforme mencionado, inúmeras pessoas jurídicas e situações permaneceram na sistemática cumulativa dessas contribuições, demonstrando que não há uma efetiva observância da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS.

## 2.3 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA

Conforme demonstrado no ponto anterior, o sistema tributário incidente sobre o consumo vigente no Brasil na atualidade é de grande complexidade, com inúmeras bases de cálculo e alíquotas. Além disso, ocorrem efeitos cumulativos que oneram a cadeia produtiva de tal forma que não é possível identificar qual o peso efetivo desses tributos sobre o preço do produto.

No caso dos impostos plurifásicos cumulativos há dificuldade em se determinar a parcela do preço do produto que representa o ônus tributário, pois este depende da quantidade de operações realizadas até a sua efetiva exportação.

O imposto sobre o valor agregado – IVA é uma proposta no sentido de simplificar o sistema tributário, se apresentando como uma das formas mais utilizadas atualmente pelos países na tributação dos bens e serviços. Esse instrumento fiscal é o que melhor permite precisar a carga tributária incidente sobre os produtos.

---

<sup>34</sup> Artigo 6º da Lei n. 10.833/03.

Nesse sentido, AMARAL (2000, P. 123) destaca que:

“O IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações. Sob o *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), um tributo da natureza do IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação.”

O IVA tem sido crescentemente utilizado, tanto na Europa, desde a década de 50, quanto na América Latina, a partir da década de 60, se apresentado como importante instrumento de neutralidade e transparência do sistema tributário. Arzua (p. 56) destaca que:

“a técnica do valor agregado, ou melhor dizendo, do imposto sobre o valor agregado (IVA), considerado essencial para dar racionalidade e neutralidade ao sistema tributário e contribuir para a erradicação das distorções econômicas causadas por tributos de incidência cumulativa.”

Acerca do tema, Rezende (2001, p. 240) prevê cinco ângulos sob os quais a revisão tributária com a implantação do IVA deve ser observada: o político, o econômico, o social, o administrativo e o financeiro.

Analisando sob o ângulo político, o IVA favoreceria a autonomia federativa na medida em que fortalece a ética tributária, uma vez que os impostos seriam fixados de forma razoável e simplificada, possibilitando ao contribuinte identificar o montante destinado às ações do Estado. Isso ocorre porque, através do IVA, a parcela do poder aquisitivo do particular transferida ao poder público é reconhecida como legítima, destinada ao pagamento de bens e serviços de interesse coletivo de competência dos governos estaduais. Legitimado o gasto público, a consciência gera maior responsabilidade do contribuinte, criando co-responsabilidade entre o Estado, a administração pública e o cidadão.

Sob o aspecto econômico, a concentração do ônus tributário sobre mercadorias e serviços no consumo desoneraria a produção, pois reduziria o custo e estimularia investimentos, ampliando a renda e gerando empregos. Ainda, o IVA possibilitaria o efetivo exercício da autonomia federativa no campo tributário, uma vez que submete os

estados à regras uniformes, reduzindo a guerra fiscal entre os mesmos.

O impacto social do IVA é observado uma vez que este imposto desoneraria o investimento, gerando maiores oportunidades de emprego, aumentando as possibilidades de expansão da renda e dos salários.

Os benefícios administrativos do IVA são observados na medida em que a substituição de uma série de impostos por um incidente sobre o valor agregado diminuiria significativamente os custos administrativos do contribuinte (obrigações fiscais) e do Estado (controle e fiscalização). A simplificação representada pelo IVA reduziria os custos administrativos para as empresas e para o fisco.

Por fim, financeiramente o IVA não acarretaria desequilíbrio na distribuição das receitas às unidades da federação pois, além de ser possível a implementação de medidas compensatórias, proporciona reequilíbrio na distribuição regional da receita do imposto estadual uma vez que esta estaria vinculada ao consumo (e não à produção). Além disso, somente através do IVA é possível estabelecer uma correlação mais justa entre o orçamento estadual, nível de incremento da renda e do poder aquisitivo da população. Esse imposto torna a base da tributação compatível com o tamanho e dinamismo da economia local.

Com base nos pontos abordados por Rezende (2001, p. 240), conclui-se que o IVA representa alternativa indispensável à modernização da economia no sentido de promover a integração competitiva entre os países. Diante das tendências de consolidação de blocos regionais e livre circulação internacional, a competitividade é ponto de partida para o progresso econômico e promoção do bem-estar social. Nesse sentido, o IVA é um importante elemento na eliminação dos entraves tributários à competitividade, ponto que será detalhado no capítulo seguinte.

Assim, a adoção da sistemática do valor adicionado representa um avanço da tributação indireta, ampliando a abrangência e a equidade da tributação. O IVA contrapõe-se à tributação em cascata ou

cumulativa, identificada nos impostos sobre o faturamento, uma vez que sua sistemática está baseada na não-cumulatividade, incidindo sobre o valor adicionado em cada etapa da circulação da mercadoria, desde o produtor inicial até o consumidor final.

## 2.4 PERSPECTIVAS: PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA

De acordo com as publicações disponibilizadas pelo Ministério da Fazenda<sup>35</sup>, há reconhecimento da complexidade e falta de neutralidade do sistema tributário brasileiro vigente, o que tem representado grande entrave ao crescimento econômico. De acordo com os estudos do governo disponibilizados na mesma apresentação, as principais distorções do sistema tributário relacionadas aos tributos indiretos sobre bens e serviços são a complexidade e a falta de neutralidade dos mesmos. A complexidade, pois há multiplicidade de legislações, competências tributárias, alíquotas e bases de cálculo aplicáveis aos diversos tributos. A inexistência de neutralidade, pois as incidências são cumulativas, gerando conseqüências negativas sobre o comércio exterior e estimulando a guerra fiscal entre os estados membros da federação.

Esse diagnóstico<sup>36</sup> aponta que, especialmente com relação ao ICMS, o sistema misto de partilha deste imposto nas operações interestaduais gera a guerra fiscal entre os estados e distorções na tributação do comércio exterior por dois motivos:

- a) favorecimento das importações em detrimento da produção nacional: uma vez que o ICMS é devido ao Estado destinatário da importação, os Estados têm concedido benefícios fiscais para as importações;

---

<sup>35</sup> Apresentação do diagnóstico, objetivos e propostas para debate sobre a Reforma Tributária. Março de 2007, disponibilizada no site [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

<sup>36</sup> Apresentação do diagnóstico, objetivos e propostas para debate sobre a Reforma Tributária. Março de 2007, disponibilizada no site [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

- b) dificuldades em desonerar as exportações em função do acúmulo de créditos pelos exportadores: o ICMS incidente sobre os insumos das exportações arrecadado a outros Estados permanece acumulado.

Quanto ao ISS, os problemas levantados relacionam-se à cumulatividade nas cadeias produtivas, conflitos de competência com o ICMS e entre os municípios (BRASIL, Receita Federal, mar.2007).

O governo reconhece as seguintes conseqüências das distorções nos tributos sobre bens e serviços (BRASIL, Receita Federal, mar.2007):

- a) desestímulo aos investimentos produtivos;
- b) insegurança jurídica;
- c) inexistência de neutralidade no comércio exterior, em prejuízo da produção nacional;
- d) alto custo de cumprimento das obrigações tributárias;
- e) elevado nível de sonegação e elisão fiscal.

Com o objetivo de eliminar os aspectos negativos da tributação mencionados, o governo estabelece como objetivos da reforma tributária (BRASIL, Receita Federal, mar.2007):

- a) instituir um sistema de tributos indiretos neutro e simples, racionalizando o sistema tributário e elevando a eficiência econômica;
- b) desonerar os investimentos produtivos;
- c) eliminar as distorções do comércio exterior que prejudicam a produção nacional, desonerando as exportações e conferindo tratamento isonômico às importações;
- d) simplificar e desburocratizar, reduzindo os custos de cumprimento das obrigações tributárias;
- e) eliminar as distorções que prejudicam os investimentos;
- f) ampliar a base de contribuintes, reduzindo a informalidade.

Nesse sentido, o governo propõe a substituição dos tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, PIS, COFINS) por dois impostos sobre o valor adicionado: um estadual (IVA-E) e um federal (IVA-F). O IVA-E

observaria o princípio do destino, eliminando a guerra fiscal entre os estados. Ainda, vem sendo cogitada a hipótese de debate com os municípios, com a finalidade de integrar o ISS à base do IVA (BRASIL, Receita Federal, mar.2007).

Além disso, o governo admite a necessidade de formulação de uma política de desenvolvimento regional como alternativa no combate à guerra fiscal.

O IVA proposto seria regulamentado por uma única Lei Complementar, de forma nacional, sendo que os Estados teriam autonomia na fixação de alíquotas dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei federal. Ainda, o sistema seria não-cumulativo e, nas operações interestaduais, o imposto seria integralmente cobrado no estado de origem, mas apropriado pelo estado de destino, reduzindo o risco de sonegação (BRASIL, Receita Federal, mar.2007).

Com relação ao ISS, a sua integração na base do IVA-E permitiria a harmonização das bases de cálculo com o IVA-F. No entanto, essa medida representaria a perda de parte da competência tributária dos municípios, o que exigiria a elaboração de critérios de recomposição das receitas municipais (BRASIL, Receita Federal, mar.2007).

### 2.5.1 SÍNTESE DO PANORAMA ATUAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

São várias as desvantagens do sistema tributário sobre o consumo vigente no país atualmente. Nesse sentido, em estudo publicado pelo BNDES, Rezende (2000, p. 138) afirma que:

“É diagnóstico praticamente consensual que nossa tributação interna impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo como no nosso próprio mercado, prejudica a eficiência econômica, desestimula o investimento e é excessivamente complexa, a ponto de dificultar a harmonização com os sistemas tributários de nossos parceiros comerciais e de facilitar ou mesmo estimular a evasão.”

O faturamento dos agentes econômicos é tributado várias vezes, pela União, estados e municípios. Dessa forma, não é possível definir com precisão a carga tributária suportada pelo consumidor final.

A dificuldade de calcular com exatidão a carga tributária sobre os produtos nacionais impede que estes sejam tratados em igualdade com os importados, que, eventualmente, podem sofrer tratamento mais benéfico, ou mais gravoso. E ainda, se o Estado procurar desonerar as exportações, pode, pelo mesmo motivo, retirar mais carga tributária do que a efetivamente incidente, gerando perda de receita.

Os efeitos cumulativos observados no ICMS, IPI, PIS, COFINS oneram a cadeia produtiva, muito embora sejam considerados como tributos não-cumulativos. Além disso, as contribuições para o PIS e para a COFINS incidem sobre o faturamento, sendo desconsiderado o valor adicionado pelo produtor.

A multiplicidade de alíquotas e legislações vigentes sobre esses tributos dificultam a fiscalização, onerando a máquina administrativa e permitindo a evasão fiscal.

Além disso, a concessão de benefícios e incentivos fiscais é mais um ponto que contribui para a descaracterização da neutralidade dos tributos.

As principais dificuldades de serem efetivadas as reformas propostas residem na resistência quanto à mudança da estrutura de distribuição das competências tributárias entre a União, estados e municípios.

A dificuldade em substituir a COFINS, PIS, IPI, ICMS e ISS pelo IVA é alta, principalmente por envolver discussões nos níveis Federal, estadual e municipal, que teriam de dividir normatização, arrecadação e fiscalização do tributo. No entanto, de acordo com as vantagens mencionadas, o IVA poderia significar o fim da tributação em cascata, da guerra fiscal, permitiria simplificar legislações e racionalizar o trabalho de fiscalização e controle, com redução de gastos públicos e privados, ampliar o número de contribuintes, desonerar os investimentos e

melhorar a inserção do Brasil no mercado internacional.

Assim, o IVA é um bom instrumento para que a modernização do sistema tributário brasileiro seja efetivada, pois se contrapõe à tributação cumulativa identificada nos impostos incidentes sobre o faturamento, incidindo somente sobre o valor adicionado em cada etapa de circulação de mercadorias, desde o produtor até o consumidor final, melhorando as condições de competitividade do produto interno no mercado internacional.

Por fim, vale mencionar Rezende et al (2000, p. 140), que sintetiza as conseqüências da manutenção das atuais características da tributação sobre o consumo no país, reforçando seus efeitos negativos sobre a competitividade do produto nacional:

“Nesse novo ambiente econômico, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo, que era – e, circunstancialmente, ainda é – o ganho financeiro, passou a ser a competitividade. A não ser que se criem condições propícias para que nosso sistema produtivo seja competitivo, o país tende a ser condenado à estagnação. E, se elas não são criadas no devido tempo, nosso desenvolvimento pode ficar irremediavelmente prejudicado.”

### 3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Inúmeras reformas tributárias foram implementadas nos países latino-americanos na última década como instrumento de política para a administração macroeconômica em geral e para o crescimento econômico.

De acordo com os anais do seminário “Políticas para o Crescimento: a Experiência da América Latina” (1995), no início dos anos 80 a maior parte dos países da América Latina possuíam estruturas tributárias “complexas e emperradas”. Havia um grande número de impostos incidentes sobre a produção e consumo, bem como múltiplas alíquotas, o que gerava dificuldades na administração tributária. Ainda, os impostos possuíam efeito em cascata, ou seja, incidiam sobre o valor da produção e sobre os impostos pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Essa estrutura prejudicava a competitividade internacional, uma vez que oneravam demasiadamente a produção. Em síntese, os sistemas tributários eram sustentados por impostos internos altamente distorcidos ou por impostos sobre o comércio internacional.

A globalização dos mercados, fenômeno intensificado a partir da década de 80, concomitantemente ao avanço e consolidação dos blocos regionais e formação de áreas de livre comércio, têm exigido profundas reformas nos sistemas de tributação dos países envolvidos nessa nova realidade do capitalismo.

A abertura das economias requer dos países atenção quanto à manutenção das condições de competitividade, como resultado da harmonização do sistema de impostos que visa corrigir tratamentos diferenciados, que distorcem os fluxos financeiros e de produtos.

Nesse sentido, Rezende (2000 p. 7) chega a afirmar que, na busca pela competitividade internacional, as reformas tributárias são atualmente condicionadas pelas políticas relacionadas à globalização:

“Globalização, integração econômica, mudança do papel do Estado e descentralização de desenvolvimento do capitalismo das políticas públicas fazem parte de um mesmo processo, na etapa atual de desenvolvimento do capitalismo, que está condicionando a natureza das reformas realizadas nos sistemas tributários e colocando desafios que precisam ser vencidos em nome da eficiência e da competitividade.”

Neste capítulo são abordados, em linhas gerais, os principais aspectos relacionados à tributação sobre o consumo nos países-membros do Mercosul, com o objetivo de demonstrar as disparidades e, conseqüentemente, a necessidade de serem implementadas medidas corretivas.

### 3.1 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ARGENTINA

O imposto sobre o valor agregado na Argentina é um imposto de competência federal e tem como fato gerador diversas operações, tais como a venda de móveis, obras, locações, serviços previstos em lei e importações. Possui alíquotas variáveis, de 18% a 27%, sendo previstas em lei algumas isenções, conforme Salim e D'Angela (2007).

O imposto sobre consumo específico recai sobre a fabricação de alguns produtos, como o tabaco, bebidas alcoólicas, e é arrecadado de forma cumulativa, conforme Salim e D'Angela (2007).

Ainda, na Argentina é previsto um imposto sobre ingressos brutos, cobrado pelas províncias. Esse imposto incide sobre o exercício habitual de atos de comércio, indústria, profissões autônomas, locação de bens, execução de obras e prestação de serviços. Tem caráter plurifásico cumulativo, possuindo como base de cálculo a receita bruta auferida, deduzida do IVA. As alíquotas variam de 0,25% a 20% ainda conforme Salim e D'Angela (2007).

### 3.2 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO PARAGUAI

O Paraguai adota o IVA como imposto que incide sobre o valor adicionado, ou seja, sobre o que o contribuinte incorpora aos bens que vende ou aos serviços que presta, e está regulamentado pela Lei n<sup>o</sup> 125/91.

O imposto a pagar é apurado através da diferença entre o IVA destacado nas notas fiscais de venda (débito fiscal) e o IVA destacado nas notas fiscais de compras (crédito fiscal). A alíquota aplicada é de 10%. Para as importações foi implementada alíquota reduzida de 2%. Dessa forma, o IVA não constitui um custo para aquele que vende o produto ou presta o serviço. O ônus é transferido ao comprador final, isto é, ao consumidor (Paraguay, 1991).

No Paraguai (1991) são contribuintes do imposto ao valor adicionado:

- a) as companhias unipessoais, quando sua renda ultrapassa 45.026.223 guaranis<sup>37</sup> no ano (esta quantidade é ajustável anualmente no acordo com a variação do índice dos preços ao consumidor);
- b) as demais sociedades, independentemente da sua renda;
- c) os importadores, independentemente da sua renda.

Em linhas gerais, está dispensada de recolher o IVA a venda de produtos agropecuários *in natura*, a venda de combustíveis, arrendamento mercantil de imóveis e depósitos em entidades financeiras, (Paraguay, 1991).

Ainda, existe um imposto seletivo sobre o consumo, conforme o informações do governo paraguaio (1991) de competência federal, cujo fato gerador é a comercialização de alguns bens nacionais (cigarro, fumo, bebidas, álcool, combustíveis) e os produtos estrangeiros. Nesses

---

<sup>37</sup> De acordo com a cotação publicada no site do Banco Central do Brasil em 30/11/2007, 45.026.223 guaranis representam R\$ 16.970.

casos é aplicada alíquota que varia de 3% a 40%.

### 3.3 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO URUGUAI

No Uruguai (2006), o imposto sobre o valor agregado que grava o consumo é indireto e geral, alcançando todos os bens e serviços (exceto aqueles expressamente exonerados pela legislação). Trata-se de um imposto plurifásico, incidindo sobre todas as etapas da circulação econômica.

De acordo com o governo (2006) está submetido à sistemática da não-cumulatividade, gravando somente o valor agregado em cada etapa do circuito econômico.

O IVA incide sobre a circulação interna de bens, prestação de serviços no território nacional e o ingresso de bens no país, sendo a alíquota básica aplicada de 22% (Uruguai, 2006).

Ainda, há um imposto específico interno (IMESI), de competência federal, que grava a primeira venda de produtos também onerada pelo IVA. Por adotar o regime de imposição baseado no país de destino, gravam-se as importações e não incidem sobre as exportações.

### 3.4 ASPECTOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA VENEZUELA

O IVA na Venezuela é um imposto que grava o consumo, é indireto e geral, alcançando todos os bens e serviços (exceto aqueles expressamente exonerados pela legislação). É aplicado em todo o território nacional, de forma indireta sobre o consumo, não-cumulativo, de forma que o consumidor final arca com o ônus tributário (VENEZUELA, 2007).

Esse imposto incide sobre a circulação interna de bens,

prestação de serviços no território nacional e o ingresso de bens no país, sendo a alíquota básica aplicada de 15,5%<sup>38</sup>.

### 3.5 SÍNTESE QUANTO A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Os impostos incidentes sobre o consumo nos países analisados são, em geral, plurifásicos e não-cumulativos, aplicados de acordo com o princípio do destino. As semelhanças dos IVA's dos países-membro do Mercosul dizem respeito ao mecanismo de tributação, havendo inúmeras divergências relacionadas à estrutura desse imposto.

Essas divergências promovem distorções nas condições de concorrência para o comércio do bloco. Cano citado por Rezende at al (2004, p. 227) afirma que essas discrepâncias afetam o custo das mercadorias exportadas (distorção nas exportações) ou, no caso da concessão de incentivos internos, ocorre discriminação dos produtos importados (distorções nas importações). Nesse ponto, vale lembrar que o princípio da não-discriminação está expressamente previsto no artigo 7º do Tratado de Assunção: "*Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional*"<sup>39</sup>.

Em termos gerais, os IVA's vigentes na Argentina, Paraguai e Uruguai são semelhantes, incidindo sobre bens e serviços, com poucas isenções. Os sistemas permitem a dedução de créditos sobre as compras de bens e serviços tributados, produzindo pouco efeito cumulativo. Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela cobram o IVA através de seus governos centrais e segundo o princípio da tributação exclusiva do país de destino.

---

<sup>38</sup> No território de Puerto Libre dei Estado Nueva Esparta a alíquota aplicada é de 8% (oito por cento).

<sup>39</sup> Tratado de Assunção.

O ICMS adotado no Brasil é parcial, já que incide sobre as mercadorias e serviços de comunicação e transporte intermunicipal ou interestadual. Os demais serviços são onerados pelo ISS, de competência municipal, monofásico e aplicado somente sobre os serviços constantes na LC 116/03. Ainda, no Brasil é utilizado o princípio do destino para a exportação de produtos, no entanto mescla os princípios da origem e do destino no caso de transações interestaduais.

O fato gerador da cobrança do IVA na Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela engloba o fornecimento de mercadorias e prestação de serviços de forma ampla. No Brasil, o ICMS incide somente sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. Ainda, verificamos divergência nas alíquotas aplicadas.

No entanto, é na tributação interna sobre bens e serviços adotada no Brasil que se verificam as maiores discrepâncias. Primeiramente, a tributação sobre o consumo no Brasil é de competência concorrente das três esferas de governo: União, Estados e Municípios, o que gera uma grande quantidade de legislações e concessão de incentivos e benefícios locais. O faturamento dos agentes econômicos é tributado várias vezes, pela União, estados e municípios. Dessa forma, não é possível definir com precisão a carga tributária suportada pelo consumidor final.

De acordo com o capítulo específico, a União exerce sua competência tributária através do IPI, tributando os bens industrializados. Os Estados e Distrito Federal possuem o ICMS, que incide sobre a circulação de mercadorias em geral e serviços determinados. O ICMS seria um IVA parcial, pois incide sobre bens e mercadorias e duas modalidades de serviços, sendo que os demais serviços são tributados pelo ISS. Tendo em vista a tributação em separado do ICMS e do IPI, são gerados efeitos cumulativos, uma vez que um imposto faz parte do custo sobre o qual será calculado outro tributo.

O IPI incide sobre produtos manufaturados, constantes em lista

seletiva, e cuja alíquota varia de 0% a 365,63%. Tendo em vista que o IPI incide sobre uma base que contém outros tributos indiretos, como o ISS, contribui na distorção dos preços relativos, gerando conseqüências negativas na alocação de recursos.

Além disso, de acordo com as conclusões do capítulo anterior, os efeitos cumulativos observados no ICMS, IPI, PIS, COFINS oneram a cadeia produtiva, muito embora sejam considerados como tributos não-cumulativos. Além disso, as contribuições para o PIS e para a COFINS incidem sobre o faturamento, sendo desconsiderado o valor adicionado pelo produtor.

Nesse sentido, REZENDE et al (2000, p. 144) afirma que a cumulatividade dos impostos é prejudicial à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional. Ainda, que os tributos incidentes sobre o faturamento, oneram as exportações, tornando o produto estrangeiro mais competitivo quando comparado ao produto nacional no mercado interno.

Conforme demonstrado, a tributação sobre o consumo no Brasil reflete distorções nos preços relativos e na competitividade, sendo disciplinados por legislações complexas, gerando alto custo administrativo relacionado à fiscalização, evasão fiscal.

Dessa forma, com base em uma análise comparativa sumária dos impostos incidentes sobre o consumo nos países integrantes do Mercosul, fica evidente a necessidade de harmonização do sistema tributário vigente, como condição indispensável à própria consolidação do bloco, analisada na seqüência.

#### 4 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: BREVES COMENTÁRIOS

A harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam adaptações nos seus respectivos sistemas tributários, com o objetivo de torná-los compatíveis com as relações econômicas existentes entre os mesmos.

Esse processo não propõe a unificação legislativa ou administrativa, mas visa adequar os sistemas tributários com o objetivo principal de eliminar, ou ao menos minimizar, as distorções econômicas que venham a afetar a integração econômica.

Conforme abordado, a formação de um mercado comum pressupõe a vontade política dos países em estabelecer condições de competitividade de forma que aumentem a eficiência de suas economias, fortalecendo a posição dos países e do bloco perante o mercado internacional.

Para que as condições de competitividade trabalhem no sentido de aumentar a eficiência econômica é necessário remover as barreiras tarifárias e não-tarifárias de natureza institucional. À medida que essas barreiras vão sendo eliminadas, torna-se necessário eliminar outros obstáculos, relacionados a políticas governamentais, que exigem certo grau de harmonização para que o processo de integração possa avançar. Neste ponto surge a necessidade de harmonização da tributação interna.

Os tributos incidentes internamente representam importante elemento na formação dos preços dos produtos a serem comercializados, cujas divergências podem gerar diversas distorções. Nesse sentido, PITA citado por Brandão et al (1997, p. 121) afirma que:

“Na medida em que os tributos internos incidem na formação dos preços e na rentabilidade dos investimentos, diferenças marcantes nessa tributação podem constituir também uma barreira de natureza institucional à livre concorrência no mercado ampliado”.

Segundo o autor mencionado, a tributação poderá afetar a maior eficiência decorrente do mercado em dois sentidos: condições de

concorrência e alocação geográfica dos investimentos. Com relação às condições de concorrência, as diferenças entre os tributos incidentes diretamente sobre a formação dos preços, como os tributos que oneram a produção e o consumo, podem fazer que seja prejudicada a posição do produto mais eficiente. Ou seja, um produtor capacitado para colocar no mercado integrado um produto mais barato que o de seus concorrentes pode ter essa vantagem competitiva prejudicada pela tributação interna do seu país de origem.

#### 4.1 CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

Os processos de integração econômica pressupõem a abordagem de problemas relacionados à tributação aduaneira. Desde as etapas preparatórias é exigido determinado grau de harmonização entre os instrumentos aduaneiros de cada um dos países participantes, dependendo do nível de integração que se pretende alcançar.

De acordo com Brandão (1997), na zona de livre comércio ocorre a progressiva liberação do comércio, até a total abolição das barreiras tarifárias entre os países-membros. A harmonização, nesta fase, compreende os instrumentos aduaneiros aplicáveis no âmbito do bloco.

Segundo o mesmo autor, na união aduaneira, a harmonização abrange os instrumentos aplicáveis no interior do bloco no comércio envolvendo terceiros países. Nesta fase, ocorre a substituição dos territórios aduaneiros dos países-membros por um território aduaneiro. Suprimidas as barreiras comerciais, tarifárias ou não, existe uma fronteira aduaneira comum que confere caráter de unidade diante de terceiros países.

No início do processo de integração do mercado europeu já havia determinado grau de harmonização, resultado de uma etapa prévia de uniformização das bases técnicas dos instrumentos

aduaneiros (por exemplo, nomenclatura e classificação de mercadorias, espécie de tributos aduaneiros utilizados), conforme Brandão (1997). Nesse sentido, foi criado o Conselho de Cooperação Aduaneira, para a criação de normas para definição dos objetivos em matéria de harmonização dos instrumentos aduaneiros.

Os problemas de natureza aduaneira são considerados prioritariamente. No entanto, existem outros problemas tributários, como aqueles derivados da divergência entre os tributos internos, os quais podem constituir obstáculos à consecução dos objetivos peculiares do próprio processo de integração econômica. Os fatores tributários aduaneiros são preeminentes nas fases iniciais dos processos de integração econômica. Alcançadas as etapas intermediárias toma-se necessária a análise do impacto dos tributos internos, que deverão exigir medidas corretivas mais detalhadas, como é o caso do Mercosul na atualidade.

Dessa forma, à medida que o processo de integração avança, as medidas de harmonização tributária devem se tornar mais profundas, com o objetivo de serem evitadas distorções. Nesse sentido, é imprescindível a realização de estudos prévios, viabilizando a implementação desses mecanismos, abordados no subitem 4.3.

#### **4.1.1 Tributação Interna e o Processo de Integração Econômica**

Admitindo-se que a integração econômica exige ajuste e coordenação de objetivos de natureza econômica estabelecidos em nível nacional, as políticas tributárias necessariamente se incluem neste processo de ajuste e coordenação em nível regional.

Estabelecida a importância da tributação interna nos processos de integração econômica, passamos a identificar os problemas relacionados à ausência de harmonização tributária.

PITA (1997, p. 126) segregou em três grandes grupos os problemas apresentados pela tributação interna nos processos de integração econômica. Primeiramente, menciona a utilização dos

tributos internos de forma discriminatória, de acordo com a origem do produto tributado. Ou seja, no caso da legislação de impostos sobre o consumo estabelecer alíquotas mais altas para mercadorias de procedência estrangeira do que para as similares nacionais.

Outro problema apontado está relacionado às distorções advindas das disparidades entre os impostos aplicados pelos países integrantes do bloco econômico. Neste ponto, o autor identifica dois subgrupos: um vinculado à concorrência intra-regional, e outro à promoção de investimentos. Com relação ao primeiro, supõe que a ação dos impostos internos pode distorcer as condições de concorrência entre os países, uma vez que esse imposto é incorporado ao custo dos produtos exportados. O segundo refere-se aos diferentes níveis de tributação, que poderá induzir a uma alocação dos investimentos diferente daquela que seria ótima.

Por fim, esclarece que as eventuais divergências entre os instrumentos do sistema tributário e entre os próprios sistemas “podem impedir a sua utilização harmônica, tendendo-se à consecução de objetivos comuns ou preestabelecidos em uma estratégia de desenvolvimento integrado para a região”.

Com relação à tributação interna, por afetar o preço dos produtos exportáveis, alteram as condições de competitividade entre os países. Em outras palavras, a tributação incidente sobre o produto pode chegar a impedir a comercialização do mesmo, ainda que o preço final antes do imposto seja significativamente inferior em outro país.

Assim, o imposto incidente pode vir a distorcer as condições de concorrência que deveriam prevalecer, impedindo a maximização das vantagens propiciadas pela liberação do comércio entre os países integrados.

Com a finalidade de compatibilizar a estrutura e a distribuição da carga tributária, devem ser consideradas as mudanças decorrentes dos objetivos nacionais e regionais, considerando sistemas tributários compatíveis.

Tendo em vista o caráter instrumental da política tributária, ou seja, que esta é utilizada na consecução dos objetivos econômicos estabelecidos pelo Estado, Pita (1997, p. 131) diferencia dois aspectos na harmonização dessa política: a harmonização da estrutura formal e funcional do sistema tributário, e a harmonização dos níveis de tributação. A harmonização da estrutura formal e funcional do sistema tributário se refere aos aspectos estruturais e técnico-formais das legislações. Nesse caso, as alíquotas continuam sendo utilizadas pelos países na consecução dos objetivos de política econômica, considerando a não compatibilização das alíquotas dos países integrados. Já a harmonização dos níveis de tributação concede caráter de rigidez ao sistema, uma vez que a estratégia regional de desenvolvimento se sobrepõe às orientações econômicas internas. Assim, fica inviável ao país inserido em um contexto de regionalização a utilização do instrumental tributário como ferramenta de objetivos econômicos divergentes daqueles eleitos pelo conjunto de países. Essa modalidade de harmonização somente é aplicada em níveis mais avançados de integração, pois pressupõe um planejamento econômico em nível regional.

#### 4.2 MECANISMOS DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Considerando a harmonização tributária como meio para a consecução de objetivos relacionados ao processo de integração, ela atingirá maior ou menor grau de acordo com o nível de integração alcançado. Cada etapa do processo de integração e os objetivos econômicos correlatos devem corresponder a uma harmonização tributária, eliminando as dificuldades advindas da tributação.

Os mecanismos utilizados para a harmonização tributária podem ser divididos em três categorias, conforme classificação mencionada por Pita (1997): uniformização, compatibilização e instrumentação.

A uniformização, como se pode deduzir, significa uniformizar a

tributação em todos os aspectos, igualando as cargas tributárias incidentes. Pressupõe igualar as legislações aplicáveis aos tributos quanto aos aspectos estruturais, técnico-formais e as alíquotas. Esse procedimento reduz o campo de utilização do sistema tributário como instrumento de consecução de políticas nacionais, norteadas pelos interesses internos.

Por compatibilização entende-se a adequação da estrutura dos tributos, de modo a permitir a aplicação de mecanismos compensatórios, com a finalidade de neutralizar os possíveis efeitos danosos das divergências de carga tributária. Esse mecanismo atua somente no aspecto técnico-formal, e é menos rígido do que a uniformização, pois conserva a estrutura tributária nacional.

Por fim, a harmonização tributária pode se dar via instrumentação, que visa estabelecer desigualdades com a finalidade de compensar algum desequilíbrio estrutural entre os países integrados, de acordo com os objetivos regionais.

Cumprе salientar que a harmonização não pode ser sugerida como política tributária global. Conforme mencionado, a política tributária tem natureza instrumental, sendo utilizada na obtenção de objetivos econômicos previamente estabelecidos internamente, que podem não convergir com os objetivos do bloco.

A aplicação de uma política tributária global seria viável no caso de existir uma política econômica global e única entre os países. Essa situação seria possível em um nível bastante avançado do processo de integração.

Pita citado por Brandão et al (1997) afirma que a composição tributária significa determinar os impostos que a integram, selecionando as opções técnicas definidoras de sua estrutura, matéria tributável e base de cálculo. Ainda, seria necessário considerar a ação de cada tributo e os efeitos dos mesmos no sistema econômico, com a finalidade de introduzir elementos capazes de dotar o sistema de funcionalidade econômica.

Assim, tratando-se de uniformização, a harmonização tributária recai sobre os aspectos estruturais e técnico-formais, com a total igualação dos aspectos dos tributos. Na compatibilização e na instrumentação, a incidência se dá sobre os aspectos estruturais, preservando as disparidades, que serão atenuadas via políticas compensatórias. Os instrumentos devem ser harmonizados previamente, com o objetivo de ser estabelecida uma identidade que permita a comparação e previsão dos efeitos dos impostos sobre o consumo, bem como a formulação de políticas de correção das disparidades porventura geradas.

#### 4.3 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO MERCOSUL

Considerando a carga tributária dos países-membros em relação aos seus respectivos PIB, com base na Tabela 3 a seguir, podemos tirar algumas conclusões:

TABELA 3 – MERCOSUL – PRESSÃO TRIBUTÁRIA 2005

Jurisdicção e Imposto	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai
<b>Governo Central</b>	20,60%	24,70%	12,30%	27,90%
Sobre Bens e Serviços	7,6%	7,6%	6,0%	12,5%
IVA	5,3%	4,8%	4,2%	9,3%
Seletivos	2,2%	2,5%	1,8%	2,5%
Outros	0,1%	0,3%	0,0%	0,7%
Renda	4,4%	6,3%	1,7%	3,9%
Pessoas Físicas	1,3%	1,3%	0,0%	2,1%
Pessoas Jurídicas	2,6%	5,0%	1,7%	1,8%
Outros	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Propriedade	2,0%	0,0%	0,0%	1,6%
Outros	0,8%	1,9%	0,3%	0,2%
Comércio Exterior	3,0%	0,5%	1,8%	1,2%
<b>Contribuições Seguridade Social</b>	2,8%	8,4%	2,5%	8,5%
<b>Governos Subnacionais</b>	3,8%	10,5%	0,0%	3,2%
Sobre bens e serviços	2,4%	8,1%	n/d	0,3%
Renda	0,0%	0,0%	n/d	0,0%
Propriedade	1,0%	1,2%	n/d	2,4%
Outros	0,4%	1,2%	n/d	0,5%
<b>Total</b>	<b>24,4%</b>	<b>35,2%</b>	<b>12,3%</b>	<b>31,1%</b>

Fonte: BNDES - Secretaria de Assuntos Fiscais, Receita Federal do Brasil.

Ministerio de Hacienda, Banco Central del Paraguay.

Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo, Oficina de Planeamiento.

Ministerio de Economía y Producción, Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Em 2005, a carga tributária global (correspondente à todas as esferas de governo), foi de 31,1% do PIB no Uruguai, 35,2% do PIB no Brasil, 24,4% do PIB da Argentina e 12,3% do PIB no Paraguai.

De acordo com a distribuição da arrecadação tributária total por tipo de imposto neste mesmo período, os países apresentam como principal fonte de arrecadação a tributação sobre o consumo, que representou 7,6% do PIB na Argentina, 7,6% do PIB no Brasil, 6% do PIB no Uruguai, e 12% do PIB no Paraguai.

Além disso, a multiplicidade de alíquotas incidentes sobre o valor agregado divulgada pela CEPAL (2006)<sup>40</sup> demonstra a divergência do ônus tributário incidente entre esses países.

As diferenças apontadas permitem concluir no sentido da necessidade de intensificação das medidas destinadas à harmonização tributária entre os países-membros do Mercosul.

Diante da complexidade dos ajustes a serem efetuados, a harmonização fiscal dos países do Mercosul deverá ser gradual e iniciar com a extinção dos incentivos tributários, mudanças no IVA e demais impostos incidentes sobre o consumo. Posteriormente, avançar para a harmonização propriamente dita, dos impostos gerais incidentes sobre o consumo.

Nesse sentido, Rezende (2004, p. 15) afirma que essas mudanças representam grande desafio para manter o equilíbrio de poder na Federação brasileira pelos seguintes motivos:

“a) pela retirada do papel do governo federal na implementação de políticas públicas, dados os seus compromissos com políticas de austeridade fiscal e a tendência de se transferir a sua responsabilidade para os governos subnacionais, acirrando os antagonismos e disputas entre os membros da federação, marcada por acentuadas disparidades; b) pela redução da autonomia dos governos subnacionais, diante da necessidade de se caminhar em direção à desejável harmonização da estrutura tributária, exigência dos processos de globalização e de integração econômica regional, num quadro de escassez de recursos, dadas as baixas taxas de crescimento da economia a partir da década de 90 e as dificuldades financeiras em que se encontram essas esferas.”

---

<sup>40</sup> Anexo IV. Cetrángolo, Oscar. Sabaini, Juan Carlos Gómez (compiladores). *Tributación en América Latina: en busca de una nueva agenda de reformas*. Ed. Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2006. p. 126.

Concluindo, podem ser estabelecidas duas questões necessárias na implementação da harmonização tributária entre os países:

- a) recuperação da política regional como importante instrumento da redução das desigualdades regionais, através de investimentos em infra-estrutura econômica, recursos humanos, acesso à tecnologia e programas sociais;
- b) harmonização do sistema tributário nacional, consolidando uma harmonização tributária dentro do continente, conciliando princípios de eficiência microeconômica com o federalismo através de regras de coordenação.

O processo de harmonização tributária, previsto nos artigos 1º e 7º do Tratado de Assunção, deve ser iniciado de forma gradual e coordenada, eliminando em um primeiro momento as principais distorções na concorrência e no comércio intra-regional.

Nos países de regime federativo, Argentina e Brasil, a harmonização tributária deve conciliar as exigências das disparidades regionais internas. Nesse sentido, pode ser utilizado como exemplo o ocorrido na União Européia que limitou os incentivos fiscais internos, estabelecendo programas de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas. Diante da relevância dessa questão, a análise dos aspectos federativos será efetuada no capítulo seguinte.

Nos anais do Seminário “Políticas para o crescimento: a experiência da América Latina” (2004) foram definidos alguns pontos a serem observados pelas políticas tributárias nos países latino-americanos:

“Primeiro, uma área importante é o federalismo fiscal e a determinação de normas para a repartição da receita tributária nos vários níveis do governo. Em qualquer condição, a tendência no sentido da descentralização deve ser observada tanto no que respeita a impostos quanto a gastos, se se deseja manter o objetivo de baixos déficits fiscais. Segundo, o lado dos impostos, à medida em que a economia se desenvolve, deve ser analisada a extensão na qual o sistema tributário é administrado conforme determina a legislação. Terceiro, relacionado com o anterior, a taxa à qual pode ser expandida a abrangência dos departamentos

dedicados aos 'grandes' contribuintes – ou a fusão destes com a população geral dos contribuintes – deveria ser considerada como um importante critério de medida do amadurecimento do sistema tributário, sem que isto signifique minimizar o papel dos departamentos na melhoria da performance em termos de fiscalização e receita. Quarto, e no mesmo espírito, outro indicador do amadurecimento da gestão tributária é a redução da frequência das anistias de impostos.”

Para Cano (2004, p. 225), no trabalho “A situação atual da tributação nos países do Mercosul”, ainda que o Tratado de Assunção de 1991 não contenha a previsão de prazos para ser implementada a harmonização tributária, a remoção das distorções atuais do sistema tributário dos países-membro deve ter início tão logo, pois representa passo indispensável no caminho da integração do Mercosul.

Ainda, analisando os impostos vigentes nos países do Mercosul, CANO conclui existirem entre eles mais divergências do que semelhanças e será necessário iniciar um processo de harmonização caso seja interesse que o Mercosul venha a transformar-se em um verdadeiro mercado comum.

Neste ponto é necessário enfrentar a seguinte questão: seria compatível com o mercado comum a harmonização tributária, ou suficiente somente a uniformização? De acordo com TORRES (1998, p. 325), é necessária a harmonização como instrumento para assegurar o funcionamento do mercado comum. Como exemplo, utiliza a Comunidade Européia, afirmando que:

“um ajuntamento de sistemas funcionalmente 'irracionais' alimentaria, em verdade, um 'mercado de diferenças', que findaria por desencadear o surgimento de inúmeras anomalias econômicas, principalmente de distorções no regime de concorrência, o que, de modo algum, faz parte das pretensões dos objetivos da Comunidade Européia”.

Cano citado por Rezende e Oliveira (2004, p. 227) chega a afirmar que a harmonização tributária é indispensável à concretização do Mercosul:

Caso exista vontade política de que o Mercosul venha a ser um dia um verdadeiro mercado comum, é preciso em algum momento dar início ao processo de harmonização tributária, que deve naturalmente ser gradual e limitada.<sup>41</sup>

Examinando de forma sumária a tributação nos países-membros do Mercosul, podemos apontar diversas divergências, conforme detalhado no capítulo anterior, e que devem ser sanadas.

#### 4.4 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO

Conforme afirmado anteriormente, os países organizados sob o regime federativo deverão conciliar as exigências atuais de modernização tributária com questões relacionadas à autonomia dos entes federados e políticas de redução das desigualdades regionais.

Nesse sentido, Rezende (2000, p. 137) afirma que:

“Também no ambiente do federalismo a harmonização tributária começa pelo mercado interno, e crescem as idéias de que é necessário conciliar a concessão de ampla autonomia tributária e de gasto dos governos estaduais e municipais com uma disciplina austera que imponha a responsabilidade e o controle social”.

Assim, a autonomia dos estados federados deverá ser conciliada com as exigências da integração e limitações financeiras da atuação do Estado, sem comprometer a descentralização, necessária para o aumento da eficiência do gasto público e para o processo democrático em geral. A descentralização é apontada por Rezende (2000) como requisito à formação dos blocos regionais principalmente nos países de maior extensão territorial, pois é um instrumento na busca de maior racionalidade na alocação dos recursos públicos, uma vez que concede maior autonomia aos governos nacionais.

Rezende (2000, p. 261) lembra que:

“(...) somente no caso em que o ônus do tributo circunscreva-se às fronteiras da autoridade tributária é que essa autonomia pode ser exercida na sua plenitude, casos do imposto sobre a propriedade, de caráter municipal, e do imposto sobre o consumo final cobrado dos habitantes de determinado estado ou província”.

---

<sup>41</sup> REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.

Segundo esse autor, uma das maneiras de conciliar a autonomia federativa no campo fiscal com as necessidades de harmonização seria partilhar as competências impositivas entre os membros da federação, modificando-se as condições que atualmente garantem essa autonomia. O autor aponta o IVA como uma alternativa promissora para conciliar os interesses de harmonização com a estrutura da federação, tendo em vista que a tendência da harmonização é a simplificação do sistema tributário, redução no número de impostos, favorecendo a utilização do consumo como principal fonte de financiamento do gasto público.

A integração econômica e os imperativos da competitividade representam grande oportunidade de desenvolvimento das regiões menos favorecidas. No entanto, poderá agravar o estágio de desenvolvimento no caso de fortes disparidades regionais, na ausência de políticas destinadas à busca de equalização das condições de competitividade.

A harmonização tributária deverá, no caso dos países federados (Argentina e Brasil), conciliar a integração econômica do bloco Mercosul com a implementação de instrumentos e políticas voltadas à redução das desigualdades regionais internas. A priorização das regiões menos favorecidas é indispensável ao fortalecimento da federação como um todo e, conseqüentemente, da integração econômica entre os países.

Nesse sentido, Rezende e Oliveira (2004, p. 14) apontam a experiência da União Européia, que limitou os incentivos fiscais diferenciados no interior de cada país-membro, criando programas de investimentos para as regiões mais atrasadas. Em 1975 a Comunidade Européia formulou uma política regional de caráter supranacional, e criou o Fundo de Desenvolvimento Regional (FEDER), cujo objetivo prioritário era de financiar programas de infra-estrutura, capacitação da mão-de-obra e modernizações tecnológicas, melhorando as condições das regiões menos desenvolvidas de participarem do mercado unificado europeu e, em última análise, do mercado global.

A harmonização nas federações com grandes desigualdades e elevado nível de pobreza deve vir acompanhada de políticas destinadas à sanar esses problemas, sob pena destes serem acentuados pelo fortalecimento das relações comerciais decorrentes da formação do bloco econômico.

## CONCLUSÃO

O sistema tributário brasileiro, em especial os tributos que oneram o consumo, se apresenta inadequado às modernas tendências econômicas. O sistema vigente prejudica a competição da produção nacional nos mercados interno e externo, atrapalhando a eficiência econômica, induzindo à evasão fiscal e submetendo os contribuintes à uma legislação complexa e em constante transformação.

Muito embora sejam reconhecidas as falhas mencionadas, o governo federal encontra barreiras à implementação do IVA, tais como os interesses estaduais e resistência à reestruturação dos mecanismos de repartição de receitas (federalismo fiscal).

Nesse sentido, a adoção de um imposto sobre o valor agregado seria uma alternativa frente às distorções. Além disso, esse imposto representa importante instrumento em prol da harmonização tributária no âmbito do Mercosul, fortalecendo o bloco.

A harmonização requer a adoção de uma base comum do imposto sobre o consumo, o que não significa a unificação de alíquotas. É necessário aplicar bases uniformes de tributação em todos os países. Essas medidas demandam habilidade dos governos centrais, principalmente com relação ao equilíbrio fiscal dos estados com grandes desigualdades regionais.

Em especial, no Brasil torna-se necessária a adoção de uma base tributária comum e uma legislação nacional simplificada. Essas medidas teriam como efeitos diretos e indiretos a redução dos custos administrativos para administrados e administração, aumentando a eficiência e reduzindo a evasão fiscal.

O IVA harmonizado, aplicado segundo o princípio do destino é importante instrumento na tentativa de erradicação da guerra fiscal, pois a competição para atrair atividades mediante a concessão de benefícios fiscais terá impacto somente sobre as receitas daqueles que fizerem as concessões. As regiões devem buscar o desenvolvimento com base na

ampliação da infra-estrutura, melhora dos serviços urbanos e programas sociais, educação e saúde como ferramentas para atrair investimentos.

O IVA contrapõe-se à tributação cumulativa, identificada nos impostos incidentes sobre o faturamento, pois incide somente sobre o valor adicionado em cada etapa de circulação de mercadorias, desde o produtor até o consumidor final. Dessa forma, o IVA facilita a internacionalização das trocas de mercadorias, propiciando a equivalência prática entre tributos incidentes sobre o consumo. Isto é, o IVA permite a comercialização de mercadorias com mais proximidade dos preços do produtor, minimizando as distorções geradas pelas diferenças internacionais entre os impostos indiretos.

Assim, a modernização do sistema tributário brasileiro é medida necessária indispensável à melhor integração do Brasil à economia global, com a promoção da competitividade do produto nacional.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda**. In *O Direito Tributário no Mercosul*, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 123.

ARZUA, Heron. **O Mercosul e a uniformização dos impostos sobre circulação de mercadorias**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 56. p. 61)

BATISTA, Paulo Nogueira. **A economia como ela é. Texto: "Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica"**. São Paulo: Bomtempo Editorial, 3ª Edição. 2002.

BAUMANN, Renato. LERDA, Juan Carlos (organizadores). **Brasil – Argentina - Uruguai: integração em debate**. São Paulo: Editora Universidade de Brasília, 1987. 1ª Ed.

BRANDÃO, Antônio Salazar P. PEREIRA, Lia Valls, (org.) **Mercosul: perspectivas da integração**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1997.

BRASIL Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária Gastos Tributários**. Brasília, setembro de 2004. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf>>. Acesso em 12.jul.2007

BRASIL, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal. Coleção Saraiva de Legislação, 21ª edição, atualizada e ampliada, 1999.

BRASIL, BNDES. Secretaria para Assuntos Fiscais. **Informativo n. 4**. Janeiro, 2000.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Apresentação do diagnóstico, objetivos e propostas para debate sobre a Reforma Tributária**. Março de 2007, disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r060307-RT.pdf>> Acesso em 10.set.2007.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Carga Tributária no Brasil**. Estatísticas Tributárias n. 19.Jul.2007. disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>>. Acesso em 05/10/2007.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal Coordenação-Geral de Política Tributária. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Janeiro de 2007**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2007/AnalismensalSet07.pdf>. Acesso em 22.set.2007.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de política tributária **A progressividade no consumo**. Tributação cumulativa e sobre o valor agregado. Estudo tributário n. 4 (Mar.2002). Ministério da Fazenda. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>> Acesso em 22.set.2007.

BRASIL, Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Novo Regulamento do IPI, revoga o Decreto nº 2.637/98. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF 27.dez.2002. Disponível em <[http://ihd4.corp.terraempresas.com.br/contadez/lpext.dll/Infobase/e32a36/e557dd/e5ce64/e5cfc2#JD\\_LFD4544DE2002](http://ihd4.corp.terraempresas.com.br/contadez/lpext.dll/Infobase/e32a36/e557dd/e5ce64/e5cfc2#JD_LFD4544DE2002)>. Acesso em 30.out.2007.

CETRÁNGOLO, Oscar. SABAINI, Juan Carlos Gómez (compiladores). **Tributación en América Latina: en busca de una nueva agenda de reformas**. Editora da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2006. Disponível em <<http://www.eclac.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/1/27951/P27951.xml&xsl=/tpl/p9f.xsl>> . Acesso em 15/10/2007.

FERNANDES, Edison Carlos. **Normas tributárias do mercosul**. In Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **O direito tributário no mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 177-220.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 117.

Integrar **HOLANDA, Aurelio Buarque de Holanda**. Novo dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986. 2ª Ed. p. 955.

LEMOINE, Maria Rosa Fernandez; RADRESA, Emilio. **Mercosur: Tribunal de Justicia y soberania**. El Derecho Jurisprudencia General. Buenos Aires: UCA, Tomo 164, 1995, p. 863; 164.

LIMA, Ediberto Carlos Pontes Lima. Texto “**Reflexão sobre tributação e reforma tributária no Brasil**”. Revista de planejamento e Políticas públicas do IPEA(Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada) n. 20, Dezembro de 1999.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. Tradução Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1973.

PITA, Claudino. In BRANDÃO, Antonio Salazar; PEREIRA, Lia Valls. **Mercosul: perspectivas da integração**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1997. p. 121/126/131/132.

PARAGUAY, Republica dei. Subsecretaria de Estado de Tributacion. Ley 125/91 disponível em <<http://www.set.gov.py/Ley125/91>>. Acesso em 25.jul.2007

SALIM José A, D'ANGELA, Walter D. **Estimación dei Incumplimiento en el IVA Año 2006** Departamento Estudios Económicos - Dirección de Estudios - AFIP Disponível em <[www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)> Acesso em 24.ago.2007.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2001. 2ª Ed. P. 224.

REZENDE, Fernando. AFONSO, RODRIGUES, José Roberto. ARAUJO, Erika Amorim. VARSANO, Ricardo. **A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente**. Revista do BNDES. Rio de Janeiro. V. 7. n. 13. Junho, 2000. pgs. 138/140/144)

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2001. 2 Ed. p.158/240/261.

REZENDE, Fernando. **Moderna tributação do consumo**. Texto para discussão IPEA. Rio de Janeiro, 1993.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Federalismo e integração econômica regional: desafios para o MERCOSUL**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004. pgs. 14/15/227.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 10ª Ed. Atual. e aum, 1995.

SEMINÁRIO MERCOSUL E TRIBUTAÇÃO "**Mercados regionais e globalização da economia**". Coordenação editorial Fred Navarro. São Paulo: Edições Oficina 2/Sinafresp, 1995.

SEMINÁRIO POLÍTICAS PARA O CRESCIMENTO: A EXPERIÊNCIA DA AMÉRICA LATINA. 16 a 19 de março de 1994, Mangaratiba, Rio de Janeiro, Brasil. **Anais Brasília, Banco Central do Brasil**, 1995.

TORRES, Heleno Taveira. **Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas de empresas**. In Dejalma de Campos (Coord.). O sistema tributário e o Mercosul. São Paulo: LTr, 1998. p. 301-325.

URUGUAY, Republica Oriental dei. Ministério de Economia e Finanzas. **LEY Nº 18.083 de 27.12.006**. Disponível em <<http://www.dgi.gub.uy/Detailed/4043.html>> Acesso em 03.set.2007.

VENEZUELA, Gobierno Bolivariano de. Ministerio dei Poder Popular para las Finanzas. **Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado** Disponível em <[http://www.seniat.gov.ve/portal/page?\\_pageid=62,62705&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.seniat.gov.ve/portal/page?_pageid=62,62705&_dad=portal&_schema=PORTAL)>. Acesso em 15.set.2007.

**ANEXOS**

## ANEXO I

## Receita Tributária por Tributo e Competência - 2005 e 2006

Tipo de Base	2005			2006		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>716.972,73</b>	<b>33,38%</b>	<b>100,00%</b>	<b>795.011,09</b>	<b>34,23%</b>	<b>100,00%</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>499.401,21</b>	<b>23,25%</b>	<b>69,65%</b>	<b>551.619,68</b>	<b>23,75%</b>	<b>69,39%</b>
Orçamento Fiscal	165.169,01	7,69%	23,04%	182.351,85	7,85%	22,94%
Imposto de Renda	124.473,62	5,80%	17,36%	136.839,81	5,89%	17,21%
Pessoas Físicas	6.920,76	0,32%	0,97%	7.994,38	0,34%	1,01%
Pessoas Jurídicas	48.512,43	2,26%	6,77%	53.818,42	2,32%	6,77%
Retido na Fonte	69.040,42	3,21%	9,63%	75.027,00	3,23%	9,44%
Imposto sobre Produtos Industrializados	25.199,50	1,17%	3,51%	28.223,97	1,22%	3,55%
Imposto sobre Operações Financeiras	5.948,64	0,28%	0,83%	6.734,25	0,29%	0,85%
Impostos sobre o Comércio Exterior	8.936,37	0,42%	1,25%	9.934,65	0,43%	1,25%
Imposto Territorial Rural	287,59	0,01%	0,04%	302,44	0,01%	0,04%
Impostos Prov. sobre Mov. Financeira	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,00%
Taxas Federais	323,30	0,02%	0,05%	316,74	0,01%	0,04%
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>282.622,83</b>	<b>13,16%</b>	<b>39,42%</b>	<b>310.462,20</b>	<b>13,37%</b>	<b>39,05%</b>
Contribuição para a Previdência Social	108.089,06	5,03%	15,08%	123.520,20	5,32%	15,54%
Cofins	86.840,84	4,04%	12,11%	90.585,04	3,90%	11,39%
Contribuição Prov. sobre Mov. Financeira	29.147,72	1,36%	4,07%	32.057,93	1,38%	4,03%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	23.874,43	1,11%	3,33%	25.840,51	1,11%	3,25%
Contribuição para o PIS	18.587,41	0,87%	2,59%	20.015,98	0,86%	2,52%
Contribuição para o Pasep	2.862,56	0,13%	0,40%	3.578,52	0,15%	0,45%
Contribuição do Servidor Público	10.433,40	0,49%	1,46%	11.996,84	0,52%	1,51%
Outras Contribuições Sociais	2.787,40	0,13%	0,39%	2.867,17	0,12%	0,36%
<b>Demais</b>	<b>51.609,36</b>	<b>2,40%</b>	<b>7,20%</b>	<b>58.805,62</b>	<b>2,53%</b>	<b>7,40%</b>
Contribuição para o FGTS	32.247,88	1,50%	4,50%	36.505,40	1,57%	4,59%
Cide Combustíveis	7.682,72	0,36%	1,07%	7.821,54	0,34%	0,98%
Cide Remessas	632,56	0,03%	0,09%	659,71	0,03%	0,08%
Outras Contribuições Econômicas	743,29	0,03%	0,10%	1.247,26	0,05%	0,16%
Salário Educação	5.906,35	0,27%	0,82%	6.965,41	0,30%	0,88%
Contribuições para o Sistema S	4.396,57	0,20%	0,61%	5.606,29	0,24%	0,71%
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>187.678,54</b>	<b>8,74%</b>	<b>26,18%</b>	<b>209.424,64</b>	<b>9,02%</b>	<b>26,34%</b>
ICMS	154.818,41	7,21%	21,59%	171.668,62	7,39%	21,59%
IPVA	10.497,08	0,49%	1,46%	12.418,74	0,53%	1,56%
ITCD	794,55	0,04%	0,11%	940,74	0,04%	0,12%
Taxas Estaduais	3.458,45	0,16%	0,48%	3.855,90	0,17%	0,49%
Previdência Estadual	14.579,52	0,68%	2,03%	16.724,50	0,72%	2,10%
Outros	3.530,53	0,16%	0,49%	3.816,15	0,16%	0,48%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>29.892,99</b>	<b>1,39%</b>	<b>4,17%</b>	<b>33.966,77</b>	<b>1,46%</b>	<b>4,27%</b>
ISS	12.891,93	0,60%	1,80%	15.327,17	0,66%	1,93%
IPMU	9.248,27	0,43%	1,29%	9.943,15	0,43%	1,25%
ITBI	1.852,53	0,09%	0,26%	2.134,20	0,09%	0,27%
Taxas Municipais	2.831,95	0,13%	0,39%	3.079,38	0,13%	0,39%
Previdência Municipal	2.970,28	0,14%	0,41%	3.407,28	0,15%	0,43%
Outros Tributos	98,02	0,00%	0,01%	75,59	0,00%	0,01%

## ANEXO II

## Receita Tributária por Tributo e Competência - 2002 a 2006

Tributo	% do PIB				
	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>31,86%</b>	<b>31,46%</b>	<b>32,22%</b>	<b>33,38%</b>	<b>34,23%</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>22,08%</b>	<b>21,51%</b>	<b>22,24%</b>	<b>23,25%</b>	<b>23,75%</b>
Orçamento Fiscal	7,70%	7,24%	7,13%	7,69%	7,85%
Imposto de Renda	5,49%	5,41%	5,22%	5,80%	5,89%
Pessoas Físicas	0,28%	0,28%	0,30%	0,32%	0,34%
Pessoas Jurídicas	2,17%	1,84%	1,88%	2,26%	2,32%
Retido na Fonte	3,04%	3,28%	3,04%	3,21%	3,23%
Imposto sobre Produtos Industrializados	1,36%	1,05%	1,14%	1,17%	1,22%
Imposto sobre Operações Financeiras	0,27%	0,26%	0,27%	0,28%	0,29%
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,54%	0,48%	0,47%	0,42%	0,43%
Imposto Territorial Rural	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
Impostos Prov. sobre Mov. Financeira	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Taxas Federais	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,01%
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>11,80%</b>	<b>11,76%</b>	<b>12,65%</b>	<b>13,16%</b>	<b>13,37%</b>
Contribuição para a Previdência Social	4,79%	4,75%	4,82%	5,03%	5,32%
Cofins	3,46%	3,42%	4,00%	4,04%	3,90%
Contribuição Prov. sobre Mov. Financeira	1,38%	1,35%	1,36%	1,36%	1,38%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,87%	0,93%	0,97%	1,11%	1,11%
Contribuição para o PIS	0,77%	0,78%	0,88%	0,87%	0,86%
Contribuição para o Pasep	0,09%	0,12%	0,12%	0,13%	0,15%
Contribuição do Servidor Público	0,30%	0,26%	0,37%	0,49%	0,52%
Outras Contribuições Sociais	0,16%	0,14%	0,13%	0,13%	0,12%
<b>Demais</b>	<b>2,59%</b>	<b>2,51%</b>	<b>2,46%</b>	<b>2,40%</b>	<b>2,53%</b>
Contribuição para o FGTS	1,52%	1,47%	1,46%	1,50%	1,57%
Cide Combustíveis	0,51%	0,49%	0,40%	0,36%	0,34%
Outras Contribuições Econômicas	0,08%	0,09%	0,10%	0,06%	0,08%
Salário Educação	0,25%	0,24%	0,25%	0,27%	0,30%
Contribuições para o Sistema S	0,23%	0,23%	0,25%	0,20%	0,24%
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>8,40%</b>	<b>8,40%</b>	<b>8,60%</b>	<b>8,74%</b>	<b>9,02%</b>
ICMS	7,13%	7,07%	7,12%	7,21%	7,39%
IPVA	0,47%	0,46%	0,46%	0,49%	0,53%
ITCD	0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%
Taxas Estaduais	0,13%	0,13%	0,15%	0,16%	0,17%
Previdência Estadual	0,57%	0,62%	0,68%	0,68%	0,72%
Outras	0,06%	0,07%	0,15%	0,16%	0,16%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>1,38%</b>	<b>1,55%</b>	<b>1,39%</b>	<b>1,39%</b>	<b>1,46%</b>
ISS	0,53%	0,54%	0,56%	0,60%	0,66%
IPTU	0,44%	0,45%	0,44%	0,43%	0,43%
ITBI	0,10%	0,09%	0,08%	0,09%	0,09%
Taxas Municipais	0,16%	0,16%	0,13%	0,13%	0,13%
Previdência Municipal	0,14%	0,16%	0,16%	0,14%	0,15%
Outros Tributos	0,01%	0,16%	0,01%	0,00%	0,00%

## ANEXO III

## Receita Tributária por Tributo e Competência - 2002 a 2006

	R\$ MILHÕES				
Tributo	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>470.824,45</b>	<b>534.747,54</b>	<b>625.579,89</b>	<b>716.972,73</b>	<b>795.011,09</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>326.362,47</b>	<b>365.604,78</b>	<b>431.739,04</b>	<b>499.401,21</b>	<b>551.619,68</b>
<b>Orçamento Fiscal</b>	<b>113.721,74</b>	<b>123.003,47</b>	<b>138.380,35</b>	<b>165.169,01</b>	<b>182.351,85</b>
Imposto de Renda	81.175,53	91.900,45	101.294,42	124.473,62	136.839,81
Pessoas Físicas	4.192,77	4.842,69	5.857,06	6.920,76	7.994,38
Pessoas Jurídicas	32.029,89	31.358,81	36.451,56	48.512,43	53.818,42
Relido na Fonte	44.952,87	55.698,95	58.985,81	69.040,42	75.027,00
Imposto sobre Produtos Industrializados	20.044,59	17.923,66	22.051,85	25.199,50	28.223,97
Imposto sobre Operações Financeiras	4.009,72	4.426,71	5.214,16	5.948,64	6.734,25
Impostos sobre o Comércio Exterior	7.927,38	8.153,00	9.189,01	8.936,37	9.934,65
Imposto Territorial Rural	208,75	252,88	258,93	287,59	302,44
Impostos Prov. sobre Mov. Financeira	1,24	0,01	0,26	0,00	0,00
Taxas Federais	354,54	346,77	371,73	323,30	316,74
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>174.399,30</b>	<b>199.873,60</b>	<b>245.588,24</b>	<b>282.622,83</b>	<b>310.462,20</b>
Contribuição para a Previdência Social	70.756,23	80.707,41	93.607,88	108.089,06	123.520,20
Cofins	51.094,85	58.220,50	77.637,56	86.840,84	90.585,04
Contribuição Prov. sobre Mov. Financeira	20.335,77	23.010,92	26.363,52	29.147,72	32.057,93
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	12.798,48	15.883,95	18.777,73	23.874,43	25.840,51
Contribuição para o PIS	11.330,85	13.212,12	17.122,74	18.587,41	20.015,98
Contribuição para o Pasep	1.290,39	2.032,21	2.301,92	2.862,56	3.578,52
Contribuição do Servidor Público	4.424,15	4.453,40	7.178,72	10.433,40	11.996,84
Outras Contribuições Sociais	2.368,59	2.353,09	2.598,18	2.787,40	2.867,17
<b>Demais</b>	<b>38.241,42</b>	<b>42.727,70</b>	<b>47.770,44</b>	<b>51.609,36</b>	<b>58.805,62</b>
Contribuição para o FGTS	22.422,00	24.956,35	28.269,33	32.247,88	36.505,40
Cide Combustíveis	7.582,70	8.406,12	7.811,45	7.682,72	7.821,54
Outras Contribuições Econômicas	1.230,30	1.457,45	1.916,42	1.375,85	1.906,98
Salário Educação	3.660,73	4.005,18	4.831,26	5.906,35	6.965,41
Contribuições para o Sistema S	3.345,70	3.902,60	4.941,98	4.396,57	5.606,29
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>124.139,89</b>	<b>142.856,08</b>	<b>166.878,02</b>	<b>187.678,54</b>	<b>209.424,64</b>
ICMS	105.386,41	120.232,84	138.274,82	154.818,41	171.668,62
IPVA	7.016,56	7.739,85	8.909,79	10.497,08	12.418,74
ITCD	518,75	874,23	710,38	794,55	940,74
Taxas Estaduais	1.963,39	2.280,83	2.881,43	3.458,45	3.855,90
Previdência Estadual	8.427,70	10.579,67	13.242,07	14.579,52	16.724,50
Outros	827,08	1.148,66	2.859,54	3.530,53	3.816,15
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>20.322,09</b>	<b>26.286,68</b>	<b>26.962,83</b>	<b>29.892,99</b>	<b>33.966,77</b>
ISS	7.886,21	9.129,84	10.843,61	12.891,93	15.327,17
IPTU	6.501,10	7.723,40	8.601,95	9.248,27	9.943,15
ITBI	1.422,13	1.508,11	1.608,04	1.852,53	2.134,20
Taxas Municipais	2.393,56	2.638,46	2.604,41	2.831,95	3.079,38
Previdência Municipal	2.040,48	2.648,42	3.177,72	2.970,28	3.407,28
Outros Tributos	78,60	2.638,46	127,09	98,02	75,59

## ANEXO IV

ALÍCUOTAS GENERAL Y ESPECIALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
(En porcentajes)

	Fecha introducción	Tasa inicial	Julio 1992	Julio 2000	2004	Tasas especiales
<b>GRUPO 1</b>		<b>17,3</b>	<b>20,2</b>	<b>21,5</b>	<b>21,5</b>	
Brasil	Enero 1967	15	20,48 <sup>a</sup>	20,48 <sup>a</sup>	20,48 <sup>a</sup>	22
Uruguay	Noviembre 1987	21	22	23	23	14
Argentina	Enero 1975	16	18	21	21	10,5;27
<b>GRUPO 2</b>		<b>10,0</b>	<b>11,0</b>	<b>13,2</b>	<b>14,1</b>	
Costa Rica	Enero 1975	10	8	13	13	10
Chile	Marzo 1975	20	18	18	19	
Honduras	Enero 1976	3	7	12	12	15
Nicaragua	Enero 1975	6	10	15	15	10 <sup>b</sup>
Panamá	Marzo 1977	5	5	5	5	10
Re. Dominicana	Enero 1983	6	6	8	16	6
Colombia	Enero 1975	10	12	15	16	7;10;20;35
Perú	Julio 1976	20	18 <sup>c</sup>	18 <sup>c</sup>	19 <sup>c</sup>	
Bolivia	Octubre 1973	10	14,92 <sup>d</sup>	14,92 <sup>d</sup>	13	
El Salvador	Septiembre 1992	10	...	13	13	
<b>GRUPO 3</b>		<b>9,0</b>	<b>9,4</b>	<b>12,1</b>	<b>12,5</b>	
Paraguay	Enero 1992	10	10	10	10	
México	Enero 1980	10	10	15 <sup>e</sup>	15 <sup>e</sup>	10
Ecuador	Julio 1970	10	10	12	12	
Venezuela (Rep. Bol. de)	Octubre 1993	10	....	15,5	16	8
Guatemala	Agosto 1983	7	7	10	12	
Haití	Noviembre 1982	7	10	10	10	
Promedio América Latina		10,8	12,1	14,2	14,8	
Desviación estándar América Latina		5,2	5,4	4,6	4,4	

Fuente: Para las cifras de 1992 a 2000: V. Tanzi, "Taxation in Latin America in the last decade", *Working Paper*, N° 76, California, Center for Research on Economic Development and Policy Reform, Stanford University, diciembre de 2000; para las cifras de 2002 y 2003: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Panamá y para las cifras de 2004 y tasas especiales: Diálogo Internacional sobre Fiscalidad e información oficial de los países.

<sup>a</sup> Tasa efectiva correspondiente al Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS), de competencia de los estados federados. La tasa establecida en la legislación es del 17% o el 18%.

<sup>b</sup> La tasa especial corresponde al cemento y ha sido fijada en un 12% para el 2005 y en un 15% para el 2006.

<sup>c</sup> Incluye una tasa del 2% de promoción municipal.

<sup>d</sup> Tasa efectiva (la establecida en la legislación es de un 13%).

<sup>e</sup> En zonas fronterizas, la tasa es del 10%, excepto para la enajenación de inmuebles, caso en que se aplica un 15%.

**ANEXO V**

Decreto 4.544/02.

“Art. 193 - Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, ° 3°, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2°, alteração 8°, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME , que tenham sido:

- a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;
- b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;
- c) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no art. 43 (Lei nº 9.493, de 1997, art. 5°);
- d) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento remetente com suspensão do imposto, em hipóteses não previstas nas alíneas b e c, nos casos em que aqueles produtos ou os resultantes de sua industrialização venham a sair de outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa ou de terceiros, não-tributados;
- e) empregados nas operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5°; ou
- f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

II - relativo a bens de produção que os comerciantes, equiparados a industrial:

- a) venderem a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;
- b) transferirem para as seções incumbidas de vender às pessoas indicadas na alínea a; ou
- c) transferirem para outros estabelecimentos da mesma firma, com a destinação das alíneas a e b;

III - relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma;

IV - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

V - relativo a MP, PI e ME empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada; e (...)

VI - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 169.”

**ANEXO VI**

Lei n. 10.833/03.

“Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. “